

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

VERGİ İNCELEMELERİNDE TRANSFER
FİYATLANDIRMASI YÖNÜNDEN YAPILAN
ELEŞTİRİLERİN ARAŞTIRILMASI

EMRE AKIN
2502120229

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. M. SEMA ÜLKER

İSTANBUL-2021

ÖZ

VERGİ İNCELEMELERİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNÜNDEN YAPILAN ELEŞTİRİLERİN ARAŞTIRILMASI

EMRE AKIN

Son zamanlarda küresel işletmelerin ve ekonominin yayılmasıyla birlikte, transfer fiyatlandırması uygulamasının vergilendirmedeki önemi artmıştır. Transfer fiyatlandırması, çok uluslu işletmeler tarafından vergiden kaçınma aracı olarak kullanılarak devlet hazinelerinin vergi gelirlerinde kayba neden olmaktadır. Uluslararası düzeyde, transfer fiyatlandırması alanı en çok önlem alınmak istenen ve çalışma yapılan vergi konusundan biri olmuştur. Ülkemizde de, transfer fiyatlandırması vergi mevzuatı ile vergi incelemesi yönünden kapsamlı bir uygulama alanına sahiptir. Transfer fiyatlandırması konusu daha önce literatürde mevzuatı ve uygulanması açısından irdelenmiş olup vergi incelemelerinde nasıl eleştiri konusu yapıldığı araştırılmamıştır. Çalışmada ise, transfer fiyatlandırmasının vergi idaresi tarafından nasıl yorumlandığı, muhasebe sisteminin nasıl kullanıldığı, denetim yapılanmasının nasıl kurgulandığı, mükelleflere risk analizinin nasıl uygulandığı gibi sorular araştırılmıştır. Bu araştırmalar, gerçek vergi incelemesi vakaları irdelenerek gerçekleştirilmiştir. Vergi inceleme raporlarından vergi mahremiyeti ve gizlilik kurallarına riayet ederek sadece transfer fiyatlandırması hakkındaki tespit ve değerlendirmelere tezde yer verilmiştir. Böylece, transfer fiyatlandırması ilk kez gerçek denetim vakaları üzerinden muhasebe, denetim, idari yapılanma ve hukuki değerlendirme açılarından araştırılmış olmaktadır. Araştırma sonucunda tespit edilen konulara öneriler getirilmiştir. Transfer fiyatlandırması incelemelerinin teknik boyutuna göre sınıflandırılarak yapılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: transfer fiyatlandırması, vergi incelemesi, vergi denetimi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, vergiden kaçınma

ABSTRACT

EVALUATING OF TRANSFER PRICING MATTERS ON TAX AUDITS

EMRE AKIN

The importance of transfer pricing in taxation has increased due to the spread of global businesses and the economy recently. Transfer pricing is used as a tax avoidance tool by multinational enterprises, causing a loss in tax revenues of the states' treasuries. At the international level, the field of transfer pricing has been one of the most comprehensive and worked tax issues. In Turkey, transfer pricing has a comprehensive implementation area in terms of tax legislation and tax audit. The subject of transfer pricing has been examined in the literature in terms of its legislation and implementation, but it has not been researched how it has been criticized in tax audits. In this thesis, questions such as how transfer pricing is interpreted by the tax administration, how the accounting system is used, how the audit authority is structured, how risk analysis is applied to taxpayers are evaluated. These studies were carried out by examining real tax audit cases. From the tax audit reports, only the determinations and evaluations about transfer pricing are included in the thesis by complying with the privacy and confidentiality rules. Thus, transfer pricing is investigated for the first time in terms of accounting, auditing, administrative structure and legal interpretation through real audit cases. The issues identified as a result of the research were concluded with recommendations. Transfer pricing audits should be classified according to their technical dimension.

Keywords: transfer pricing, tax inspection, tax audit, disguised profit distribution through transfer pricing, BEPS, tax avoidance

ÖNSÖZ

Transfer fiyatlandırması her zaman vergilendirme alanında çok dikkat çeken ve üzerinde çalışılan alanlardan biri olmuştur. Türk vergi sistemi açısından bu durum hem mevzuata hem de idari yapılanmaya yansımıştır. Geniş bir mevzuat seti ile düzenlenen transfer fiyatlandırma müessesesinin denetimi de 15 Ekim 2020'ye kadar ayrı bir birime bağlanmıştır. Bu tarihten sonra yapılan düzenleme ile vergi denetim yapılanması değiştirilerek transfer fiyatlandırması incelemelerini yapan ihtisas birimi kaldırılmıştır. Tecrübe edildiği üzere, transfer fiyatlandırması incelemelerini yapan ihtisas birimi her ne kadar mevzuat ve idari birim mevcut olsa da, fiiliyatta durumun böyle olmadığı görülmüştür.

Transfer fiyatlandırması işlemlerinin vergi incelemelerindeki yeri ile özellikle uluslararası işletmeler tarafından yol açılan vergi kaybı potansiyelini gördükten sonra bu konun çalışılması ihtiyacı doğmuştur. Bugüne kadar da transfer fiyatlandırması uygulamasının sadece mevzuatın nasıl uygulandığı yönünden çalışılmıştır. Transfer fiyatlandırmasına muhasebe ile bağlantısı, vergi incelemesi içindeki yeri ve nasıl denetime tabi tutulduğu konuları çalışılmamıştır. Bu tezde söz konusu eksiklik giderme noktasında bir katkı sağlamak amacıyla transfer fiyatlandırmasına vergi denetimi boyutundan bakarak muhasebe sistemi ve denetim üzerinden bir araştırma yapılmıştır. Araştırma, ilgili birimlerle yapılan şifahi mülakatlar ile gerçek vakalar üzerinden yürütülmüştür.

Transfer fiyatlandırması alanında yazılan vergi inceleme raporları incelenerek mükelleflerin hangi konuda eleştirildiği, muhasebe sisteminin nasıl değerlendirildiği, transfer fiyatlandırması mevzuatının nasıl yorumlandığı, mali tablolar üzerinde nasıl bir etki meydana getirdiği gibi hususlar irdelenmiştir. Bununla birlikte, transfer fiyatlandırmasında risk analizinin de muhasebeyle ilişkisine yer verilmiştir. Her vaka kendi içinde mevzuata uygunluk ve muhasebe açısından değerlendirilmiştir. Transfer fiyatlandırması incelemelerinin sınıflandırılarak incelemeye tabi tutulması gerektiği önemli sonuçlardan biri olmuştur.

OECD ve Avrupa Birliği, bu konuda önemli çalışmalar yapmaktadır. Uluslararası boyutu önem arz ettiğinden neredeyse tüm lkeler OECD tarafından yayımlanan rehberleri esas almaktadır. Avrupa Birliği de transfer fiyatlandırmasında üye ülkeler için bazı kıstas ve tavsiyelerde bulunmaktadır. Bazı AB lkelerinde, transfer fiyatlandırması için ayrı bir vergi inceleme birimi ya da risk analiz birimleri dahi kurulmuştur.

Tezin araştırma konusu ayrıca, Avrupa Vergi Hukuku Profesörleri Birliği tarafından 2020 yılında vergi alanındaki en iyi araştırmalardan biri seçilmiştir.

Bu alışma, muhasebe ve vergi mevzuatı ile idari yapılanma açısından yapılan değerlendirme ve önerileri ile hem uygulamacılara hem de idareye katkı sağlayabilecektir.

Çalışmalarımı her zaman teşvik eden ailem, hassaten muhterem babam ile annem ve tezin her adımında katkı ve desteklerini esirgemeyen kıymetli danışmanım, hocam sayın Prof. Dr. Sema lker'e teşekkürlerimi arz ederim.

Emre AKIN
İstanbul, 2021

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve VERGİ MEVZUATI

1. 1.	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kavramı..	3
1. 2.	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinin Tarihi.....	5
1. 3.	Avrupa Birliği'nde Transfer Fiyatlandırması ve Vergi Denetimi	10
1. 4.	Transfer Fiyatlandırmasının Türk Vergi Mevzuatındaki Yeri	13
1.4.1	Kurumlar	16
1.4.2	İlişkili Kişi	17
1.4.3	Emsallere Uygunluk İlkesi	19
1.4.4	Karşılaştırılabilirlik Analizi	22
1.4.5	Emsal Bedel Tespit Yöntemleri.....	29
1.4.6	Karşı Taraf Düzeltme İşlemleri	34
1.4.7	Hazine Zararı	36
1.4.8	Vergi İncelemelerinde Mükelleflere Yönelik Yapılan Eleştiriler	38

İKİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE VERGİ İNCELEMESİ

2. 1.	Vergi İncelemesi Süreci: Doğması ve Tamamlanması.....	44
-------	---	----

2. 2. Transfer Fiyatlandırması İnceleme Kaynağı: Risk Analizi ve Diğerleri	47
2. 3. Türkiye'de Vergi İncelemesi Yapılanması	51
2. 4. Vergi İnceleme Otoritesi ve Uygulaması: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	52
2. 4.1. Denetim Gücü: Çalışan İstatistikleri.....	60
2. 4.2. Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları	62
2.4.2.1. 2017 Yılı Faaliyet Raporu	63
2.4.2.2. 2018 Yılı Faaliyet Raporu	67
2. 4.3. Hazine Ve Maliye Bakanlığı Strateji Ve Faaliyet Raporları	68
2. 5. Vergi İncelemesi Teşkilatlanmasında Yenilik Yapma İhtiyacının Ortaya Çıkması ve Yapılanma Çalışmaları	71
2.5.1. Vergi İnceleme Teşkilat Yapısında Geçiş Dönemi: Mevzuat Değişikliği ve Bakanlık Beyanları	72
2.5.2. Vergi İnceleme Teşkilatlanmasına Yönelik Mevzuat Değişikliği ve Gerekçesi	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VAKALAR: VERGİ İNCELEMELERİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI ELEŞTİRİLERİ

3.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Çeşitleri	77
3.2. Yalın Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri	79
3.2.1. Kasa Adatlandırması.....	80
3.2.2. Ortaklardan Alacaklar Adatlandırması	87
3.2.3. Diğer Adatlandırma	93
3.2.4. Diğer Hesaplarda Gizleme.....	103
3.3. Karmaşık Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri.....	107
3.3.1. Emtia Alım-Satım.....	108

3.3.2. Maddi Duran Varlık Satışı.....	153
---------------------------------------	-----

3.3.3. Hizmet Alım-Satım.....	155
-------------------------------	-----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI VERGİ İNCELEMELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Transfer Fiyatlandırmasının Asli Amacına Uygun İncelemeler Yapılması Gerekliliği	160
4.2. Yalın Transfer Fiyatlandırması İşlemleri için "İzaha Davet" Yolu.....	164
4.3. Risk Analiz Sisteminde Transfer Fiyatlandırması için Ayrı Birim Kurulması.....	166
4.4. Transfer Fiyatlandırması İncelemelerinin Yapılması için Uzman Bir Ekip İhtiyacı.....	168
4.5. Transfer Fiyatlandırması İncelemelerinde Muhasebe Sisteminin Yeri.	170
4.6. Vakalardaki Mevzuata Aykırı Değerlendirmeler	172
4.7. Uluslararası Ortaklaşa Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri.....	176
4.8. Matrah Farklarının Nasıl İzlenmesi Gerektiği Yönünden Değerlendirme	177
4.9. Vergi İncelemesi Sonrasında Muhasebe Düzeltme Kayıtları.....	183
4.10. TMS 24 açısından Değerlendirilmesi.....	185
SONUÇ	188
KAYNAKÇA	193
ÖZGEÇMİŞ.....	202

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 2.1 Vergi İnceleme Sürecinin Aşamaları	59
Tablo 2.2. Vergi İnceleme Sürecinin Aşamaları	60
Tablo 2.3. Grup Başkanlıklarına Göre Aktif İş Gücü Dağılımı(2017)	61
Tablo 2.4. Bağlı Bulundukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı(2018).....	61
Tablo 2.5. Grup Başkanlıklarına Göre Aktif İş Gücü Dağılımı(2018)	62
Tablo 2.6. VDK Grup Başkanlıkları Bünyesinde Oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonları(RDK).....	66
Tablo 2.7. VDK Grup Başkanlıkları Bünyesinde Oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonları(RDK).....	68
Tablo 3.1. Mükellef Kuruma Adat Hesaplaması Örneği (100-Kasa Hesabı)83	
Tablo 3.2. Mükellefe Ait Bilanço Örneği	88
Tablo 3.3. Mükellefe Ait Gelir Tablosu Örneği.....	89
Tablo 3.4. Yıllara Göre TCMB Reeskont Faiz Oranları	90
Tablo 3.5. Mükellefe Adat Hesaplaması Örneği (131-Ortaklardan Alacaklar)	90
Tablo 3.6. Örnek İşlev ve Risk Analizi Çalışması	121
Tablo 3.7. Özet Tablo.....	124
Tablo 3.8. Emsal Araştırmasında Karşılaştırılacak Şirketlerin Faaliyet Karlılık Oranları	124
Tablo 3.9. Özet Tablo.....	125
Tablo 3.10. Emsal Araştırmasında Karşılaştırılacak Şirketlerin Faaliyet Karlılık Oranları (KAP Verileri).....	125
Tablo 3.11. Belli Şirketlerin Belli Ülkelerdeki Karlılık Oranları	126
Tablo 3.12. Faaliyet Karlılık Oranları Kıyaslaması	139
Tablo 3.13. Emsal Şirketlerin Faaliyet Karlılık Oranları	143
Tablo 3.14. Özet Tablo.....	143
Tablo 3.15. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Dağıtılan Örtülü Kazanç.....	146

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 4. 1. KKEG, Vergi Ziyayı ve Gecikme Faizi Muhasebe Kaydı (1. Yöntem).....	184
Şekil 4. 2. KKEG, Vergi Ziyayı ve Gecikme Faizi Muhasebe Kaydı (2. Yöntem).....	185



KISALTMALAR LİSTESİ

AMADEUS	: Analyze Major Databases From European Sources
AORT	:Ağırlıklı Ortalama
BEPS	: Base Erosion And Profit Shifting
BİST	:Borsa İstanbul
BM	: Birleşmiş Milletler
ÇUI	: Çok Uluslu İşletmeler
FIFO	:İlk Giren İlk Çıkar
FORM BA-BS	:Form Büyük Alış- Büyük Satış
G20	: Ekonomik Yönden En Büyük 20 Ülke
GVK	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
IFRS	: International Financial Reporting Standards
KAP	:Kamu Aydınlatma Platformu
KHK	:Kanun Hükümünde Kararname
KKEG	:Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	:5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
LME	:Londra Metal Borsası
MSUGT	:Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	:Ekonomik İşbirliği Örgütü
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
RDK	:Rapor Değerlendirme Komisyonu
RG	: Resmi Gazete
TCMB	:Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TÜSİAD	: Türkiye Sanayici Ve İşadamları Derneği
TV	:Televizyon
VDK	:Vergi Denetim Kurulu
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Transfer fiyatlandırması kavramı, yönetim muhasebesi ve vergi hukukunda kullanılan bir kavramdır. Tezin konusu olarak seçilen transfer fiyatlandırması kavramı vergi hukukunda yer alan örtülü kazanç dağıtımı yoluyla transfer fiyatlandırması müessesesidir. Türk vergi sisteminde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenerek tali mevzuat ile uygulama alanı bulmuştur.

Çalışmamızda irdelenen Türk vergi sistemindeki transfer fiyatlandırması, ülkemizde mevzuat düzenlemesi ile belli mükelleflerin uyması gereken vergisel bir yükümlülüktür. Bu alandaki düzenlemeler vergi matrahının aşındırılmasını önlemek amacıyla uluslararası çalışmalar sonucu bir çok ülkenin vergi mevzuatına girmiştir. Ülkemiz de transfer fiyatlandırması uygulaması bu doğrultuda, yasal düzenlemeye kavuşturulmuştur.

Genel olarak bu konuda literatürde yapılan araştırmalar, transfer fiyatlandırmasını mevzuat veya mükelleflerin yaptığı işlemler yönünden irdelemektedir. Bu tezde ise, transfer fiyatlandırması mükellefler tarafından uygulandıktan sonra vergi incelemesi safhasında nasıl bir denetime tabi tutulduğu, mükellef uygulamalarının vergi idaresi tarafından nasıl eleştiri konusu yapıldığı gerçek vakalar üzerinden ilk defa araştırılmaktadır. Böylece, transfer fiyatlandırması konusu ilk kez vergi idaresinin yapmış olduğu denetim üzerinden irdelenmiş olacaktır.

Transfer fiyatlandırması yönünden yapılan vergi incelemeleri, diğer tüm vergi incelemelerinde olduğu gibi muhasebe ile doğrudan ilişkilidir. Literatürde olmasa da, transfer fiyatlandırması incelemeleri bu tezde muhasebe kayıtları odaklı olarak yalın ve karmaşık olmak üzere ikiye ayrılarak anlatılmaktadır. İlerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacak olmakla birlikte, literatüre katkı olacak yalın ve karmaşık transfer fiyatlandırması incelemeleri şu şekilde tanımlanabilir: Yalın incelemeler,

bilanço ve gelir tablosu hesaplarından kolayca tespit edilebilen incelemeler olup karmaşık incelemeler tüm muhasebe kayıtlarının ve işletme belgelerinin derinlemesine tetkik edilmesini gerektiren incelemelerdir.

Transfer fiyatlandırması yönünden vergi incelemelerinde yapılan eleştirilere, 2018, 2019 ve 2020(15 Ekim'e kadar) tarihlerinde yapılan vergi incelemeleri vakaları üzerinden tezin müteakip bölümlerinde yer verilmektedir. Tezdeki vakalar, sonuçlanmış olan gerçek vergi incelemelerinden, mükellef, vergi inceleme elemanı vb. diğer bilgilere yer vermeksizin, sadece vakalara yer verilmek suretiyle anlatılmaktadır. Vergi incelemelerinde yapılan tespitler, muhasebe ile bağlantısı, Türk vergi mevzuatındaki transfer fiyatlandırması hükümlerine hangi yönden aykırılık teşkil ettiği, raporlarda vergi inceleme elemanları tarafından yapılan yorumlar ve eleştiriler gösterilmektedir.

Böylece, vergi mevzuatındaki transfer fiyatlandırması müessesesi ilk defa denetim ve muhasebe temelinde gerçek vakalar üzerinden çalışılmış olmaktadır. Bununla birlikte, vergi incelemesi ya da denetimi kavramları kullanılmakla birlikte, Türk vergi mevzuatında "vergi incelemesi" kavramı kullanıldığından tezde bu kavram tercih edilmiştir.

Tezde vergi inceleme türü, muhasebe hesapları bazında yapılarak bir sınıflandırmaya gidilmiştir. Bu sınıflandırma ilk kez yapılmış olup literatüre katkı sağlayacaktır. Transfer fiyatlandırması inceleme vakaları üzerinden vergi mevzuatı ve muhasebe sisteminin fonksiyonu ortaya koyulmuştur. İncelemelerde, Türkiye Muhasebe Standartları(TMS), tek düzen hesap planı ve oran analizlerinin nasıl etkili olduğu gösterilmiştir. Yapısal ve muhasebe temelli çözüm önerileri getirilmiştir. TMS'ye göre hazırlanmış mali tabloların vergi incelemelerine esas olamayacağı; ancak bazı düzeltmelerin yapılması halinde dikkate alınabileceği önerilmiştir. Türk vergi sistemindeki transfer fiyatlandırması müessesinin vergi idaresi tarafından nasıl denetlendiği ve eleştirildiği ilk kez gerçek vakalar üzerinden ortaya koyulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve VERGİ MEVZUATI

Transfer fiyatlandırması kavramı hem yönetim muhasebesi hem de vergi sisteminde kullanılmaktadır. Ancak her iki sistemde ihtiva ettikleri anlam ve uygulamalar farklıdır. Tez konusunun vergi sistemi üzerine olması nedeniyle, aşağıdaki başlıklarda vergi mevzuatındaki transfer fiyatlandırması müessesesi esas alınmaktadır.

1.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kavramı

Transfer fiyatı kavramının ilk ortaya çıkış anlamında bir mal ya da hizmetin işletme içinde bir birimden başka bir birimine transferinde uygulanan fiyat ifade edilmektedir. İşletme içi birimler arası satışta (işletme içi işlem olsa da işletme dışına yapılan bir satış gibi kabul edilir) uygulanan transfer fiyatı, malı veya hizmeti satan alt birim için gelir diğer birim için ise maliyettir.¹ Transfer fiyatı, işletmenin bir biriminin diğer bir birimine arz ettiği mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir. Bu tanım ilk olarak işletme içi işlemleri değerlemek amacıyla ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, doğrudan ekonomi ve muhasebe alanının konusuna girmektedir.²

Böylece yönetim muhasebesi açısından transfer fiyatlandırması ile işletme birimlerinin faaliyet kârı belirlenirken aynı zamanda, birimin ve yöneticilerinin

¹ C. T. HORNGREN, S.M. DATAR, George FOSTER, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, 11. Ed., Pearson Education Inc., 2003, s.758.

² Zeki DOĞAN, Turgut ÇÜRÜK, **Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama: Teori ve Uygulama**, Baki Kitapevi, 2002, s.24

performansı ölçülebilmektedir. Bu çıktılar işletmenin alacağı kararlarda veri olarak kullanılmaktadır.³

Transfer fiyatlandırması uygulamasının asıl amacı yönetsel hedefleri maksimuma çıkarmak olmasıyla birlikte, yurtdışında ya da değişik vergi kanunlarına tabi işlemler açısından işletmeler düşük vergi ödemek maksadıyla bunu kullanabilirler.⁴

Transfer fiyatlandırması kavramı, vergi mevzuatında ise "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" olarak yer almaktadır. Ancak vergi literatüründe de kısaca transfer fiyatlandırması olarak anılmaktadır. Ayrıca uluslararası vergi literatüründe de, transfer fiyatlandırması (transfer pricing) olarak geçmektedir.

Bir mükelleften daha az oranda vergilenecek mükellefe, toplam vergi matrahını aşındırarak düşük vergi yükü ile karşılaşmak amacıyla kazanç dağıtımı söz konusu olduğundan vergisel anlamda mevzuatta örtülü kazanç dağıtımı ifadesine de yer verilmiştir. Çünkü kurumlar vergisinin konusu, kazançtır. Aşağıda ayrıntılı olarak anlatılacağı üzere, yönetim muhasebesi ve vergi sistemindeki "transfer fiyatlandırması" kavramının çıkış noktası benzerdir.

Vergi mevzuatı açısından ise, transfer fiyatlandırması farklı bir anlam ve sonuç ihtiva etmektedir. Vergi bakımından transfer fiyatlandırmasının doğması için yine bir mal/hizmet transferi söz konusu olması gerekmekle birlikte, işletme içi birimler ya da işletme ile ilişkili kişiler arasında olması ve bu tarafların farklı devletlerde olması ya da ülkemizde ayrı vergi mükellefiyetlerinin olması⁵ gerekir. Böylece, işletme içi ya da ilişkili kişileri arasında yapılan mal/hizmet alım-satımında

³ Orhan Çelik, "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 2007, Sayı:1, s. 102-104

⁴ Arif Bilir, "Sorumluluk Muhasebesi Ve Transfer Fiyatlandırması - Bir Araştırma". Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2017, s. 48

⁵ Arif Bilir, **a.g.e.**, s. 46

transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahı olması gereken tutardan farklı beyan edilmekte ve gelir başka ülke ya da vergi mükelleflerine aktarılmaktadır.

Vergi açısından transfer fiyatlandırmasının meydana gelmesi vergi mevzuatında olmasa da literatürde, "yapay transfer fiyatlandırması" olarak tanımlanmaktadır. Bir işletmenin mal ve hizmetlerini işletme içinde transfer ederken uyguladığı fiyat olan transfer fiyatları pozitif bir anlam içermektedir. Ancak ayrı işletmeler arasındaki ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların serbest piyasada oluşan bağımsız fiyatlardan farklı olarak uygulanarak vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilmesi haline “yapay transfer fiyatlandırması” denmektedir. Bu açıdan vergi mevzuatındaki transfer fiyatlandırması kavramı negatif anlam taşımaktadır.⁶

Yönetim muhasebesinde transfer fiyatlandırması işletmelerin inisiyatifleri ile uygulanabilmekte iken, vergilendirme konusunda uygulanabilmesi için yasal bir zemine ihtiyaç vardır. Bu nedenle ülkeden ülkeye transfer fiyatlandırması tanımı, vergi mevzuatlarındaki tanımına göre değişmekle birlikte, müteakip başlıklarda anlatılacağı gibi, uluslararası bir mücadele sağlanması adına genel olarak vergi yönünden transfer fiyatlandırmasının tanımı tüm dünyada benzerdir.

1. 2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinin Tarihi

Transfer fiyatlandırması uygulamasının ilk olarak muhasebe sisteminde, ekonomik kararlara bilgi kaynağı olması amacıyla kullanıldığı anlaşılmaktadır. Vergi sisteminde kullanılması ise bundan çok sonra olmuştur.

⁶Billur Yaltı, “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2016, Sayı:91, s. 107

Muhasebe kayıt sisteminde kullanıldığına dair ilk ifadelerden biri, 1810 yılında bir İngiliz pamuk kumaş şirketi tarafından kullanıldığı yönündedir.⁷ Diğer yandan, transfer fiyatlandırması kavramının ilk olarak 1883 senesinde⁸ kullanıldığı, kavramsal öneri olarak ilk kez 1908 yılında⁹ Alman muhasebecisi Profesör Schmalenbach tarafından önerildiği, yaygınlaşmasının ise 1920'li yılları bulduğu anlaşılmaktadır.

20. ve 21. Yüzyılda yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak büyük işletmeler merkezi yönetim anlayışından sıyrılmış ve “merkezkaç” yönetim anlayışını benimsemeye başlamışlardır. Merkezkaç yönetim sistemi ile, işletmede maliyet, satış, kâr merkezleri gibi sorumluluk merkezleri oluşturularak¹⁰ muhasebe sistemi sayesinde bu birimlerin performansı parasal değer olarak ölçülebilmektedir.

Vergisel yönden ise, transfer fiyatlandırması meselesi öncelikle uluslararası düzeyde gündeme gelmiştir.

İşletmeler, ülkelerarası ticaretin artması ve küreselleşmenin başlamasıyla bir çok farklı ülkede faaliyet göstermeye başlamışlardır. Bu faaliyetler, ana işletmelere bağlı işletmeler aracılığıyla büyük bir ekonomik boyuta ulaşmıştır. Aradan geçen zaman sonucunda bu türden büyük işletmelerin oluşturduğu çok uluslu işletmeler (ÇÜİ) kavramı ortaya çıkmıştır. Çok uluslu işletmeler, işletmelerin mal ve hizmet sattığı ülkelerde kurulurken bazen de sadece vergi yükünü azaltmak amacıyla¹¹ esas

⁷ Williard E. Stone, "An Early English CottonMill Cost Accounting System: CharltonMills, 1810–1889", **Accounting and Business Research**, 4, 71-78.

⁸ Doğan ve arkadaşları, "Factors Influencing the Selection of Methods and Determination of Transfer Pricing in Multinational Companies: A Case Study of United Kingdom," **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol. 3, No. 3, 2013, s.738.

⁹ Hans Jürgen Drumm, "Transfer Pricing in the International firm", **Management International Review**, 1983, Vol. 23, No. 4, pp. 32-43

¹⁰ Abdullah Seven, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin, Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Manisa: 2016, s. 17

¹¹ Sinan Aslan, "İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması" **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan, 2004, s. 48

faaliyetin olmadığı ancak vergisel yönden avantaj sağlayacak ülkelerde teşkilatlanmayı tercih etmişler ve hala etmektedirler.

Çok uluslu işletmelerin küresel düzeyde organize olmaları nedeniyle mecburi olarak transfer fiyatlandırması uygulaması ortaya çıkacak olmakla birlikte, bu işletmelerin vergi planlaması kapsamında seçtikleri ülkelerde faaliyette bulunmaları nedeniyle iradi olarak transfer fiyatlandırması uygulaması ortaya çıkmaktadır.

"1968 yılında, "Çok Uluslu İşletmede Transfer Fiyatlandırması" çalışmasında Shulman, çok uluslu işletmelerde transfer fiyatlandırmasının vergisel boyutunun tüm diğer alanları gölgede bıraktığını, transfer fiyatının vergi ile ölçüldüğünü söylemiştir."¹²

Bu nedenle, transfer fiyatlandırma meselesi vergi idareleri için büyük önem taşımaktadır. Vergi mükellefleri transfer fiyatlandırmasını kullanarak yurt içi ya da yurt dışı işlemlerle ülkelerin vergi kaybına yol açarlar. Bir işletme, ülke içindeki diğer işletmenin avantajlı (zarar beyan etmesi gibi) durumundan faydalanması yoluyla kârını diğer işletmeye aktararak vergi kaybına sebebiyet verir. Yurtdışı işlem olarak da, farklı ülkelerde kurulan bağlı işletmeler aracılığıyla transfer fiyatlandırması kullanarak gelir ve giderlerini ayarlar ve vergi matrahının azalmasına sebebiyet verirler.

Transfer fiyatlandırması müessesesi bu şekildeki suiistimalleri önlemek amacıyla ülkelerin vergi mevzuatlarına "suiistimali önleyici özel hüküm" (specific anti-avoidance rule/SAAR)¹³ olarak koyulmuştur. Türk mevzuatında ise şu anda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 13. maddesinde, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adıyla yer almaktadır.

¹² Bilir, **a.g.e.**,s. 55

¹³ Michael Lang, Rafael Petruzzi, Alfred Strock, **"The Arm's Length Principle: Between Legal Fiction and Economic Reality"**, Transfer Pricing in a Post-BEPS World, Wolters Kluwer, 2016, s. 2, 9.

Ülkeler arası çifte vergilendirmeyi önleme çalışmalarını model vergi anlaşmaları ile 1920'li yıllarda Birleşmiş Milletler (BM) başlatmıştır.¹⁴ 1960'lı yıllarda OECD, ülkeler arasında çifte vergilendirme önleme anlaşmaları imzalanmasında daha etkin olmaya başlamıştır. Ekonomik İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından da vergilendirmeye yönelik yapılan en önemli uluslararası çalışmalar, çifte vergilendirme anlaşmaları ile transfer fiyatlandırması uygulamasıdır. Söz konusu, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına transfer fiyatlandırmasının önlenmesine yönelik hükümler de bulunmaktadır. Bu konu genelde, hem OECD hem de BM'nin model anlaşmalarında "Bağlı Teşebbüsler" başlıklı 9. maddesinde düzenlenmektedir. Aralarında imza edilmiş böyle bir vergi anlaşması olan ülkeler, ülke içi mevzuatlarında transfer fiyatlandırması hükümleri olmazsa transfer fiyatlandırması hükmünü uygulayamazlar.¹⁵

OECD, Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ni yayımlarken en önemli gerekçeyi, ülkeler arasında transfer fiyatlandırması hükümleri uygulanırken çifte vergi anlaşmalarında yukarıda belirtildiği gibi "Bağlı Teşebbüsler" hükmü olsa dahi, böyle karmaşık ve teknik bir müessesenin uluslararası düzeyde kabul edilmiş bir rehber ihtiyacı duyacağı ve ancak uyuşmazlıkların bu şekilde çözülebileceği şeklinde belirtmiştir.¹⁶

Ayrıca BM tarafından da "Birleşmiş Milletler Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi"ni 2013 yılında yayımlamıştır. OECD çalışmaları genel olarak ekonomik yönden daha gelişmiş ülkelerin avantajlı durumda olduğu çalışmalar üzerine yoğunlaşırken BM ise gelişmekte olan ülkeler tarafını odak almaktadır. Bununla birlikte, transfer fiyatlandırması müessesesi dünya genelinde ve Türkiye uygulamasında OECD'nin Rehberi esas alınmaktadır.

¹⁴ History of Tax Treaties, <https://www.taxtreatieshistory.org/> Çevrimiçi: 21.10.2020

¹⁵ Michael Lang, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, Vienna: Linde, 2013, 2nd Edition, s. 71.

¹⁶ OECD, Transfer Pricing Legislation – A Suggested Approach, June/2011. Çevrimiçi: http://www.oecd.org/ctp/tax-global/3.%20TP_Legislation_Suggested_Aproach.pdf Çevrimiçi: 19.10.2020

Ülke içi mevzuatlara bakıldığında ise, 1930 yılından beri bazı ülkeler yasal düzenlemelerine transfer fiyatlandırması hükümlerini dahil etse de, Amerika Birleşik Devletleri OECD çalışmalarından önce mevzuatına dahil etmiştir. Vergisel yönden transfer fiyatlandırması bugünkü manada dünyada ilk kez 1954 yılında Amerika Birleşik Devletleri tarafından vergi mevzuatına getirilmiştir.¹⁷ Emsallere uygunluk ilkesini de o dönemlerde içermesiyle birlikte, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin temellerini de oluşturuyor denebilir.

OECD ilk kez 1995 yılında, bu tarihten önce bir çok çalışması ve raporu olsa da, transfer fiyatlandırması rehberini yayımladı. OECD rehberi 1996 ve 2010 yıllarında genişletilmiş ve son halini 2017 yılında almıştır. Transfer fiyatlandırmasının ilkeleri bu rehberden alınarak Türkiye'de, Avrupa Birliği ve diğer bir çok ülkede uygulanmaktadır. Transfer fiyatlandırmasını ülke mevzuatlarına dahil eden bu ülkeler, çok az değişiklik ya da değişiklik yapmadan bu rehberi esas almışlardır.¹⁸

Ancak bugün gelinen son on yıllık zamanda, çifte vergilendirmeden ziyade çifte vergilendirmeme durumu ortaya çıkmıştır. Bu durumların engellenmesi için 2012 yılında OECD ve G20 (ekonomik yönden en büyük 20 ülke) işbirliği ile küresel olarak vergi kayıplarının önüne geçilmesi için bir girişim başlatılmıştır.¹⁹ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) adıyla anılan bu girişimde de en önemli konulardan biri transfer fiyatlandırması olmuştur. Toplamda 15 adet BEPS planından çoğu dolaylı olarak transfer fiyatlandırması konusuna temas etmekte iken 8 ve 10 numaralı BEPS planları doğrudan transfer fiyatlandırması adı ile transfer fiyatlandırması konusu üzerinedir. Dolayısıyla, küresel bazda dünyada ülkelerin en çok vergi kaybına sebep olan konulardan birinin transfer fiyatlandırması olması nedeniyle üzerinde bu denli çalışılmaktadır.

¹⁷ Tuncay Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.'de Yapılan Yasal Düzenlemeler (I)", **Vergi Dünyası**, 1999, Sayı: 214, s. 57-59

¹⁸ Çevrimiçi: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/> 19.10.2020

¹⁹ Emre Akın, "Aggressive Tax Policy versus Aggressive Tax Planning", **Political Economy: Taxation, Subsidies, & Revenue Ejournal**, Vol. 13, No. 77: Aug 25, 2020.

Türkiye'de de transfer fiyatlandırması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi 21.06.2006 tarihinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) dahil edilmiş ve yürürlük tarihi 01.01.2007 olarak belirlenmiştir. Bu kanundan önce 1949 yılında yürürlüğe girmiş mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, transfer fiyatlandırması ifadesi geçmemekteydi. Bunun yerine benzer bir uygulama olan "örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 17. madde mevcuttu. 5520 sayılı KVK gerekçesinde de belirtildiği üzere, cari transfer fiyatlandırması düzenlemesinde OECD prensipleri esas alınmıştır.²⁰

Transfer fiyatlandırmasının ülkemizdeki düzenlemelerin de nihai kaynağı olan OECD Rehberi'nde, transfer fiyatlandırması müessesesinin felsefesi ayrı işletme (separate entity) ilkesine dayandırılmıştır.²¹ Şöyle ki, ÇUI'ler bir çok işletmeden oluşmakla birlikte, neredeyse tüm OECD üye ülkeleri bu işletmeleri ayrı ve bağımsız birer işletme kabul ederek vergiye tabi tutmaktadır. Böylece, çifte vergileme ve vergiden kaçınmanın engellenmesine önemli bir katkı sağlanmış olmaktadır. Bir işletme ana ve kontrol gücü olan bir işletme bünyesinde olup bu ana şirket %100 oranında bu işletmeye sahip olsa da, ikisi de birer bağımsız ve ayrı işletme olarak (hukuki bağımsızlık ilkesi) vergi mükellefi kabul edilecektir. Dolayısıyla bu işletmeler arasındaki işlemlerde uygulanacak bedel, emsallere uygun (gerçek anlamda piyasa fiyatı denebilir) olmak zorundadır. Aksi takdirde transfer fiyatlandırması yoluyla vergi aşındırması söz konusu olabilecektir.

1.3. Avrupa Birliği'nde Transfer Fiyatlandırması ve Vergi Denetimi

Avrupa Birliği, birlik olarak vergilendirme alanında katı ve kapsamlı kurallar içermektedir. Avrupa Birliği tarafından kabul edilen vergilendirmeye ilişkin esaslar, tüm üye ülkeler tarafından uygulanmak zorundadır. Vergi mevzuatı olarak, üye

²⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 08.02.2006 tarihli Tasarı.

²¹ OECD Rehberi, 2017, p 6, s. 16

lkeler kendi iç mevzuatlarını uygulamakla birlikte, vergiye ilişkin bazı prensipler ve işlemler tüm ülkelerde Avrupa Birliği ortak mevzuatı üzerinden yürütülmektedir. Vergi alanındaki transfer fiyatlandırması müessesesi de bu ortak uygulama alanlarından biridir.

Transfer fiyatlandırması, çok uluslu işletmeler aracılığıyla AB i pazarında da gündeme gelmiştir. Avrupa Birliği, transfer fiyatlandırmasını önemli bir vergi kaybı sahası olarak görmektedir. AB'ye ye tüm ülkeler, transfer fiyatlandırması mevzuatını OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi kapsamında uygulamaktadır. Bu açıdan Türkiye ile paralel bir uygulama mevcuttur. Bununla birlikte, Avrupa Komisyonu, AB'ye özgü iç pazar ve gümrük birliği çerçevesinde transfer fiyatlandırması için bazı özel rehberler yayımlamıştır.²² Ayrıca, ye ülkeler ve diğer ülkeler arasındaki transfer fiyatlandırması işlemlerinin nasıl çözümleneceğine dair ye ülkeler arasında bir anlaşma imzalanmıştır.²³

Avrupa Birliği içinde transfer fiyatlandırmasının vergi kaybı açısından önemi nedeniyle, Avrupa Komisyonu tarafından "Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu" kurulmuştur. Bu forum, transfer fiyatlandırması ile ilgili AB düzeyinde yapılacak tüm idari uygulama, mevzuat ve işlemler için ihtisas birimidir.

Avrupa Birliği, transfer fiyatlandırması vergi incelemesini, transfer fiyatlandırması konusunun aşamalarından biri olarak kabul ederek özel düzenlemeler önermektedir. ye lkeler; işletmelerin leğine göre özel inceleme planları, ülkelerarası ortaklaşa denetim, transfer fiyatlandırması risk analizi gibi bir çok konuda aynı temelde hareket etmektedir.

²² Avrupa Komisyonu, Vergiler ve Gümrük Birliği, Avrupa Birliği içerisinde Transfer Fiyatlandırması evrimii: https://ec.europa.eu/taxation_customs/transfer-pricing-eu-context_enpdf 21.11.2021

²³ Avrupa Komisyonu, Vergiler ve Gümrük Birliği, Transfer Fiyatlandırması ve Tahkim Anlaşması evrimii: https://ec.europa.eu/taxation_customs/transfer-pricing-and-arbitration-convention_en 21.11.2021

Vergilendirme ile ilgili temel prensipler, Birlik tarafından üye ülkelere şart koşulmakla birlikte, vergi idaresi ve denetiminin yapılanması noktasında üye ülkeler serbesttir.

Örneğin Belçika'da²⁴, Maliye Bakanlığı bünyesindeki vergi idaresinin içerisinde idari işler ve denetim, mükellefler temel alınarak üçlü bir ayrıma gidilmiştir. Gerçek şahıslar, küçük ve orta ölçekli işletmeler ve büyük işletmeler şeklinde genel bir sınıflandırma bulunmaktadır. Bu sınıfların altında da vergi incelemesi birimleri yer almaktadır. Örneğin, büyük mükellefler hakkındaki vergi incelemesi, büyük mükellefler sınıfı altındaki büyük mükellefler denetim ekibi tarafından yürütülmektedir. Büyük mükellefler birimi içerisinde de "özel denetim birimi" adıyla ayrı bir vergi incelemesi birimi bulunmaktadır. Transfer fiyatlandırması incelemeleri de ayrı bir inceleme ekibi tarafından yerine getirilmektedir.²⁵ Bu haliyle, Belçika'daki uygulama Türkiye'deki 2020 ve öncesi dönemdeki uygulamaya benzemektedir.

Avusturya'da ise, vergi denetimi Belçika'daki yapılanmaya benzerdir. Gerçek kişiler, küçük ve orta işletmeler, büyük işletmeler ve vergi kaçakçılığı denetim birimleri şeklinde yapılanmıştır. Ancak özel bir transfer fiyatlandırması inceleme birimi mevcut değildir.

Portekiz'de, transfer fiyatlandırması için özel bir risk analizi yapılarak mükellefler incelemeye sevk edilmektedir.²⁶ İtalya'da, transfer fiyatlandırması risk analizine tabi tutularak büyük mükellefler inceleme birimi tarafından

²⁴ Belçika Vergi İdaresi, Çevrimiçi: <https://finance.belgium.be/sites/default/files/organigram-gataxes.gif> 20.11.2021

²⁵ Transfer Fiyatlandırması Belçika Ülke Profili, Çevrimiçi: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-02/belgiumtpprofile2017.pdf 23.11.2021

²⁶ Transfer Fiyatlandırması Portekiz Ülke Profili, Çevrimiçi: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-02/tpprofile-pt.pdf 23.11.2021

incelenmektedir.²⁷ İtalya'da büyük mükellefler inceleme birimi tarafından transfer fiyatlandırması incelemelerinde ihtisaslaştığı anlaşılmaktadır.

Avrupa Birliği ülkeleri genel olarak transfer fiyatlandırmasında eşgüdümlü bir görünüm sergilemekle birlikte, bazı ülkeler transfer fiyatlandırması incelemelerinde daha hassas ve organize hareket etmektedir. Birlik düzeyinde ise, transfer fiyatlandırmasına özgü çalışma ve uygulamalarla transfer fiyatlandırmasına ne kadar önem verildiği anlaşılmaktadır.

1. 4. Transfer Fiyatlandırmasının Türk Vergi Mevzuatındaki Yeri

Türk vergi sisteminde, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri oldukça geniştir. Genelde, her kanun için bir de uygulamayı göstermek adına ilgili kanun adıyla genel tebliğ ya da sirküler gibi (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Kurumlar Vergisi Sirküleri gibi) düzenleyici işlemler yayımlanmaktadır. Ancak transfer fiyatlandırması müessesesi için Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'leri dışında, ayrıca Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğleri yayımlanmıştır. Bu husus da, konunun önemini ve ne kadar teknik olduğunu göstermektedir.

Tezde, transfer fiyatlandırması ile çeşitli vergi incelemesi vakalarına yer verileceğinden, burada ilgili mevzuat derinlemesine işlenmeden; temel olarak transfer fiyatlandırmasının sistematüğini yansıtacak şekilde anlatılacaktır.

Bazı literatür ve vergi inceleme raporlarında, transfer fiyatlandırması uygulamasının dayanaklarından biri olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 18. maddesinin ikinci paragrafındaki, her tacirin ticari faaliyetlerinde basiretli bir iş

²⁷ Transfer Fiyatlandırması İtalya Ülke Profili, Çevrimiçi: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-02/italytpprofile2017.pdf 23.11.2021

adamı gibi hareket etmesi gerektiği hükmü gösterilmektedir. Bu hükümden yola çıkarak basiretli tüccarın ilişkili-ilişkisiz kişi ayrımı yapmaksızın her türlü mal ve hizmeti piyasa fiyatından satacağı/alacağı yorumu getirilmektedir. Aynı zamanda; Birleşmiş Milletler Gelişmekte olan Ülkeler için Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde, transfer fiyatlandırmasındaki emsallere uygunluk ilkesinin basiretli işadamı ve ticari teamülleri dikkate alarak belirleneceği açıklaması yer almaktadır.²⁸ Ancak Türk mevzuatı açısından bu yorumun transfer fiyatlandırmasına dayanak olmadığı; vergisel yönden tek dayanağın KVK'nın 13. maddesi olduğu ve yeterli olduğu kabul edilmelidir. Çünkü müstakil bir kanun maddesi olarak gerekçesi ve çıkış noktası bellidir.

Yürürlükteki KVK'nın 13. maddesindeki "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" maddesi, 01.01.2007 tarihinden itibaren Türk vergi sisteminde uygulanmaktadır.²⁹ Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan 08.02.2006 tarihli Kurumlar Vergisi Kanun tasarısında, transfer fiyatlandırması maddesinin ihdas edilmesinin genel gerekçesi şu şekilde beyan edilmiştir: "Keza uluslararası vergilemede karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi olan transfer fiyatlandırması konusu da, bu anlamda karşı karşıya geldiğimiz diğer ülkelerin sahip olduğu araçlarla eşdeğer bir donanım kavuşmamızı sağlayacak biçimde, dünya uygulamalarına paralel olarak tasarıya alınmıştır."

Söz konusu tasarının 13. maddeye ilişkin madde gerekçesi ise şu şekilde ifade edilmiştir: "Madde 13- Bu madde ile "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesi, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir." Yine aynı yerde, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nin düzenlemelerin belirlenmesinde esas alındığı belirtilmiştir. Hatta KVK'nın 13. maddesinde emsal bedelin tespit yöntemleri gibi

²⁸ BM Rehberi, s. 415.

²⁹ Bu tarihten önce mülga kurumlar vergisi kanununda yer alan örtülü kazanç dağıtımı, önceki bölümlerde tarihsel süreç başlığında bahsedildiğinden ve şu an uygulaması olmadığından bu ve müteakip bölümlerde bahsedilmemiştir.

hüküm bulunmayan hallerde Rehber'de yer alan diğer düzenlemelerin esas alınacağı belirtilmiştir. Böylece, OECD Rehberi adeta bir düzenleyici işlem seviyesinde kabul edilmiştir. Akabinde, yayımlanan transfer fiyatlandırması genel tebliği ile söz konusu Rehber'deki hususların alındığı anlaşılmaktadır.

Bu haliyle görülmektedir ki, transfer fiyatlandırması asıl olarak uluslararası işlemler nedeniyle ortaya çıkmıştır. Ancak madde hükmüne göre, ülke içi işlemler açısından da uygulama alanı bulmaktadır.

KVK'nın "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13. maddenin 1. fıkrasında, "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." hükmüyle transfer fiyatlandırmasının nasıl ortaya çıkacağı kanunen belli edilmiştir. Bu hüküm, Türk mevzuatındaki transfer fiyatlandırması müessesesinin temel dayanağı ve kaynağı olmakla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına giren sermaye şirketleri gibi kurumlar açısından uygulama alanı bulmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesindeki, "vergisel yükümlülüklerin kanunla konulup kaldırılacağı" hükmü uyarınca, ancak kanuni dayanağı olan (kanunilik ilkesi) konularda işletmelere vergisel yük yüklenebilecektir. Dolayısıyla, işletmelere yukarıya alınan hüküm kapsamında transfer fiyatlandırması yönünden eleştiri yapılması mümkündür.

Kanunilik ilkesine göre bu hükmün yine aynı maddedeki açıklamaları Türk mevzuatındaki transfer fiyatlandırmasına esas olacaktır. Madde metnine bakıldığında, kurumlar, ilişkili kişiler, emsallere uygunluk ilkesi, mal/hizmet alım-

satım kavramlarının açıklanması gerekmektedir. Mal/hizmet alım-satımı yine maddenin bir sonraki cümlesinde, imalat, inşaat, kiralama vb. şeklinde sayılarak açıklanmıştır.

Aşağıda, transfer fiyatlandırmasının bu kanun hükmündeki kavramları ve maddedeki diğer usul ve esaslar sırayla anlatılacaktır.

1.4.1 Kurumlar

KVK'nın 13/1. maddesindeki, "kurumlar" ifadesi ise, aynı Kanun'un 2. maddesinde tanımlanmıştır. İlgili maddeye göre kurumlar, sermaye şirketleri (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler), kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, yabancı iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

Diğer yandan gerçek kişiler (bu kurumlar dışındaki şahsi işletmeler için) yönünden transfer fiyatlandırması ise, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) ticari kazançlarla ilgili 41/5. maddesinde vücut bulmaktadır. Bu hükümde, "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.

...

İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır." denmektedir. KVK'daki transfer fiyatlandırmasına atıf yapılmaktadır. Dolayısıyla, ticari kazanç ve bilanço esasına göre defter tutan zirai

kazanç sahipleri için KVK'nın 13. maddesindeki transfer fiyatlandırması uygulaması ve eleştirileri söz konusu olabilecektir. Bunun dışındaki gelir unsurlarını elde eden (gayrimenkul sermaye iradı gibi) gerçek kişilerin vergilendirilmesinde ise transfer fiyatlandırması söz konusu olmayacaktır.³⁰

Ancak transfer fiyatlandırması yönünden yapılan vergi incelemelerinde görülmektedir ki, incelemelerin neredeyse tamamı kurumlar vergisi mükellefleri nezdinde yürütülmüştür.

1.4.2 İlişkili Kişi

KVK'nın 13. maddesinde, ilişkili kişi (associated enterprise) kavramının tanımı şu şekilde yapılmaktadır: "(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 altsoyu 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. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması 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."

³⁰ Emre Akın, **Vergi Tekniği ve Mütalaât**, Baki Kulu, İstanbul: 2016, s. 90-106

Bu tanımda, hem akrabalık hem de bağılılık ya da etki altında bulundurma kıstasları esas alınmıştır. Diğer yandan, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde (Genel Tebliğ) ilişkili kişi kavramı detaylı örneklerle açıklanmıştır. Bu kapsamda, yukarıdaki ilişkili tanımına ilaveten, "ortakların ekonomik ve sosyal ilişkide bulundukları gerçek kişiler" de zikredilmiştir. Örneğin, kanun tanımındaki üçüncü dereceye dahil yansoy ve kayın hısımlarının ilişkili kişi olması halinde, bir şahsın damadı ya da gelini akrabalık yönünden ilişkili kişi olarak kabul edilmeyecekken, ekonomik ve sosyal ilişkiye bağlı durumların söz konusu Genel Tebliğ ile ilişkili kişi kavramına dahil edilmesi sonucunda bu şahıslar da ilişkili kişi olarak değerlendirilecektir. Diğer yandan, ilgili Genel Tebliğ'de "Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir." açıklaması yapılmıştır.

Bayilik ilişkisine dair de, genel tebliğde şöyle bir açıklama yapılmıştır: "Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir."

KVK ve ilgili transfer fiyatlandırması genel tebliğinde ilişkili kişi kavramı çok geniş ve kapsayıcı tanımlanmıştır. Hatta ilişkili kişi olmayanları tanımlamak daha kısa bir açıklamayı gerektirecektir.

OECD Transfer Fiyatlandırması rehberinde ise, ilişkili kişi tanımı için OECD Model Anlaşmalarının 9. maddesine atıf yapılmıştır. Buna göre, bir işletmenin diğer

işletmenin yönetim, kontrol veya sermayesine doğrudan ya da dolaylı katılması (etki ederek) halinde taraflar ilişkili kişidir.³¹

Türk mevzuatı transfer fiyatlandırması uygulamasındaki ilişkili kişi tanımına OECD'den farklı olarak akrabalık unsuru eklendiği gibi, ayrıca ortakların ekonomik ve sosyal ilişkide bulunduğu gerçek kişiler de eklenerek oldukça geniş ve kapsayıcı bir tanım ortaya çıkmıştır.

1.4.3 Emsallere Uygunluk İlkesi

Genel olarak emsal bedel kavramı, bir mal veya hizmetin satışında uygulanan bedelin genel piyasa fiyatı ya da piyasa fiyatına yakın bir fiyat olmasını ifade eder. Türk vergi sisteminde, emsal değer çerçevesinde iki farklı kanuni düzenleme bulunmaktadır. Birincisi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde düzenlenen "emsal bedel"; ikincisi de KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen "emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilen bedel"dir. Her iki kanun maddesinin benzer yanları olsa da, Vergi Usul Kanunu'ndaki emsal bedel ile Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki emsal bedelin uygulama alanları ve hesaplanma yöntemi farklılık arz etmektedir. Bu nedenle birbirlerinin yerine kullanılması kanunen mümkün değildir. Yine de, vergi incelemelerinde hatalı olarak KVK'nın 13. maddesindeki "emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi gereken bedel" yerine VUK'un 267. maddesindeki "emsal bedel" hükmünün uygulandığı görülebilmektedir.

Çalışmanın konusu transfer fiyatlandırması olduğundan VUK'ta düzenlenen emsal bedel hükmüne ayrıca değinilmeyecektir.

Transfer fiyatlandırmasını düzenleyen KVK'nın 13. maddesinde, kurumların ilişkili kişilerle yaptıkları mal ve hizmet alımlarında emsallere uygunluk ilkesine aykırı bedel uygulamaları halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç

³¹ OECD Rehberi, 2017, s. 23

doğacağı belirtilmişti. Bu tanımdaki tüm kavramlar açıklandıktan sonra son olarak "emsallere uygunluk ilkesi" (arm's length principle) de açıklanmaktadır. Böylece hangi bedeller üzerinden yapılan alım-satımların emsallere aykırı olduğu ve dolayısıyla transfer fiyatlandırmasının söz konusu olduğu anlaşılmış olacaktır. Transfer fiyatlandırması ile vergi idareleri tarafından önlenmek istenen vergi kaybı, işletmelerin normalde alım ya da satım yapacakları piyasa fiyatlarından farklı fiyatlar uygulayarak, kârın daha düşük vergileme yapılacak işletmelere aktarılması sonucu ortaya çıkan vergi kaybıdır.

Bu kapsamda, işletmeler kazancın örtülü olarak başka işletmelere dağıtılmasını sağlamakta ve toplamda tahakkuk etmesi gereken verginin aşınmasına sebebiyet vermektedir. Vergi aşınması piyasa fiyatına aykırı olarak uygulanan fiyatla, bir başka deyişle, kazancın transfer edilmesini sağlayan bir fiyatlandırma yoluyla gerçekleşmiş olmaktadır. Bedellerin emsallere aykırı olması da bu durumu ifade etmektedir.

KVK'nın 13. maddesinde, emsallere uygunluk ilkesi şu şekilde tanımlanmıştır: "(3) 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 eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur."

Görüldüğü üzere, işletmeler arasında yukarıdaki başlıkta anlatıldığı türden bir ilişki olması halinde alım-satıma konu işlemin bedeli, tıpkı aralarında herhangi bir ekonomik-sosyal ilişki, akrabalık, nüfuz, denetim ya da bir etki kuvveti gibi sebeplerle bir bağ olmayan taraflara uygulanacak bedele eşit olmalıdır. Aksi takdirde, diğer şartların da gerçekleşmesi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı vuku bulmuş olacak ve vergi incelemelerinde eleştiriye konu olacaktır.

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliği'nde, "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." açıklaması yapılarak emsal bedelin bir nevi piyasa fiyatı olduğu ifade edilmiştir.

Önceki başlıklarda açıklandığı üzere, transfer fiyatlandırması ilişkili kişiler arasında olduğundan ayrı iki taraf olmalıdır. Türk mevzuatındaki transfer fiyatlandırması müessesesi uygulamasında tarafların tespiti için vergi mükellefiyeti esas alınmaktadır. Bu doğrultuda, her ayrı vergi mükellefiyeti (farklı vergi kimlik numarası olanlar şeklinde ifade edilebilir) olanlar ayrı işletme/taraflar olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, örneğin taraflardan biri diğerine %100 oranında iştirak etse dahi, ayrı vergi mükellefiyetleri (tüzel kişilik önem arz etmemektedir) bulunduğu aralarında yapacakları alım-satımlarda uygulanacak bedel emsallere uygun olmak zorundadır. Ancak ayrı vergi mükellefiyeti bulunmayan şubeler, tek işletme olduğundan aralarındaki işlemlerde bu uygulama söz konusu olmayacaktır.

Yine aynı genel tebliğde, "taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır." açıklaması yer aldığından tarafların ana-yavru şirket ya da holding gibi ilişkileri fiyatları etkilememelidir.

Emsallere uygun bedelin tespit edilebilmesi için öncelikle iç emsal esas alınacaktır. İç emsal, işletme içinde mevzubahis ilişkili kişiye yapılmış alım-satım faaliyetinin ayrıca ilişkili olmayan kişilere de yapılması halinde ortaya çıkmaktadır. İlişkili olmayan kişiye yapılan bu alım-satım iç emsal olarak dikkate alınacaktır. Örneğin, işletmenin markası ve modeli belli aracı satarken ,aralarında herhangi bir ilişki olmayan tarafa uygulanan piyasa fiyatı iç emsal olarak dikkate alınmalı; işletmenin örneğin aynı aracı üçüncü derece dahil bir akrabasına satması halinde

uygulanacak bedel bu iç emsale eşit olmalıdır.³² Dış emsal ise, işletmenin yapmış olduğu alım-satımlarda böyle bir fiyat (aynı/benzer aracın ilişkisiz kişilere satılmaması durumu) oluşmaması halinde, işletme dışındaki diğer işletmelerin uyguladıkları piyasa fiyatının esas alınmasını ifade etmektedir.

Vergi incelemelerinde ve uygulamada, transfer fiyatlandırması müessesesinin doğru olarak uygulanabilmesi için tespiti en zor unsur "emsallere uygunluk ilkesi"ne göre tespit edilecek olan emsal bedeldir. Emsal bedelin tespit edilerek ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin, emsallere uygun olmadığına karar vermek gerçekten zor ve oldukça teknik bir konudur.

Emsal bedelin tespiti için karşılaştırılabilirlik analizi ve yöntem tespiti olarak iki önemli aşama vardır. İşlemler önce karşılaştırılabilirlik analizi ile bedeli etkileyecek çeşitli koşullardan arındırılır; akabinde arındırılmış bedellere emsal bedel tespit yöntemleri uygulanarak emsal bedel belirlenir.

1.4.4 Karşılaştırılabilirlik Analizi

OECD Rehberi, emsal bedelin tayininde doğru ve yerinde bir değerlendirme yapılabilmesi için emsal bedelin karşılaştırılabilirlik analizine (comparable transactions) tabi tutulmasını uygun görmüştür. Genel Tebliğ'de de, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için "işlemlerin karşılaştırılabilir olması" gerektiği belirtilmiştir. Bu da karşılaştırılabilirlik analizi olarak ifade edilmektedir.

Karşılaştırılabilirlik analizi, ilişkili kişiler arasında yapılan alım veya satım işlemlerindeki durum ve şartlarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin durum ve şartlarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Çünkü, ancak aynı zemin ve koşullar altında oluşan piyasa fiyatı adil/kanuna uygun

³² Satışların yapıldığı anda, piyasada aynı koşulların olduğu varsayılmıştır. Örneğin devalüasyon döneminde yapılan satış ile normal dönemde yapılan satışta oluşan bedeller karşılaştırılabilir olmadığından emsal olarak dikkate alınamaz.

bir vergilemeye imkan tanıyacaktır. Aksi takdirde, piyasa koşullarının ve ekonominin değişmesi, siyasi olaylar, malın özelliklerinin değişmesi, muhasebe sisteminde benimsenen farklı yöntemler gibi sebeplerle piyasa fiyatlarının değişiklik göstermesi ya da farklı hesaplanması halinde sabit bir piyasa fiyatından bahsedilemeyecektir. Bu nedenle, emsal bedeli belirlenecek işlemin karşılaştırılabilirlik analizine tabi tutularak ve gerekirse alım-satım konu mal/hizmet bedelini farklılaştıran etkilere arındırarak emsalinin doğru belirlenmesi gerekmektedir.

Burada, öncelikli olarak iç emsal esas alınacak; bulunmaması halinde dış emsal karşılaştırmaya esas alınacaktır. Yine karşılaştırılabilirlik analizi; iç emsal veya dış emsale, koşullarına göre uygulanacaktır.

Örneğin, emsal bedelin tespitinde maliyet artı yöntemi kullanılacaksa başka bir işletmenin maliyetleri esas alınacağından genel yönetim giderlerinden mamul maliyetine pay verilip verilmediği belirlenerek işletmenin uyguladığı yöntemle göre ayarlanarak maliyet tutarı tespit edilecek ve emsal bedel tayin edilecektir. Burada başka bir işletme mevzu bahis olduğundan iç emsal bulunmadığı ve dolayısıyla dış emsalin karşılaştırmada esas alınacağı anlaşılmaktadır. Diğer yandan, örneğin bir işletmenin ilişkili ve ilişkisiz kişilere ülkenin savaş ortamına girmeden önce yaptığı satışlarda uyguladığı bedel ile sonrasında uyguladığı bedel işletme içi bedeller olduğundan iç emsal olarak karşılaştırılabilirlik analizine tabi tutulacaktır. Burada, piyasa koşulları nedeniyle ortaya çıkan koşulların bedel üzerindeki etkisi arındırılmalıdır.

OECD ve BM Rehberleri ile Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere, kontrol altındaki işlem denirken ilişkili olmayan kişilerle yapılan işlemlere de kontrol dışı işlem tabiri kullanılmaktadır.

İlişkili kişiler arasındaki işlemin emsallere aykırı olup olmadığını yüzeysel olarak ortaya çıkarmak çok zor değildir. Çünkü bir işletmenin aynı alım-satımı ilişkili ve ilişkisiz kişilere yapması durumunda uyguladığı her iki bedel

karşılaştırıldığında bir fark söz konusu ise, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olabileceği düşüncesi oluşacaktır. Yukarıda açıklandığı üzere, bu karşılaştırma işletme tarafından ilişkisiz kişiye yapılması halinde iç emsal mevcut olmuş olduğundan iç emsal bedeli ile karşılaştırılacaktır. Ancak işletme tarafından yapılmış böyle bir işlem yoksa piyasada diğer işletmelerin benzer koşullarda yaptığı alım-satım işleminde uygulanan bedel dış emsal olarak dikkate alınacaktır.

İşte bu noktada, ilişkili kişilerle yapılan işlemler ile ilişkisiz kişiler arasında yapılan işlemlerdeki bedel farkının sebebinin anlaşılması için karşılaştırılabilirlik analizi yapılır. Aslında ilgili mevzuat düzenlemelerinde, bu analizin emsal bedelin tayini için yapıldığı zikredilmektedir. Ancak diğer bir bakış açısı ile bu analiz sonucunda bedel farkına makul bir gerekçe bulunması ve böylece vergisel yönden eleştiri yapılmaması düzenlenmiş olmaktadır. Bedeli etkileyen unsurların ortadan kaldırılarak, düzeltilen bedelin farklı olacağı tabiidir. Çünkü karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, bedeli etkileyen diğer koşullardan arındırılmış emsal bedel ilişkili kişilere uygulanan bedelden farklı olsa dahi, emsallere aykırı bedel uygulandığı öne sürülemeyecektir.

Karşılaştırılabilirlik analizinde, işleme konu mal ve hizmetin mahiyeti, özelliği, işletmeler tarafından üstlenilen riskler, taahhüt edilen menfaatler, pazarın yapısı, ekonomik durum veya işletmenin stratejileri gibi çeşitli durumlar dikkate alınarak emsal bedel kıyaslaması yapılacaktır. Genel Tebliğ'de, karşılaştırılabilirlik analizi, "mal veya hizmetin nitelikleri, işlev analizi, ekonomik koşullar, iş stratejileri" başlıklarında irdelenmiştir.

Aynı teknolojik ürüne sadece üretici garantisi sağlanması ile mağaza genişletilmiş garanti sağlanması, ülkedeki savaş ortamının başlamasından önce ile sonrası, yabancı bir işletmenin piyasaya yeni girmesi ya da pazar stratejilerinde değişiklik yapması gibi karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınacak unsurlardandır. Bu durumlarda, fiyatların değişiklik göstereceği açıktır. Böyle durumları dikkate almaksızın sadece mal/hizmetin niteliği aynı olduğundan yola

çıkarak bedellerinin de aynı olması gerektiğini öne sürmek mevzuata uygun düşmeyecektir.

Örneğin;³³ Türkiye’de tam mükellef olan (A) A.Ş. tarafından, yurtdışındaki ilişkili bir şirkete rekabet nedeniyle 100TL’ye satılan bir ürün, Türkiye’deki ilişkisiz kuruma 150 TL’ye satılıyor ise, rekabetten doğan pazar şartlarının fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır.

Rekabetten doğan düzeltmeler yapılabildiğinde, ilişkili kişiler ile ilişkisiz kişilere uygulanan bedeller arasında yine de fark olabilecektir. Bedellerin aynı olması beklenmemektedir. Ancak bu farkın, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu yapılan düzeltmelerle makul olarak açıklanması beklenecektir.

Bu düzeltme işleminin nasıl yapılacağına dair genel açıklamalar mevzuatta bulunmaktadır. Ayrıca, OECD Rehberi’nde yapılan genel açıklamalar ve uygulamada ortaya çıkan örnekler de dikkate alınmaktadır. Diğer yandan, bu çalışmaların yapılması hassasiyet ve önemli araştırma isteyen bir süreç olarak transfer fiyatlandırması yönünden yapılan vergi incelemelerinde ortaya çıkmaktadır. Satış komisyonu, garanti maliyeti gibi unsurlar bu düzeltme işleminde nispeten muhasebe kayıtlarından yola çıkarak daha kolay tespit edilebilirken, rekabet pozisyonu, ekonomik durum ya da marka değeri gibi unsurların tespiti oldukça zordur.

Elbette işletmenin işlemlerine ilişkin bilgilerin para cinsinden ifadesi, muhasebe kayıtlarından okunmakla birlikte, söz konusu Genel Tebliği, transfer fiyatlandırması uygulamasındaki karşılaştırılabilirlik analizi için muhasebe sistemine doğrudan şu görevi yüklemiştir: "Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların

³³ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği**,2007, R.GazeteTarih : 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

kullanımında süreklilik bulunmalıdır." Bu açıklamayla, muhasebe sisteminde kullanılan yöntemlerin aynı zeminde ve tutarlı bir şekilde uygulanması halinde işlemlerin karşılaştırılabilir olacağı; böyle değilse, farkların gidilerek düzeltilmenin yapılması yoluyla emsal bedelin tespit edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Muhasebe sisteminden tespit edilebilecek karşılaştırılabilirlik analizlerine ve düzeltme işlemlerine söz konusu Genel Tebliğde bazı örnekler verilmiştir.

Amortisman uygulaması ile ilgili şöyle bir örnek verilmiştir:³⁴ "Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, Türkiye’de bulunan ilişkisiz (B) Kurumuna ekmek kızartma makinasını % 11 kâr marjı ile satmakta, yine her ikisi de Türkiye’de yerleşik (C) Kurumu ilişkili (D) Kurumuna ürettiği blenderları % 8 kâr marjı ile satmaktadır. Küçük ev aletleri sektöründe ekmek kızartma makinası ve blender için geçerli olan kâr marjı % 10’dur. Ancak, (A) Kurumunun üretim maliyeti 60 TL/birim iken, (C) Kurumunun üretim maliyeti 50 TL/birimdir.

Kâr marjları karşılaştırılan, üretici (A) ve (C) Kurumlarının üretim maliyetleri ve buna bağlı olarak satış fiyatlarının farklı olmasından dolayı her iki ürün için karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır. Bunun sebebi, (A) Kurumunun üretim sürecinde kullandığı makinelerin maliyetleri için 10 yıl üzerinden amortisman ayırırken, (C) Kurumunun ise üretim sürecinde kullandığı makinelerin maliyetleri için 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, (C) Kurumunun ilişkili kurumu (D)’ye uygulayacağı fiyatın tespitinde, maliyetlerin bileşenlerinin incelenmesi ve muhasebeden kaynaklanan farklılığın gerekli düzeltimi sonucu maliyet artı yöntemi uygulanabilecektir. Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatının tespitinde, amortisman ayırma sürelerinden kaynaklanan maliyet farklılıklarının düzeltilmesi sonucu küçük ev aletleri sektöründe geçerli olan kâr marjı kullanılarak transfer fiyatı tespit edilecektir."

³⁴ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği**, 5.2. Başlık, Örnek 3.2007, R.Gazete Tarih: 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

VUK'un 275. maddesinde, mamul maliyetinin tam maliyet yöntemine göre tespit edileceği belirtilmekle birlikte, genel yönetim giderlerinin ihtiyari olarak mamul maliyeti içinde dikkate alınabileceği hükmünden işletmelerin maliyet tespitleri farklı ortaya çıkabilecektir. Buna ilişkin Genel Tebliğ'de şöyle bir örnek yer almaktadır:³⁵ "Türkiye'de tam mükellef olan (A) Kurumu, çanta üretimi yapmaktadır.

(A) Kurumu çantaları Romanya'da bulunan iştiraki (B)'ye satmaktadır. Her bir çantanın maliyeti 50 TL olup, çanta üretimine ilişkin olarak yapılan genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine ilişkin satışlardan % 5 brüt kâr elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır.

Türkiye'deki tam mükellef (C) ve (D)'nin aralarında ilişki bulunmadığı ve çanta üretimi yaparak Fransa'daki ilişkisiz alıcılara sattıkları tespit edilmiştir. Ancak, (C) ve (D) Kurumları genel yönetim giderlerini faaliyet giderleri arasında izlemekte ve söz konusu üretime ilişkin satışlardan % 10 brüt kâr elde etmektedir.

(A) Kurumunda maliyet bazının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) Kurumlarının maliyet bazında genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) Kurumu % 5 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle % 10 brüt kâr oranını esas alacaktır. Bu durumda, (A) Kurumunun genel yönetim giderlerinin 5 TL olduğu varsayımı altında, 45 TL (50 TL – 5 TL =) üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)'ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,5 TL olarak belirlenecektir.

³⁵ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği**, 5.2. Başlık, Örnek 2.2007, R.Gazete Tarih: 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

Aynı doğrultudaki diğer örnekte³⁶, "(A) firması, toptan satışı yapılan saatler için zamanlama mekanizması üretmekte olup, bu ürününü yurt dışındaki ilişkili kuruluşu (B)'ye satmaktadır. (A) firması, bu faaliyetinden % 5 oranında brüt kâr elde etmektedir. (X), (Y) ve (Z) firmaları, (A) firması ile aynı pazarda, aynı nitelikte zamanlama mekanizması üreten ve birbirleri ile ilişkisi bulunmayan diğer firmalardır. (X), (Y) ve (Z) firmaları, ürettikleri ürünlerini yurt dışındaki, kendileri ile herhangi bir ilişkisi bulunmayan diğer yabancı firmalara satmaktadır. (X), (Y) ve (Z), bu faaliyetlerinden % 3 - 5 oranlarında brüt kâr elde etmektedir. (A) firması, yönetim, denetim ve genel giderlerini faaliyet giderleri olarak izlemekte, dolayısıyla üretilen malın maliyeti ile ilişkilendirmemektedir. (X), (Y) ve (Z) firmalarında ise üretilen malın maliyetleri içinde yönetim, denetim ve genel giderler de yer almaktadır. Bu durumda, maliyet artı yönteminin uygulanmasında, muhasebeleştirme tutarlılığı açısından brüt kâr oranları düzeltme tabi tutulmak zorundadır." açıklaması yapılmıştır.

Yine Genel Tebliğ'de mükelleflerin idareye sunacakları transfer fiyatlandırması raporları ve ilgili belgelerde, "ilişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi"ye yer verilmesi gerektiği belirtilerek muhasebe sistemine başvurulmuştur. Mükellefler, kendi muhasebe sistemi açıklamalarına ilaveten alım/satım yaptıkları ilişkili kişilerin muhasebe sistemine ilişkin mamul ve stok değerleme yöntemleri, normal ya da azalan bakiyeler yoluyla amortisman yöntemi, özel durum açıklamaları gibi bilgileri İdareye ileteceklerdir. Böylece, taraflar arasındaki karşılaştırılabilirlik analizi idare tarafından risk analizi kapsamında değerlendirilecektir.

Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışındaki işlemin aynı zemine getirilerek bedeli etkileyen çeşitli koşulların arındırılması (düzeltilmesi) sürecini ifade etmektedir. Bu karşılaştırma ve düzeltme işleminin

³⁶ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği**, 5.2. Başlık, Örnek 4.2007, R.Gazete Tarih: 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

yapılmasından sonra emsal bedelin tespit yöntemlerinden biri uygulanarak emsal bedel tespit edilecektir.

Bu aşamada sıra, emsal bedel tespit yöntemlerinin açıklanmasına gelmektedir.

1.4.5 Emsal Bedel Tespit Yöntemleri

Emsal bedelin tespitinde son aşama olan emsal bedel tespit yöntemlerinin uygulanmasında da, yukarıda açıklandığı üzere, öncelikle iç emsal; iç emsal bulunmaması halinde dış emsal aranacağı tabiidir.

Emsallerin tespiti safhasında, işlemlerin karşılaştırılabilirlik analizine tabi tutulması sonucu, diğer etkilerden arındırılmış bedellere, emsal bedel tespit yöntemleri uygulanacaktır. Bu uygulama, bazen tespit edilen maliyete belli bir kâr oranı eklemek suretiyle olabileceken bazen de arındırılmış bedelin bizzat kendisi piyasa fiyatını vereceğinden doğrudan dikkate alınabilecektir.

Karşılaştırılabilirlik analizi sonucunda uygulanacak yöntemlerde her zaman tek bir emsal bedel tespiti en güvenilir sonuç olarak kabul edilmeyeceğinden birbirine yakın bir fiyat aralığına da ulaşmak mümkündür. Buna emsal fiyat aralığı denmektedir. "Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir."³⁷ Bu aralıktan, aritmetik ortalama, mod ya da medyan gibi hesaplamalarla bir bedel belirlenerek emsal bedel olarak dikkate alınması mümkündür.

³⁷ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği**,2007, R.GazeteTarih : 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

OECD Rehberi'nde, emsal bedel tespiti için beş yöntem belirtilmiş ve çifte vergilendirmenin önlenmesi için de bu konuda bir mutabakat olması gerektiği ifade edilmiştir.³⁸ KVK'nın 13. maddesinde belirtildiği üzere Türk mevzuatında da, OECD Rehberi'yle paralel olarak, beş emsal bedel tespit yöntemi bulunmaktadır. Geleneksel işlem yöntemleri başlığı altında karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi olarak üç; işlemsel kâr yöntemi başlığı altında işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve işlemsel kâr bölüşüm yöntemi olarak iki yöntemden oluşmaktadır. KVK'nın 13. maddesine göre, bu yöntemlerin birbirine önceliği bulunmamaktadır. Ancak mükellefler işlemin mahiyetine en uygun yöntemi uygulamakla yükümlüdürler. Bunun anlamı, gerçek emsal bedeli verecek yöntemin uygulanmasıdır. Bu nedenle, yöntemler arası bir öncelik ya da üstünlük bulunmamaktadır. Amaç, en doğru ve gerçek emsal bedeli tespit etmektir. Yine de, eğer yöntemlerin uygulanmasında bir eşitsizlik doğmuyorsa, geleneksel yöntemler işlemsel kâr yöntemlerine tercih edilerek uygulanacaktır.³⁹

Mükellefler tarafından emsallere uygun fiyata bu yöntemlerden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği, daha doğru sonuç verdiği inandığı ve belgelendirebildiği bir yöntem de kullanılabilir.⁴⁰ Şu kadar ki, bu yöntem emsal bedeli doğru ve diğer yöntemlerden daha uygun bir şekilde yansısın. Bir başka deyişle, eğer bir işletme söz konusu yöntemleri kullanmadan, emsallere uygun bedeli uygulamışsa, sadece yöntemlere bağlı kalmadığı tenkidi ile uyguladığı fiyatın emsallere uygun olmadığını iddia etmek ve tarhiyat önermek yerinde olmayacaktır.⁴¹

Ayrıca, emsal bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşarak da belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde

³⁸ OECD, Transfer Pricing Methods, Paris, July 2010, s.2.

³⁹ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği**, 2007, R.Gazete Tarih : 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

⁴⁰ 5520 sayılı **Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2006, R.Gazete Tarih : 21/6/2006, Sayı: 26205, 13/4-d maddesi

⁴¹ BM Rehberi, paragraf 6.1.1, BM 2021 paragraf 4.1

kesinlik taşır.⁴² Buna peşin fiyatlandırma anlaşması denmektedir. Böylece, mükellefler, emsal bedel tespit yöntemlerini belli bir dönem için netleştirmiş olmaktadır. Anlaşmada, ilgili beş yöntem ya da mükellefin işlemin mahiyetine en uygun olduğunu ispatladığı başka bir yöntem üzerine anlaşılabilir.

Geleneksel yöntemlerden Kanun'da ilk zikredilen ve en temel olanı karşılaştırılabilir fiyat yöntemidir. Bu yöntem, aralarında herhangi ilişki⁴³ bulunmayan kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatını ifade etmektedir.⁴⁴ Bu yönteme göre, aynı koşullarda ve ilişkisiz kişiye yapılacak mal/hizmet alım satımlarında piyasada oluşan fiyat emsal bedeli verecektir.

Diğer bir geleneksel yöntem, maliyet artı yöntemidir. Maliyet artı yöntemi, emsal bedelin ilgili mal/hizmetin maliyetinin belli bir kâr oranı kadar artırılmasıyla bulunması yöntemidir.⁴⁵ Genel Tebliğ'de, "Maliyete ilave edilecek kâr marjı olarak yukarıda da belirtildiği gibi, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr marjı kullanılacaktır. Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir." açıklaması yer almaktadır. Bu yöntemde, karşılaştırılabilir bir piyasa fiyatı olmadığından maliyet üzerinden emsal bedel bulunmaya çalışılmaktadır.

Maliyet artı yöntemi, genelde hammadde, yarı mamuller, mamul imalatı, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır.⁴⁶

Son geleneksel yöntem yeniden satış fiyatı yöntemidir. Bu yöntemde, işlem konusu mal/hizmetlerin aralarında ilişki bulunmayan işletmelere yeniden satılması

⁴² 5520 sayılı KVK, md. 13/5

⁴³ Buradaki ilişkinin tespiti, yukarıda açıklandığı üzere, KVK'nın 13. maddesindeki ilişkili kişi kavramını ifade etmektedir.

⁴⁴ 5520 sayılı KVK, md. 13/4

⁴⁵ 5520 sayılı KVK, md. 13/4

⁴⁶ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği**, 2007, R.Gazete Tarih : 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülür. Böylece, emsal bedel tespit edilir.

Bu yöntem de genelde, alım işlemlerinin ilişkili kişilerle yapılması halinde, alım safhasındaki transfer fiyatlandırmasının belirlenmesine yönelik olduğu zaman kullanılmaktadır. Aynı zamanda alınan malların, değişikliğe uğratılmadan aynen satılması halinde uygulanmaktadır. İlişkili kişiden satın alınan bir malın, ilişkisiz kişiye satılması durumunda uygulanan bedeli esas alır. Bu bedelden makul bir brüt satış kârı düşülür. Bu yöntem, genelde pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal/hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde kullanılabilir. ⁴⁷ Böylece, ilişkili kişiden alınan malın emsal bedele uygun olup olmadığı anlaşılır. Makul kâr da, ancak işletmenin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerdeki karlılığa göre tespit edilir.

Tabidir ki, maliyet artı yönteminde olduğu gibi bu yöntemin kullanılmasındaki makul bir kâr oranının tespitinde, karlılığın muhasebe sisteminden doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Genel Tebliğ'de bu husus için şu açıklama yapılmıştır: ⁴⁸ "Bu yöntemin uygulanmasında da kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamaları faaliyet giderleri ya da satışların maliyeti içinde gösterilebilir. Ancak, söz konusu harcamaların işlemlerin birinde faaliyet giderleri, diğerinde satışların maliyeti içinde yer alması durumunda düzeltme yapılması şartıyla, bu iki işlemin karşılaştırılması mümkün olacaktır."

İşlemsel kâr yöntemlerinde, ilişki kişiler arasındaki toplam karın aralarında paylaşılması esastır. Kâr bölüşüm yönteminde ise genelde çok uluslu işletmelerin ya da üretim süreçlerini ayrı işletmeler bünyesinde yapan şirketlerin toplam kârını,

⁴⁷ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği**, 2007, R.Gazete Tarih : 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

⁴⁸ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği**, 5.3. Başlık, 2007, R.Gazete Tarih : 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

işletmeler arasında bölüştürmek esastır. Bu yöntem, "ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır."⁴⁹

Genel Tebliğ'de, bu yöntem için⁵⁰, "geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda, ... işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılmalıdır." denmektedir. Söz konusu yöntem genelde, kendine has faaliyette bulunan çok uluslu işletmeler nezdinde uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin, internetten mal satışı yapan ve hizmet sağlayan Amazon şirketinin mal depolama, satış, kısmen nakliye ve bazı dijital hizmetleri birçok ülkede kurulan işletmeleri aracılığıyla birbirine bağlı olarak yapıldığından bu yöntemin kullanılması söz konusu olacaktır.

Son olarak işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ise, "mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir."⁵¹ "İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır."⁵²

⁴⁹ 5520 sayılı KVK, md. 13/4

⁵⁰ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği**, 5.4. Başlık, 2007, R.Gazete Tarih : 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

⁵¹ 5520 sayılı KVK, md. 13/4

⁵² 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği**, 2007, R.Gazete Tarih : 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanma sebebi genelde, karşılaştırılabilirlik analizinde ilişkisiz işletmenin maliyetlerinin doğru olarak saptanamaması gibi durumlar olmaktadır.

Genel Tebliğ'de anlaşıldığı üzere, brüt kâr, gelir tablosundaki brüt satış karı; net kâr ise faaliyet karını ifade etmektedir.

1.4.6 Karşı Taraf Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırmasında karşı taraf düzeltme işlemi, vergi incelemesi sonucu transfer fiyatlandırması hükümleri gereği matrah farkı tespit edilen mükellef hakkında vergi tarhiyatı yapılarak ceza kesilmesi sonucunda, işlemin karşı tarafındaki mükellefin beyanlarını mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla buna göre düzeltmesidir. Duruma göre, bir mükellefin matrahı artarken diğer mükellefin de matrahı azalacaktır. Çünkü transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç örtülü dağıtılmış olduğundan bir tarafın geliri diğer tarafın gideri olacaktır. Bu durum işlemin mahiyetine göre değişebilecektir. Düzeltme işleminin yapılabilmesi için işlemin sonucunda karşı taraf açısından vergisel anlamda gider olarak dikkate alınabilecek bir durumun doğmuş olması gerekir.

KVK'nın 13. maddesinde, önce düzeltme işlemleri bendi yer almakta olup sonrasında hazine zararı şartı bendi açıklanmaktadır. Bu sıralama, silsilenin doğru anlaşılması ve uygulanması için yerindedir. Bu nedenle, burada yapılacak açıklamalarda bu sıra izlenmesi anlaşılmayı kolaylaştıracaktır.

KVK'nın 13/6. maddesinde, "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." denmektedir.

Transfer fiyatlandırmasında mantık, doğru vergi matrahının doğru yerde doğru mükellef tarafından beyan edilerek doğru verginin ödenmesidir. Transfer fiyatlandırması iki taraflı bir işlemdir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması sebebiyle vergi incelemesi sonucunda matrahı artırılarak vergi tarhiyatı yapılan bir mükellef ortaya çıkacaktır. Bu mükellefin karşısında da, yurt içinde kazancın örtülü olarak dağıtıldığı bir mükellef olacaktır. Bir mükellefin matrahı artırıldığında vergi tarhiyatı yapıldığında, işlemin diğer tarafındaki mükellefin de matrahının azaltılması ve varsa ödemiş olduğu verginin iadesi gerekecektir.

Ancak bu düzeltme işlemi, karşı taraftaki mükellefin kendisi tarafından yapılacak olup inceleme sürecine dahil bir safha değildir. Düzeltme yapacak mükellef, düzeltmeyi yapabilmesi için transfer fiyatlandırması nedeniyle eleştiri konusu yapılan mükellefe tarh edilen verginin kesinleşmesi ve ödenmesi şarttır. Bir başka deyişle, transfer fiyatlandırması eleştirisi sonucu emsal bedele göre doğru verginin doğru mükellef tarafından ödenmesi sağlanmıştır. Eğer düzeltme yapılmazsa, mükerrer vergileme olacaktır.

Bu işlemin yurt içindeki transfer fiyatlandırması işlemlerinde yapılacağı tabiidir. Ancak çifte vergilendirme anlaşmalarında, genelde 9. maddede,⁵³ bağlı teşebbüs başlığı ile yer alan transfer fiyatlandırması maddelerinde, transfer fiyatlandırmasının yurtdışı işlemlerde söz konusu olması halinde, diğer tarafın da düzeltme yapacağı (corresponding adjustment) hükmü yer almaktadır.

Diğer yandan, yurt içinde transfer fiyatlandırması yönünden inceleme sonucu vergi tarhiyatı yapılabilmesi için hazine zararı doğması gerekmektedir. Aksi takdirde, yurtiçinde bulunan iki mükellef hattında, düzeltme işlemi yapılacağından bir mükellefin matrahı artırıldığında, diğerinin matrahı azaltılacağından(düzeltilme işlemine istinaden) hazinenin toplam vergi geliri açısından bir fark doğmayacaktır. Dolayısıyla, hazine açısından mali bir gelir teşkil etmeyecek vergi incelemesinin bu şekilde yapılması rasyonel olmayacaktır.

⁵³ OECD Model Vergi Anlaşmaları, md. 9

Bu nedenle, transfer fiyatlandırması yönünden vergi incelemesi yapılması aşamasında, yurtiçindeki mükellef açısından, hazine zararı doğup doğmayacağı değerlendirilmelidir.

1.4.7 Hazine Zararı

KVK'nın 13. maddesinin yürürlüğe girdiği tarih olan 2007'deki kanun metninde olmadığı halde 2008'de yürürlüğe girmek üzere, söz konusu maddeye sonradan hazine zararı şartı eklenmiştir. Bu şarta göre, transfer fiyatlandırmasının uygulanabilmesi, "Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır."⁵⁴

OECD Rehberinin transfer fiyatlandırmasını sadece yurtdışı işlemler için önerdiği; ancak Türk mevzuatında, yurt içindeki işlemler için de uygulanmak üzere kanunlaştırıldığı yukarıda bahsedilmiştir. 2008 yılında maddeye eklenen 7. bent ile yurt içinde uygulanma şartı da kısmen daraltılmıştır. Madde metninde görüleceği üzere, tam mükellef kurumlar ile tam mükellef kurumlar gibi vergilendirilen(ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar) arasında yapılan yurtiçi işlemlerde transfer fiyatlandırması uygulanmasının şartı, hazine zararı ortaya çıkıp çıkmadığının ölçülmesidir.

Bu hükümde, tam mükellef kurumlar zikredilmiştir. Çünkü tam mükellef kurumlar ve tam mükellef gibi vergilendirilecek dar mükellef kurumlar, ticari kazanç hükümlerine göre ve sabit oranlı vergiye tabi tutulacaktır. Yukarıda bahsedilen düzeltme işlemi göz önünde bulundurulduğunda, bu mükellefler arasındaki işlemlerde hazine zararı şartı aranması rasyoneldir. Çünkü bir tarafa takdir edilen matrah farkı üzerinden sabit kurumlar vergisi(%20) tarh edilirken diğer tarafın da matrahı aynı ölçüde azaltılarak aynı vergi iade edilecektir. Diğer yandan, transfer

⁵⁴ 5520 sayılı KVK, md. 13/7

fiyatlandırması kapsamındaki taraflardan bir mükellefin zarar beyan etmesi halinde, hazine zararı doğacağı tabiidir.

Ancak gerçekte kişiler açısından GVK hükümleri kapsamında artan oranlı vergi söz konusu olacağından hazinenin toplam vergi gelirinin değişmesi büyük olasılıklardır. Bu nedenle, sadece tam mükellef kurumların seçildiği yorumlanabilir.

Hazine zararı da, Kanun'un aynı maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:⁵⁵ "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."

Bu hükümde görüleceği üzere, transfer fiyatlandırması uygulanması, bir başka deyişle vergi incelemesinde matrah farkı önerilmesi için, transfer fiyatlandırmasındaki iki tarafın adına olması gereken tahakkuk edecek her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk etmiş olması halinde, hazine zararı doğmuş olacaktır. Ancak bu durumda, vergi incelemesi sonucunda vergi tarhiyatı yapılabilecektir. Aksi takdirde, yukarıda vurgulandığı üzere, düzeltme işlemleri hasıl olacağından rasyonel bir işlem olmayacak; yani hazineye irat kaydedilecek toplam vergi tutarı değişmeyecektir.

Bu tanımda, önemli bir ifade de, "her türlü vergi" ifadesidir. Genel Tebliğ'de de bu tabire dair bir açıklama yapılmamıştır. Uygulamada da, bu kavramın sadece kurumlar vergisini mi kapsadığı yoksa diğer tüm vergileri de mi kapsadığı tartışılmaktadır. Ancak vergi denetim idaresinin genel kanaatinin sadece kurumlar vergisi değil; tüm vergileri kapsadığı yönünde olduğu tecrübe edilmektedir.

⁵⁵ 5520 sayılı KVK, md. 13/7

1.4.8 Vergi İncelemelerinde Mükelleflere Yönelik Yapılan Eleştiriler

Yukarıda belirtilen usul ve esaslara göre kanunilik ilkesi kapsamında, vergi incelemelerinde transfer fiyatlandırması yönünden mükelleflere eleştiriler getirilebilmektedir. Buna göre, ödenmesi gereken verginin mükellefler tarafından eksik ya da geç beyan edildiği anlaşılmakta ve eksik kalan kısımlar, vergi inceleme elemanlarının tanzim ettikleri raporlar aracılığıyla tamamlanmaktadır.

Bu kapsamda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtımını eleştirisi ile asıl olarak kurumlar vergisi yönünden vergi tarhiyatları önerilmekte ve cezalar kesilmektedir. Kurumlar vergisi ile birlikte, kurum geçici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve gelir/kurum stopaj vergi yönünden de ek tarhiyatlar önerilmektedir. Ancak bu vergi türleri de kurumlar vergisindeki transfer fiyatlandırması hükmüne bağlıdır. Bir başka deyişle, transfer fiyatlandırması hükmüne aykırı davranıldığı tespit edildiğinde tarh edilecek vergiler, kurumlar vergisi ve duruma göre diğer sayılan vergiler kapsamında olmaktadır. Vergi inceleme raporlarında, transfer fiyatlandırması yönünden yapılan eleştirilere yer verilir; akabinde vergi türlerine ilişkin hesaplamalar yapılır.

Dolayısıyla, bu tarhiyatların hepsi transfer fiyatlandırması yönünden yapılan eleştiriye bağlı olduğundan ilerleyen bölümlerde yapılan açıklama ve vakalarda, transfer fiyatlandırması müessesesine ilişkin yapılmış farklı eleştiri örnekleri ile bazı kurumlar vergisi hesaplamalarına yer verilmiştir. Diğer vergi türleri de doğal olarak vergi tarhiyatı yönünden etkileneceğinden ve sadece hesaplama yönelik işlemler olduğundan sadece hangi sebeple transfer fiyatlandırması eleştirileri yapıldığı üzerinde durulacaktır.

Bir mal/hizmet alım-satımının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına sebebiyet verdiği sonuç itibarıyla giderlerini artırmak ya da gelirlerini azaltmak yoluyla ortaya çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırması sonucunda,

mükellefler giderlerini olması gerekenden daha fazla artırarak ya da gelirlerini olması gerekenden azaltarak beyan ederler; böylece ödenmesi gereken vergi tutarı olması gerekenden düşük beyan edilmiş olur.

KVK'nın "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11/1-c. maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceğine hükmedilmiştir. Bu husus, transfer fiyatlandırması yoluyla giderlerin artırılması sonucu fazladan beyan edilen giderlerin indirim olarak kabul edilmeyeceğini, vergi inceleme elemanlarınca reddedileceğini ifade etmektedir. İlgili hükme göre, transfer fiyatlandırması kapsamında fazla beyan edilen giderler, kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyanname üzerinde dikkate alınacaktır.

Diğer yandan da, transfer fiyatlandırması yoluyla düşük emsal bedel uygulanması sonucu beyan edilmesi gereken gelir düşük beyan edilmiş olabilir. Bu durumda da, giderleri ilgilendirdiğinden yukarıdaki madde değil; doğrudan gelir tablosunda ilgili gelir kalemine eklenecektir. Çünkü KVK'nın 13/1. maddesindeki⁵⁶, "... kazanç dağıtılmış sayılır." hükmü gereğince, aktarılan kazancın aslında işletmeye ait olduğu mülahazasıyla, eksik beyan edilen kısım bu şekilde tamamlanmış olacaktır. Örneğin, şirketin faaliyet konusu olan tekstil ürünlerinin emsal bedelden düşük satılması halinde, transfer fiyatlandırması uygulaması sonucu vergi inceleme raporunda gelir tablosu yeniden düzenlenirken 600. Yurtiçi Satışlar hesabına aradaki fark eklenerek ödenmesi gereken vergi tespit edilecektir.

VUK'un 134. maddesinde göre vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit ve sağlama faaliyeti olduğundan olması gereken duruma getirilmek üzere işlemler yerine getirilecektir. Eksik ya da geç beyan edilmiş olan vergi kaybı tutarınca, ilgili raporlara istinaden vergi tarh edilmektedir. Söz konusu

⁵⁶ İlgili kanun cümlesi tam metni: "(1) 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."

vergi VUK'un 112. maddesi kapsamında aylık gecikme faizi ile tahsil edilmektedir. Ayrıca, VUK'un 341. ve 344. maddeleri uyarınca, yapılan vergi tarhiyatının bir katı kadar vergi ziyai cezası kesilmektedir.

Yine de, bazı vergi inceleme elemanları tarafından tanzim edilen raporlarda bu açıklamaların aksine yorumda bulunarak hesaplama yaptıkları görülebilmektedir.

Sonuç itibariyle, transfer fiyatlandırması yönünden vergi incelemelerinde yapılan eleştiriler bu çerçevede ve açıklanan mevzuat doğrultusunda meydana gelmektedir. Ayrıca ilgili yıllarda yapılan vergi incelemeleri daha önceki vergilendirme dönemleri üzerinde yapılmış olabilmektedir. Bu nedenle, tezde incelenen dönem olan 2018, 2019 ve 2020 yılları vergilendirme dönemini değil; fiilen incelemenin gerçekleştirildiği dönemi ifade etmektedir.

Transfer fiyatlandırması müessesesini bu şekilde anlattıktan sonra vergi incelemesine dair idari yapılanma, incelemelerin nasıl yapıldığı ve transfer fiyatlandırması özelinde vergi denetiminin nasıl bir görünüm sergilediğinden bahsedilecektir. Son bölümde de, vergi incelemelerinde transfer fiyatlandırması yönünden 2018, 2019, 2020 yıllarında yapılmış mükelleflere yönelik eleştirilere (gerek tarafımca gerekse diğer müfettişlerce tanzim edilmiş vergi inceleme raporları üzerinden) gerçek vakalar üzerinden yer verilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE VERGİ İNCELEMESİ

Bu bölümde, Türk Vergi İdaresi içerisinde transfer fiyatlandırması yönünden yapılan vergi incelemelerinin yapısı anlatılmaktadır.

Önceki bölümde, Türk mevzuatındaki ve literatürdeki transfer fiyatlandırması müessesesi vergi incelemeleri esasında anlatılmıştı. Bu bölümde de, ülkemizde vergi incelemelerinin hangi çerçevede yapıldığına ve vergi incelemesinin idari yapılanması açıklanmakla birlikte, transfer fiyatlandırması yönünden vergi incelemelerinin nasıl bir seyirde ilerlediği ayrıntılı olarak anlatılacaktır. Transfer fiyatlandırmasına yönelik vergi incelemelerindeki vakaların anlatılmasından önce, transfer fiyatlandırması müessesesinin ne kadar teknik bir vergi uygulaması olduğu ve son safha olan raporlama aşamasının arka planı anlaşılmış olacaktır. Böylece, tezin hem transfer fiyatlandırması vergi incelemeleri vakalarını ilk kez ele alan bir çalışma olması hem de idari yapılanma açısından karar alıcılara analiz yapma imkanı vermesi sağlanmış olacaktır.

Yukarıda bahsedildiği üzere, transfer fiyatlandırması asıl olarak çok uluslu işletmelerin (ÇÜİ) ülkeler arasındaki yapacağı işlemlerle vergiden kaçınma faaliyeti olmakla birlikte, yurtiçindeki işletmeler açısından da söz konusudur. Öok uluslu işletmeler, Türkiye menşeli işletmeler olabileceği gibi yabancı sermayeli Türkiye'de kurulan işletmeler de olabilmektedir. Yine ilişkili kişi kavramında tanımlandığı üzere, sadece sermaye yönünden bir ortaklık olmasa da ekonomik ve sosyal yönden bağlantılı olan işletmeler de transfer fiyatlandırmasına namzet olabilecektir.

Faaliyette bulunan yabancı sermayeli şirket sayısına dair istatistiğe kesin olarak ulaşılamasa da, Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı tarafından 31 Ocak 2020'de yapılan açıklamaya göre, sadece son bir yılda ülkemizde 12.000'den fazla

yabancı sermayeli şirket kurulduğu belirtilmiştir.⁵⁷ Dolayısıyla, sadece yurtdışı ilişkili kişilerle işlem yapma olasılığı olan yabancı sermayeli işletmelerin sayısının 12.000'den fazla olduğu söylenebilir. Hatta, üretim faaliyetinde bulunduğu kapasite raporuna bağlanan yabancı şirketlerin sayısının 1400 civarında olmasıyla, birçok büyükşehirdeki üretimde bulunan şirket sayısını geçtiği görülmektedir.⁵⁸ Bununla birlikte, yabancı sermayeli işletmeler dışında, yerli işletme olarak yabancı ortakları ile iş yapanlar, yurtdışı diğer ilişkili kişilerle veya yurtdışındaki işlemler dikkate alındığında, transfer fiyatlandırmasının söz konusu olma ihtimalin ne denli yükseldiği anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle, transfer fiyatlandırması uygulamasının vergi kaybı ihtimali yönünden önemli bir potansiyeli arz ettiği anlaşılmaktadır.

Türk Vergi İdaresi tarafından transfer fiyatlandırması incelemelerinin teknik, uluslararası düzeyde önemli bir konumda olması, OECD tarafından ülkelere kuvvetle önerilmesi ve hazine açısından önemli bir gelir potansiyelini teşkil etmesi nedeniyle, transfer fiyatlandırması yönünden yapılacak vergi incelemelerinin idari yapılanmasına büyük bir önem atfedilmiştir. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Temmuz 2011'den itibaren yeni bir Maliye Bakanlığı'nda doğrudan bakana bağlı bir yeni bir vergi inceleme otoritesi(Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı) oluşturulmuştur. İnceleme otoritesi, ihtisas ve mükellef büyüklüğü⁵⁹ esas alınarak grup başkanlığı düzeyinde teşkilatlandırılmıştır.

Bu yapılanmaya göre, vergi incelemeleri 15 Ekim 2020 tarihine kadar 4 ana grupta gerçekleştirilmiştir. Bunlar, mükellef büyüklüğüne göre olan Küçük ve Orta Ölçekli mükellefler (A grup başkanlıkları, Büyük Ölçekli mükellefler (B grup başkanlıkları) grup başkanlıkları şeklindedir. İhtisasa göre ise, Organize Vergi Kaçaklığı ile Mücadele (C grup başkanlığı),Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar (Ç grup başkanlığı)grup başkanlığı

⁵⁷ T.C. Ticaret Bakanlığı, <https://ticaret.gov.tr/blog/sektor-haberleri/turkiyede-bir-yilda-12-000den-fazla-yabanci-sermayeli-sirket-kuruldu> Çevrimiçi: 26.10.2020

⁵⁸ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, *İstatistikler*, <https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/sanayi-kapasite-raporu-istatistikleri.php> Çevrimiçi: 26.10.2020

⁵⁹ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğine göre, mükellef büyüklüğü, satışlar, öz sermaye ve aktif büyüklüğüne göre tayin edilmektedir.

şeklindedir. Görüleceği üzere, transfer fiyatlandırması incelemelerine ihtisas edilmiş olan grup başkanlığı, KVK'nın 12. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye ile yurtdışı kazançlara yönelik vergi incelemelerini de kapsamaktadır.

Bakanlık tarafından uygun görülen illerde bu isimler altında ilgili grup başkanlıkları kurulmuştur. Mevzuat düzenlemelere göre, isimlerden anlaşılabileceği üzere, her ilgili inceleme ilgili grupta yürütülmek üzere kurulmuş ve yapılmıştır. İdari iç düzenlemelere(İç Genelgeler gibi) göre, transfer fiyatlandırması incelemeleri sadece Ç grup başkanlıklarında yapılmakla birlikte, uygulamada mükellef büyüklüğü ya da Ç grup başkanlıklarındaki vergi inceleme elemanlarının yetersiz kalması nedeniyle bu incelemeler diğer grup başkanlıklarına tevdi edilmiştir. Böylece, örneğin bir transfer fiyatlandırması incelemesi Ç grup başkanlığı yerine A grup başkanlığında(küçük ve orta ölçekli grup başkanlıkları) ya da B grup başkanlığında görevli vergi inceleme elemanı tarafından yapılmıştır. Transfer fiyatlandırması incelemelerinin organize vergi kaçakçılığı ile mücadele grup başkanlıklarında(C grup başkanlığı) dahi yapılabildiğine rastlanabilmektedir. Böylece buralarda istihdam edilenler ve incelemelerin görevlendirilmesi farklı uygulamalara sebebiyet vermiş; her gruptaki müfettişler her incelemeyi yapar hale gelmiştir.

İncelemelerin verim ve etkinlik açısından aynı şekilde sonuçlanıp sonuçlanmadığı ayrı bir araştırma konusudur. Vergi Denetim Kurulu'nun faaliyet raporlarında, ilgili grup başkanlıklarında görevli vergi inceleme elemanları sayıları beyan edilmiştir. Ayrıca, Bakanlık ve Kurul'un strateji ile faaliyet raporlarında transfer fiyatlandırması incelemeleri ile ilgili ifadeler transfer fiyatlandırması incelemelerine nasıl bir önem atfedildiğini göstermektedir. Diğer yandan, literatür ve mevzuatta böyle bir ayırım olmasa da, uygulamada transfer fiyatlandırması incelemelerinin tespit edilme ve raporlanma işinin zorluğuna göre algılandığı ve dikkate alındığı tecrübe edilmiştir. Bu nedenle, ilk defa bu tezde transfer fiyatlandırması incelemeleri "yalın" ve "karmaşık" olarak iki ana başlıkta incelenecektir.

Vergi incelemeleri, Temmuz 2011 tarihinden başlayarak fiilen 15 Ekim 2020 tarihine kadar bu yapılanma ile gerçekleştirilmiştir. Ancak 15 Ekim 2020 tarihinde fiilen uygulamaya giren yeni yapılanma tamamen farklı olup transfer fiyatlandırması incelemelerinin adının geçtiği özel ihtisas birimi kurulmamıştır. Transfer fiyatlandırması incelemelerinin önemi ve büyüklüğüne rağmen bu yapılanmanın eksikliğine de ilerleyen bölümlerde değinilecektir.

Bu nedenle transfer fiyatlandırması incelemeleri vakalarında 15 Ekim 2020 tarihine kadar yapılmış olan incelemeler tetkik edilmiştir. Dolayısıyla aşağıda da, yeni yapılanma ve bu tarihe kadar olan mevcut yapılanma transfer fiyatlandırması detayında anlatılmaktadır.

2. 1. Vergi İncelemesi Süreci: Doğması ve Tamamlanması

Vergi inceleme sürecinin bir bütün olarak anlatılması ve aşamaların sınıflandırılması sürecin anlaşılması açısından önemlidir. Çalışmamızda vergi inceleme sürecinin son aşaması olan vergi inceleme raporlarındaki vakalar incelense de, bu aşamaya gelene kadarki olaylar da anlatılacaktır. Bir vergi incelemesinin doğuşuyla birlikte, vergi inceleme elemanının görevlendirmesine kadar geçen süreç, bürokratik işlemler silsilesini arz eder.

Vergi inceleme süreci, ihbar, risk analizi ya da diğer kurumlardan gelen taleplerin değerlendirilerek inceleme görevlendirmesinin oluşturulması ile başlar; vergi inceleme elemanının görevlendirilmesi ile devam eder ve vergi inceleme raporunun tanzim edilerek rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirmesi sonucunda tamamlanır. Bu süreçte, mükellef Vergi Denetim Kurulu ile muhataptır. Bu süreçten sonra, varsa tarhiyat öncesi uzlaşma safhası da Vergi Denetim Kurulu birimlerince yapılır. Bundan sonra, ilgili rapor vergi dairesine tevdi edilir. Bu safhadan sonra da, mükellef vergi dairesi ile muhataptır. Vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliği, tarhiyat sonrası uzlaşma ya da dava açma gibi süreçler bu safhada gerçekleşir.

Vergi incelemesinin bir çok aşaması olmakla birlikte, temel olarak incelemenin yapılması noktası üç aşama ile açıklanabilir: bu aşamalar incelemeye sevk, inceleme, raporlamadır.

İncelemeye sevk, ihbar, risk analizi ya da diğer inceleme elemanlarının talebi gibi bir çok sebeple ortaya çıkar. İncelemenin kaynağı olarak adlandırılan bu durum Vergi Denetim Kurulu bünyesindeki ilgili "İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları"na değerlendirilir.⁶⁰ Bu değerlendirme sonucunda, söz konusu gerekçenin incelemeye değer ya da gerek olmadığına karar verilir. İncelemeye değer, bir başka deyişle vergi kaybına sebebiyet veren bir durum olduğuna karar verildiğinde, bu olaylar inceleme görevi olarak tanımlanır.

Tanımlanan bu inceleme görevinde, neden incelemeye sevk edildiği ve hangi yönden vergi kaybı olabileceği belirtileceği gibi (sınırlı inceleme)⁶¹ herhangi bir husus belirtilmeden mükellefin tüm işlemlerinin incelenmesi gerektiği (tam inceleme)⁶² de belirtilebilir. Sınırlı inceleme olarak tanımlanan inceleme görevlendirmelerinde ancak belirtilen husus incelenebilecektir. Tam incelemede ise bir sınır olmadığından her türlü işlem incelenebilecektir. İnceleme görev yazısında transfer fiyatlandırması yönünden incelenmesi gerektiği de yer alabilir. Diğer yandan, sınırlı inceleme kapsamında olsa da, vergi inceleme elemanınca gerek görülmesi halinde, örneğin transfer fiyatlandırması yönünden mevzuata aykırılık emaresi tespit edildiğinde, inceleme türünün (sınırlı-tam inceleme) değiştirilmesi ya da kapsamının genişletilmesi, bağlı olduğu birimden talep edilebilecektir.⁶³ Bu talebin ilgili birimce olumlu karşılanması halinde, inceleme ilgili kapsamda yürütülebilecektir. Bu nedenle, tezin ilerleyen bölümlerinde anlatılacak inceleme vakalarında, tespit edilebildiği ölçüde ilgili incelemenin kaynağına da, bir başka deyişle transfer fiyatlandırması yönünden mi incelemeye sevk edildiği bilgisine yer verilmeye çalışılacaktır.

⁶⁰ Vergi Denetim Kurulu, 2018 yılı Faaliyet Raporu, s. 33

⁶¹ **Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik**, R.G.Y.T. 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete md. 3/1-ğ

⁶² Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 3/1-h

⁶³ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 6

Akabinde, vergi inceleme görevlerinin tamamlanması için, denetim gücünün etkin kullanılması ilkesine⁶⁴ göre vergi inceleme elemanları görevlendirilir.

Diğer taraftan eğer söz konusu Komisyonca incelemeye değer görülmezse, ilgili incelemeye namzet olay hıfz edilebileceği (incelenmeksizin kapatılması) gibi incelemeye gerek olmaksızın mükelleflerin izahatı ile düzeltilmesine karar verilebilir. Mükellefi "İzaha davet" müessesesi VUK'un 370. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, denetim gücünün etkin kullanılması ilkesi kapsamında söz konusu muhtemel mevzuata aykırı işlem mükelleflere bildirilerek beyanlarını düzeltmeleri ya da aykırı olmadığını ispatlamaları istenir. Mükelleflerin ispatları ya da düzeltme beyanları kabul edilir veyahut da incelemeye sevk edilir. Ancak 3.2. başlıklı bölümde değinileceği üzere, 2018 ve 2019 yıllarındaki uygulamada, transfer fiyatlandırması yönünden yapılacak yalın işlemlerde, izaha davet müessesesi ile aykırılığın giderilmesi mümkün iken 2020 yılı itibarıyla mümkün değildir. Tezdeki önerilerde bu husus değerlendirilecektir.

İkinci aşama olan inceleme safhasında, görevlendirilen vergi inceleme elemanına söz konusu görev tebliğ edilerek ilgili mevzuat⁶⁵ kapsamında incelemeye başlanır. Vergi inceleme elemanınca mükellefe de tebligat yapılmıştır ve artık defter, belge, Bakanlık sistemi ve diğer her türlü veriler üzerinden inceleme gerçekleştirilir.⁶⁶ İnceleme safhasında, mükelleflerin bilgi, iddia ve açıklamalarına başvurulacağı gibi incelemeye konu olay her türlü bilgi ve belge üzerinden araştırılabilir. İncelemenin tamamlanması ile söz konusu tespit ve ifadeler tutanağa bağlanır.

Üçüncü aşama ise, tutanak altına alınan hususlar vergi inceleme elemanı tarafından vergi inceleme raporlarında değerlendirilir. Mevzuata aykırı olan hususlar için yaptığı eleştiriler kanuni dayanakları ile gösterilir. Mevzuat çerçevesinde yaptığı

⁶⁴Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 25/3

⁶⁵Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

⁶⁶ Muhammet Bayram, **Vergi Denetiminde Risk Analizi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: 2019, s. 51

vergi kaybına ilişkin hesaplamalar ve yaptırımlar belirtilerek mükellef adına tarh edilecek ve kesilecek cezaların yerine getirilmesi için ilgili raporlar vergi dairesine gönderilir. Şu kadar ki, eğer mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri mevcut ise, bu uzlaşma da Vergi Denetim Kurulu birimlerince yerine getirildikten sonra uzlaşma tutanağı ve raporlar gereği yapılmak üzere vergi dairesine sevk edilir.

Bir vergi inceleme süreci bu şekilde sonuçlanmaktadır. İlerleyen bölümlerde transfer fiyatlandırmasına yönelik vergi incelemelerinde, hem incelemeye sevk safhası hem de inceleme yapılması ve raporlama aşamalarına ilişkin açıklamalar ve değerlendirilmeler yapılacaktır. Çünkü hem gerçek vakaların ortaya koyulması hem de denetim etkinliği bu durumlara temas etmektedir.

2.2. Transfer Fiyatlandırması İnceleme Kaynağı: Risk Analizi ve Diğerleri

Türk vergi idaresinde, risk analiz sistemi hem Vergi Denetim Kurulu hem de Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde mevcut bulunmaktadır. Bu sistemler, iki ayrı birim tarafından ayrı ayrı kurulup kendi çalışma şekilleri vardır. Ancak 18 Nisan 2020 tarihi itibarıyla doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Risk Analiz Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Vergi kayıp ve kaçığına yönelik risk analiz sisteminin yürütülmesi bu birimin asil görevi olarak sayılmıştır⁶⁷

Risk analiz sisteminde, vergi mevzuatına aykırılık yönünden oluşturulan yüzlerce senaryo vardır. Ancak bu senaryolar kamuya açıklanmadığından tam olarak bilinmemektedir. Bu sistemde yazılan senaryoların belli algoritmalar ile vergi kaybına sebebiyet verdiği tespit edilir ve bu kapsamdaki mükellefler incelemeye sevk edilmektedir. Böylece bazı incelemelerin kaynağı, risk analiz sistemi olmaktadır. Bu senaryolardan bazıları şüphesiz transfer fiyatlandırması müessesesine yönelik olanlardır. Risk analizinde, mükelleflerin Kurumlar vergisi beyannamesi

⁶⁷ 60 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, madde 4. 18.04.2020 Tarih ve 31103 sayılı Resmi Gazete.

ekinde verdikleri transfer fiyatlandırması bilgi formu tablosu ve dipnotlar gibi diğer beyanname bilgileri ile Bakanlık verim ambarı (İdarenin elektronik ortamda izlediği bilgi sistemi), bildirilen diğer bildirim ve beyannamelerin mükellefler nezdinde çapraz kontrolleri kullanılmaktadır.

Risk analiz sistemlerinde transfer fiyatlandırması yönünden riskli kabul edilebilecek kontrollerin sistem tarafından yapılmasına yönelik bazı senaryo ve sorgulamalar şunlar olabilir:⁶⁸

- Dipnotlarda ortak, hisse sahibi olarak beyan edilenlerle yapılan alım-satım işlemlerinin, beyannamenin ‘Transfer Fiyatlandırması’ kısmında dikkate alınıp alınmadığının kontrolü,
- Bilanço dipnotlarında, iştirakler, bağlı ortaklık gibi belirtilenler ile yapılan alım-satım işlemlerinin, beyannamenin ‘Transfer Fiyatlandırması’ kısmında dikkate alınıp alınmadığının kontrolü,
- Ana Kuruluş, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerin Ticari Alacak ve Ticari Borçlar İçindeki Payları ve mezkûr kişilerden olan ticari alacak ve bunlara olan ticari borçların toplam tutarları ve söz konusu kişiler ile yapılan alım-satım işlemlerinin Ticaret sicil, dipnotlar, beyan ve bildirimler ve vergi İdaresi veri ambarındaki bilgilerle çapraz sorgulanarak transfer fiyatlandırması ihtimalinin tespiti,
- İlişkili kişilerden yapılan borçlanmalar nedeniyle katlanılan finansman giderlerinin transfer fiyatlandırması kapsamında olup olmadığının kontrolü,
- Beyanname dipnotlarda yazılı ana kuruluş, ana ortaklık, müessese, bağlı ortaklık ve iştiraklere yapılan satışların tutarlarının transfer fiyatlandırması yoluyla örülü kazanç dağıtımı olup olmadığı senaryoları,

⁶⁸ Muhammet Bayram, **Vergi Denetiminde Risk Analizi**, s. 65-125

- Aynı şekilde ilişkili kişilerle yapılan faiz, kira veya pasif nitelikli diğer ödemelerin dipnot, beyanname transfer fiyatlandırması bilgi tablosu gibi verilerle mali tabloların karşılaştırılması,
- İşletme sahibinin veya sermayesinin %10 ve daha fazlasına sahip ortaklar arasında yapılan Mal ve Hizmet Satışlarına/Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba-Bs) bildirimlerindeki⁶⁹ bilgiler ile beyanname bilgilerinin karşılaştırılması,
- İlişkili kişilerin mükellef adına teminat göstererek kredi alınması sağlaması,

Risk analiz sisteminde genel senaryo ve kontroller dışında sektörlere özgü bazı senaryolar da vardır. Sektörlere özgü olan kontrol ve senaryolar da Türk vergi idaresinin uzun ve derin çalışmalarına dayanarak hazırlanmış vergi kaybının tespitine yönelik etkin yöntemlerdendir. Bir çok sektör olmakla birlikte, bazı sektörlere has risk analiz sisteminde risk unsurlarına ilişkin veriler şu şekilde olabilecektir:

- Özel tüketim vergisine (ÖTV) tabi parfüm ve kolalı gazoz gibi ürünlerin satışında üretim ve pazarlama için iki ayrı şirket kurarak aradaki mal alım-satımında ÖTV'ye tabi olanları, olmayanlara nazaran daha düşük kâr oranı ile satarak kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılması,
Bu senaryoda, düşük kâr oranı ortaya çıkacağından aynı zamanda kurumlar ve katma değer vergisi yönünden de transfer fiyatlandırması kapsamında bir risk unsurudur.
- Holding şirketlerinde, holdinge ait olan konser, toplantı veya sergi alanlarının holding grubundaki diğer şirketlerin etkinliklerine emsallerden düşük bedel ya da bedelsiz kiralanması,

⁶⁹ 396 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, bilanço esasına tabi işletmeler 5.000 -TL'yi aşan alış ve satışlarını Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirmek zorundadırlar.

- Holding şirketleri tarafından temin edilerek grup şirketlerine sağlanan kredilerin vade, faiz oranı ve ödeme koşulları gibi tüm unsurların emsallere uygun olup olmadığı,
- Çok uluslu teknoloji şirketlerinin Türkiye'de kurulu şirketlerine sattığı ürünlerdeki karlılık oranlarının veri ambarındaki oranlarla karşılaştırılması,
- Holding şirketlerde, grup içi verilen hizmetlerin gerçekten verilip verilmediği ve ihtiyaç duyulup duyulmadığının kontrolü,
- Holding şirketlerde, hukuk, müşavirlik ve muhasebe gibi hizmetlerin dışarıdan mı istihdam edilenlerce mi yapıldığına dair çapraz kontroller,
- Maden sektöründe, madenin çıkarılması, işlenmesi ve pazarlanması genelde ayrı şirketler kurularak yapılmakta olduğundan bu ilişkili kişiler arasındaki bedellerin kontrolü,
- Yurtdışında iştirak kurarak isim hakkını kullandıran TV, gazete vb. yayın şirketlerinin isim hakkı bedeli (gayrimaddi hak geliri) elde edip etmediği,
- Otomotiv sektöründe ilişkili işletmelerden alınan araştırma ve geliştirme hizmetlerinin emsallere uygun bedelleri yansıtır yansıtmadığı, ana üretici ve distribütörler arasında uygulanan bedellerin emsallere uygun olup olmadığı, garanti veya reklam harcamalarının yurtdışı ana şirkete aktarılmasındaki bedellerin kontrolü,
- İlaç sektöründe, yurtdışı yabancı markadan ilacın üretiminde kullanılması elzem etken maddenin alımındaki bedellerin emsallere uygun olup olmadığı,

Diğer yandan, transfer fiyatlandırması incelemeleri diğer vergi inceleme elemanlarının yaptıkları inceleme sırasında inceledikleri mükelleflere ya da diğer mükelleflere ilişkin tespitlerinden kaynaklanabilecektir.

2. 3. Türkiye'de Vergi İncelemesi Yapılanması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar, Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar olarak sayılmıştır. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, ilgili yasal düzenlemeler⁷⁰ uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili olan sadece iki kurum, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde teşkilatlanan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığıdır.

Bununla birlikte, Türkiye genelinde yapılan neredeyse tüm vergi incelemeleri, Vergi Denetim Kurulu tarafından yürütülmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı sadece inceleme dışındaki vergisel işlemlerin yerine getirilmesi noktasında gerekli olan hızlı tarhiyatların yerine getirilmesi veya düzeltme işlemlerinin temini noktasında yukarıya aldığımız kanundan gelen inceleme yetkisini kullanmaktadır. Kaldı ki, bakanlıkların teşkilat yapısını tayin eden 1 ile 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, vergi incelemesi yapmak Vergi Denetim Kurulu'nun görevleri⁷¹ arasında sayılmışken Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri⁷² arasında sayılmamıştır.

Sadece Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı olan Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görevleri⁷³ arasında, vergi incelemesi ve denetimi yapmak sayılmıştır. Bunun sebebi de, yukarıda bahsettiğimiz üzere, vergisel işlemlerin düzeltme gibi sebeplerle veya ayrı bir vergi incelemesi organizasyonu gerektirmeyecek mahiyetteki kısımları için verilmiş bir görev/yetkidir.

⁷⁰ 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete. 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 15.07.2018 Tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazete.

⁷¹ 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, madde 228. 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete.

⁷² 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, madde 137. 15.07.2018 Tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazete.

⁷³ 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, madde 153. 15.07.2018 Tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazete.

Bu kapsamda, Türkiye'de vergi incelemesinin neredeyse tamamı özellikle vergi incelemesi için teşkilatlanmış ve ihtisaslaşmış Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yerine getirildiğinden tezimizde, Vergi Denetim Kurulu teşkilatlanmasına ilişkin meseleler ele alınmıştır.

2. 4. Vergi İnceleme Otoritesi ve Uygulaması: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

9 Temmuz 2018 tarihli ve 30473 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname(KHK) ile 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK yürürlükten kaldırılmış olup 10 Temmuz 2018 tarihli Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Bakanlık bünyesinde, vergi incelemesi yapma görevi verilmiş tek kurum Vergi Denetim Kurulu Başkanlığıdır. Başkanlık, Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak vergi inceme faaliyeti göstermektedir.

Bununla birlikte, söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nden önce de, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı aynı organizasyon ve teşkilat yapısıyla faaliyet göstermekteydi. Dolayısıyla tez konusunda yer verilen 2018-2020 yılları arasında ortaya koyulacak tespitler süreklilik arz etmekte olup ilgili mevzuat değişikliği ile yapılanma değişmemiştir. Sadece, KDV iade incelemeleri grup başkanlığı sonradan eklenmiştir; ancak transfer fiyatlandırması incelemelerine bir etkisi olmadığı gibi fiilen de kurulmamış; mevzuat üzerinde kalmıştır. Bu nedenle, 2018-2020 yıllarında aynı yapı korunmuştur. 15 Ekim 2020 tarihinde daha farklı bir yapılanma fiilen hayata geçse de, tezde bu tarihe kadar olan inceleme vakalarına yer verildiğinden aşağıdaki açıklamaların kapsamını değiştirmeyecektir. Aynı zamanda 15 Ekim 2020 tarihinde değişen yapılanma genel olarak önceki uygulamaya benzer olup transfer fiyatlandırması incelemelerini yapan başkanlık yeni yapılanmada bulunmamaktadır.

Transfer fiyatlandırması incelemelerinin önemi ve büyüklüğüne rağmen bu yapılanmanın eksikliğine de ilerleyen bölümlerde değinilecektir.

10 Temmuz 2018'de yürürlüğe giren 1 no.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesine göre⁷⁴, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı teşkilatlanması aşağıdaki gibi yapılarak vergi incelemesinin iş bölümü ve uzmanlaşmaya göre bu grup başkanlıkları altında yapılacağı belirtilmiştir:

"a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,

b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,

c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,

ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

d) Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı."

Yine Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin⁷⁵ 8. maddesine göre, "(1) Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması (Ek ibare:RG-15/10/2014-29146) ile işgücünün verimli kullanılması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki Grup Başkanlıkları kurulabilir (Ek ibare:RG-15/10/2014-29146) veya kaldırılabilir.

a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.

⁷⁴"(2) Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir."Resmî Gazete Tarihi: 10.7.2018 Resmî Gazete Sayısı: 30474

⁷⁵Resmî Gazete Tarihi: 31.10.2011 Resmî Gazete Sayısı: 28101

b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.

c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı.

ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

(2) Birinci fıkrada belirtilen Grup Başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda kurulabilir." denmiştir.

Bu maddelere göre, bu grup başkanlıkları Bakan onayı ile kurulup kaldırılabilir. Bir başka deyişle, Bakan onayı ile yukarıdaki grup başkanlıklarından sadece biri kurulabileceği gibi hepsi de kurulabilir. Söz konusu kararnameden önce, ilgili teşkilatı yapılandıran 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat KHK'sında da aynı şekilde A, B, C ve Ç grup başkanlıkları aynı isimlerle yer almaktaydı. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile "d) Katma Değer Vergi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı" eklenerek kurulma yetkisi verilmiş olmuştur.

Ancak 2018-2020 yıllarında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yapılan tüm vergi incelemeleri, A, B, C ve Ç grup başkanlıklarında görevli vergi inceleme elemanları (vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları) tarafından ifa edilmiş olup 15 Ekim 2020 tarihine kadar "D grup başkanlığı" kurulmamıştır. Bununla birlikte, her ne kadar D grup Başkanlığı kurulmasa da, diğer grup başkanlıkları bünyesinde (A grup başkanlığı gibi) iade inceleme ekipleri kurulmuştur.⁷⁶

Şu husus da ayrıca belirtilmelidir ki, Ç grup başkanlığı adında örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlar olarak üç kavramdan bahsedilmektedir. Bunun ayırımına yönelik mevzuat gerekçeleri ya da beyanlarda bir

⁷⁶ Vergi Denetim Kurulu. 2018, 2019 yılı Faaliyet Raporu, s. 51

açıklama bulunmamaktadır. Örtülü sermayenin transfer fiyatlandırmasından önce ifade edilmesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda madde olarak önce yer almasından ileri gelmiş olabilir. Transfer fiyatlandırması hem yurtiçi hem de yurtdışı işlemlerde söz konusu olmakla birlikte, yurtdışı işlemlerle bağlantılı olan transfer fiyatlandırması işlemleri vergi kaybı açısından daha büyük potansiyel arz etmektedir. Bununla birlikte, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması daha çok uluslararası vergiden kaçınma faaliyetlerine önlem mahiyetinde OECD çalışmaları kapsamında geliştirildiğinden birlikte zikredilmiş olabilir. Ancak, örtülü sermayeden ziyade transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançların daha fazla vergi kaybına sebebiyet verebileceği, uluslararası düzeyde de⁷⁷ kabul edilmiş bir husustur.

Diğer yandan dijital ekonominin vergilendirilmesi konuları son yıllarda gündeme gelmeden önce uluslararası alanda da potansiyel vergi kaybı olarak transfer fiyatlandırması meseleleri gündemdeydi. Bu nedenle Ç Grubunun asıl faaliyetinin yurt içi ve yurtdışı transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlar yönünden vergi incelemelerini kapsayacağı düşünülmelidir ve bu kanı vergi inceleme idaresince de genel kabul görmüştür.

Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamındaki karşılıklı yardım hükümleri ile imza edilen diğer çok taraflı anlaşmalar kapsamındaki bilgi değişimi ve ortak yardımlaşma anlaşmaları kapsamında uluslararası eşzamanlı transfer fiyatlandırması incelemeleri ve bilgi değişimlerinin yapılması öngörülmüştür.⁷⁸ Bu kapsamda, ortaklaşa eşzamanlı bir transfer fiyatlandırması incelemesi yapıldığına dair bir beyanata ya da faaliyet raporlarında bir bilgiye rastlanmamıştır. Faaliyet raporlarında, yurtdışı toplantı gibi bir çok uluslararası kurum ile olan çalışmalara yer verilmekle birlikte, ortak vergi incelemesine dair bir bilgi olmaması henüz yapılmamış olmadığını göstermektedir. Oysa ki, özellikle transfer fiyatlandırmasında diğer ülkelerle yapılacak ortaklaşa

⁷⁷ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. European Union, Tax Policies in the European Union 2018 Survey.

⁷⁸ OECD, Simultaneous Tax Examinations. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017.

vergi incelemeleri, vergi kaybını önlemek veya ortaya çıkarmak adına çok önemlidir.⁷⁹

Ayrıca, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından ilan edilen 2017⁸⁰ ve 2018 faaliyet raporlarında⁸¹ da mevcut teşkilatlanmanın yukarıda bahsedildiği gibi olduğu beyan edilmiştir:

"Başkanlık kendisine verilen görevleri etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmek amacıyla, uzmanlaşma ve iş bölümü göz önünde bulundurularak,

- 29 ilde (İstanbul'da 6, Ankara'da 4 olmak üzere) 37 Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu),⁸²

- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu),

- İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere 2 Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu),

- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç Grubu) bulunmaktadır."

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde asıl itibariyle mükellefler büyük ölçekli ve bunlar dışındaki mükellefler⁸³ olarak incelemeye tabi tutulmak üzere ayrılmıştır. Bu

⁷⁹OECD. Joint Tax Audit Report, 2019

⁸⁰ 2019 yılı Faaliyet Raporu henüz yayımlanmadığından, yapılanmadaki sürekliliği göstermesi adına 2017 ve 2018 yılı raporlarına yer verilmiştir.

⁸¹ Hazine ve Maliye Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi. <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> Çevrimiçi: 17.12.2019

⁸² Buradaki grup başkanlığı sayısı, 2019 yılının ortaları itibariyle azaltılmış ve 9 ilde yapılanmaya gidilmiştir. Ancak toplam olarak A grup başkanlığında çalışan denetim elemanı sayısı ile transfer fiyatlandırması ihtisasına ait Ç grup başkanlığında görevli olanların toplam sayısı açısından bir değişiklik olmamıştır. Bu değişiklik sadece il sayısının düşürülmesine yönelik bir hareket olup transfer fiyatlandırması incelemelerinin teşkilatlanması ve yapısına dair bir değişiklik değildir.

ayrımı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te⁸⁴ görmektediriz.

Aynı Yönetmelik'in 24. maddesinde, incelemeye tabi tutma açısından büyük ölçekli mükelleflerin belirlenmesinde yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermayeleri kriter olarak dikkate alınmıştır. Bu maddeye göre, "a) Birinci Grup: (Değişik ibare:RG-6/11/2015-29524) Bilançolarında yer alan rakamlardan hareketle aktif büyüklüğünün ve net satışlarının aritmetik ortalaması 50.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler ve bunlara ek olarak bu tutarlara bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri.

b) İkinci Grup: (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalanlar."şeklinde bir ayırım yapılmıştır.

Yine söz konusu Yönetmeliğin 25. maddesinde, büyük ölçekli olarak sınıflandırılan mükelleflerin B, C, ve Ç grup başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişlerince incelenebileceği, bunun dışında kalan tüm mükelleflerin ise hem A; hem de B, C, Ç grup başkanlıklarınca incelenebileceği düzenlenmiştir. Ancak yine 25. maddenin 2. ve 3. bentleri⁸⁵ ile, gruplar arasında ayırım olmaksızın tüm

⁸³ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 3 maddesinde göre, "ç) Büyük ölçekli mükellefler: 24 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen mükellefler ile Bakanlık tarafından belirlenen hadleri aşan diğer mükellefleri,

f) Küçük ve orta ölçekli mükellefler: Büyük ölçekli mükellefler dışında kalan mükellefleri,"

⁸⁴Resmî Gazete Tarihi: 31.10.2011 Resmî Gazete Sayısı: 28101

⁸⁵"(2) Küçük ve orta ölçekli mükellefler, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20 nci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenir. Başkanlık, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelenmesi görevini, anılan fıkranın (b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerine de verebilir.

(3) İlgili inceleme ve denetim birimi, iş yükünün fonksiyonel dağılımı, denetim gücünün etkin ve verimli kullanılması ile vergi incelemelerinde koordinasyonun ve etkinliğin sağlanması amacıyla, 24 üncü maddede yer alan gruplandırma dışında veraset ve intikal vergisi, tasfiye, iade ve mahsup,

mükelleflerin tüm grup başkanlıklarınca incelenebileceğine karar verebilme yetkisi Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na tanınmıştır.

Vergi Denetim Kurulu da bu yetkisini Bakan tarafından imza edilen Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi⁸⁶ ile yıllar itibariyle kullanmıştır. Böylece uygulamada neredeyse her yıl, büyük veya küçük ölçekli mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm gruplar ilgili mükellefleri incelemeye tabi tutmuştur. Örneğin, A Grup başkanlıklarınca büyük ölçekli mükelleflerin incelemeleri yapılmıştır.

Bu kapsamda, fiili uygulamada, inceleme ihtisas konusu veya mükellef büyüklüğü dikkate alınmaksızın A, B, C ve Ç Grup başkanlıkları her türlü incelemeyi ifa etmektedir. Örneğin, büyük ölçekli bir mükellef A grubunda incelenirken, küçük veya orta ölçekli bir mükellef de B, C ve Ç gruplarında incelenmektedir. Diğer yandan, transfer fiyatlandırması yönünden yapılacak bir inceleme Ç grup başkanlığında yapılabilirken A veya B grup başkanlığında da yapılabilir.

Her ne kadar mevzuat üzerinde böyle bir ayırım yapılmış olsa da, bu ayırım adlandırma farkı olarak ortaya çıkmış olup incelemelerin ifa edilmesi noktasında neredeyse bir farklılık göstermemiştir. Ancak bazı özellikli durumlarda, ihtisas grubu olarak transfer fiyatlandırması incelemelerinin Ç grup başkanlığında ifa edilmesi sağlanmakta olsa da, inceleme görevinin ihtisas arz edip etmediği genelde incelemenin sevkini değerlendiren kişinin inisiyatifine ve mükellefin büyük ölçekli olup olmadığı hususlarına göre değişebilmektedir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması incelemelerinin konumu ve ayrıca Ç Grup Başkanlığı'nda yapılması

kaynak kullanımını destekleme fonu ile diğer incelemelerin dağılımına ilişkin hadler tespit etmeye, yapılan teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında ortaya çıkan vergi inceleme taleplerinin, bu hadlere bağlı kalmaksızın yürütülmesine, karşıt incelemelerin yapılmasına ve incelemelere ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

⁸⁶ T.C. Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ("Başkanlık") tarafından 27.04.2017 tarih ve 53065925-010.06-E.14938 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi (Sıra No:2017/1) ("İç Genelge") yayımlanmıştır.

sağlansa bile bu grup başkanlıklarında görev yapan denetim gücünün en azından sayıca yeterliliğinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Her grup başkanlığında inceleme süreci şu şekilde olmaktadır: Vergi Müfettiş ve yardımcıları tarafından yapılan vergi incelemeleri, grup başkanlıkları bünyesinde mevcut olan rapor değerlendirme komisyonları⁸⁷ tarafından değerlendirilmektedir. Rapor değerlendirme komisyon üyeleri 3 asil ve yeteri kadar yedek üyeden oluşmaktadır.⁸⁸ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 12. maddesine göre, Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından ilgili inceleme raporları 60 gün içinde değerlendirilerek sonuçlandırılır. Akabinde incelemeler tamamlanmış olmaktadır.

İncelemelerin doğmasından vergi inceleme elemanına sevk edilmesine kadarki süreç herhangi bir süre sınırlamasına bağlanmamıştır. Ancak incelemenin vergi inceleme elemanına tebliğ edilerek mükellefle birlikte incelemeye başlanması ve tamamlanması, mükellef hakları kapsamında süreye bağlanmıştır. Bu süreç ve süreler, tüm başkanlıklarda aynı olup herhangi bir fark bulunmamaktadır. Yukarıda da bahsedilen bu süreç aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2. 1 Vergi İnceleme Sürecinin Aşamaları

Vergi İnceleme Sürecinin Aşamaları			
İnceleme Türü	Aşamalar		
	1. Aşama	2. Aşama	3. Aşama
	İncelemeye Başlama	İncelemenin Yapılması	RDK Değerlendirmesi
Sınırlı	30+15 gün	6ay+6ay	60 gün
Tam	30+15 gün	1yıl+6ay	60 gün

Kaynak:213 sayılı Vergi Usul Kanunu

⁸⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, madde 140.

⁸⁸Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, madde 4.

Bu çerçevede, transfer fiyatlandırması vergi incelemeleri ile diğer vergi incelemelerinin karşılaştırılmasına imkan sağlamak adına bazı istatistiki veriler aşağıda verilmektedir.

2. 4.1.Denetim Gücü: Çalışan İstatistikleri

Tezde yer verilen 2018-2020 yıllarını kapsamakla birlikte, ilgili yıllara ait yayımlanmış sadece 2018 yılı Faaliyet Raporu mevcuttur. Ancak yıllar itibariyle değişim ve yapılanmanın içeriğini yansıtması adına 2017 ve 2018 yılı Faaliyet Raporlarına yer verilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde görev yapan toplam vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları ile bunlardan aktif olarak inceleme yapanların istatistiklerine aşağıdaki tablolarda yer verilmektedir.

Aktif olarak inceleme yapan müfettişler ile toplam görev yapan müfettişlerin istatistikleri ayrı ayrı gösterilmelidir. Çünkü komisyon çalışmaları, idari görev, yurt dışında bulunma, ücretsiz izin, Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcıları ve benzeri hususlar ihmal edilerek hesaplanan iş gücü sayısı, fiilen vergi incelemesi yapan inceleme elemanı sayısını göstermektedir. Bununla birlikte, rapor değerlendirme komisyonu ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonlarında görev yapan vergi müfettişleribizzat incelemeyi yapmadıklarından aktif iş gücü istatistiği içersinde yer almayacaktır.

Tablo 2. 2.Vergi İnceleme Sürecinin Aşamaları

Unvan(2017)	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	164	19	36	219
Vergi Müfettişi	2684	131	24	29	2868
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4899	239	8	10	5156
Toplam	7583	534	51	75	8243

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2017 Faaliyet Raporu

Tablo 2. 3. Grup Başkanlıklarına Göre Aktif İş Gücü Dağılımı(2017)

Unvan(2017)	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	97	10	16	123
Vergi Müfettişi	1676	66	15	21	1778
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4301	226	11	10	4548
Toplam	5977	389	36	47	6449

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2017 Faaliyet Raporu

Tablo 1 ve Tablo 2'de görüleceği üzere, transfer fiyatlandırması incelemelerinin ihtisas grup başkanlığı olan Ç grubunda aktif olarak inceleme yapanların sayısı, idari görev veya komisyon görevleri nedeniyle toplam inceleme elemanı sayısına göre daha da azalmaktadır. Buna göre, 2017 yılında transfer fiyatlandırması incelemeleri için kurulan grup başkanlığında aktif olarak inceleme yapabilecek Müfettiş sayısı 47 civarındadır.⁸⁹ Bu sayı, tüm Türkiye'deki transfer fiyatlandırması incelemelerini yapma kapasitesi ve ihtisası üzerine kurulmuş İstanbul, Ankara ve İzmir illerindeki aktif inceleme elemanı sayısını, yani fiilen transfer fiyatlandırması incelemesini yapanları göstermektedir.

Tablo 2. 4. Bağlı Bulundukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı(2018)

Unvan(2018)	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	167	17	35	219
Vergi Müfettişi	2608	154	27	33	2822
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4927	281	6	7	5221
Toplam	7535	602	50	75	8262

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2018 Faaliyet Raporu

⁸⁹ Civarında ifadesinin kullanılmasının sebebi, söz konusu istatistikin 31.12.2017 tarihine ait olması ve bu sayının dönem içerisinde, istifa ya da görev değişiklikleri gibi nedenlerle birkaç kişi düzeyinde değişebileceğindendir.

Tablo 2. 5. Grup Başkanlıklarına Göre Aktif İş Gücü Dağılımı(2018)

Unvan(2018)	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	98	8	16	122
Vergi Müfettişi	1613	95	20	22	1750
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4378	260	6	7	4651
Toplam	5991	453	34	45	6523

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2018 Faaliyet Raporu

2018 yılında da, Ç Grup Başkanlığı aktif iş gücü sayısı 45 olarak kalmıştır. Bir başka deyişle transfer fiyatlandırması incelemelerinin ihtisas grubunda 2017 yılına göre aktif iş gücü açısından neredeyse bir değişiklik olmamıştır.

Örneğin, vergi dairesine bağlı olma yönünden Türkiye'nin en büyük ölçekli mükelleflerinin bağlı olduğu Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nda⁹⁰804 vergi mükellefi mevcut iken transfer fiyatlandırması incelemelerine ihtisas edilen vergi inceleme elemanı sayısı 45 civarındadır.⁹¹ Yüksek vergi ödeme potansiyeline sahip ülkemizde kurulan önemli sadece bazı ÇU'lerin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olduğu göz önünde bulundurulduğunda transfer fiyatlandırması denetim gücünün yeterliliği düşünülmelidir.

2. 4.2.Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları

Yukarıda, vergi incelemesi yapılanması üzerine aktif iş gücü istatistikleri verilmişti. Burada da, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları'nda yer alan transfer fiyatlandırması incelemelerine yönelik teşkilat yapısı ve mevcut durum hakkındaki bilgiler, paylaşıldığı kadarıyla, aşağıdaki başlıklarda

⁹⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefleri ciro, ödenilen vergi, aktif büyüklük ve çalışan sayısı gibi çeşitli kriterlere göre belirlenmiştir. Ayrıca bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren tüm kuruluşlar herhangi bir kriter tabi tutulmaksızın bu kapsama alınmıştır. Bu şekilde toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %25'ini oluşturan ve İstanbul'da bulunan 800 şirket belirlenerek durum yazılı olarak kendilerine bildirilmiştir. Şuanda bağlı 804 mükellef bulunmaktadır. (<http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji> Çevrimiçi: 18.12.2019)

⁹¹ Vergi Denetim Kurulu, 2018 Faaliyet Raporu.

ayrı ayrı dönemler itibariyle gösterilmiştir. Vergi Denetim Kurulu tarafından 2019 ve takip eden yıllara ilişkin faaliyet raporları henüz yayımlanmıştır.

Şu husus da belirtilmelidir ki, ilgili faaliyet raporlarında tüm grup başkanlıklarında yapılan vergi inceleme sonucunda önerilen vergi tarhiyatı ile kesilecek cezalar toplam olarak vergi türleri itibariyle verilmekte olup grup başkanlıkları bazında yapılan vergi incelemeleri sonuçlarına ayrı ayrı yer verilmemiştir. Aktif işgücü gibi bir çok istatistikte bu ayırım yapılmakta iken vergi tarhiyatlarına ilişkin istatistiklerde bu ayırma gidilmemesi tercih edildiği görülmektedir.

2.4.2.1. 2017 Yılı Faaliyet Raporu

Vergi Denetim Kurulu tarafından yayımlanan 2017 yılı Faaliyet Raporu⁹² 3.5.1.4. başlığında transfer fiyatlandırması incelemelerine yönelik şu açıklamalar yapmıştır:

"ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı olarak Vergi Denetim Kurulu bünyesinde ayrıca yer alan bu birim tarafından transfer fiyatlandırması incelemeleri yapılmaktadır.

Ancak diğer başkanlıklar tarafından da transfer fiyatlandırması incelemeleri yapılmaktadır. Bu konuda kesin bir ayırım, önceki başlıkta açıklandığı üzere konulmamıştır.

Mükelleflerin ilişkili kişilerle olan işlemlerinin transfer fiyatlandırması yönünden incelenmesi, yurt dışı faaliyetler ile ilgili kazanç ve iratların incelenmesi ve örtülü sermaye konularına yönelik yürütülecek vergi incelemeleri esas olmak üzere, Başkanlıkça belirlenen konularda her türlü inceleme yapmak görevi; Ç Grup

⁹² Hazine ve Maliye Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf Çevrimiçi: 17.12.2019

Başkanlığında görevli Vergi Müfettişleri aracılığıyla yürütülmekte olup gerekli koordinasyon söz konusu Grup Başkanlıkları aracılığıyla sağlanmaktadır.

Bu kapsamda;

- Holding veya grup şeklinde örgütlenen mükelleflerin ilişkili kişilerle olan münasebetleri esas olmak üzere, iktisadi işletmelerin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptıkları sermaye, mal ve hizmet ticareti ile bunların kiralanması ve fiyatlandırması konularının,

- Çok uluslu şirketlerin vergisel yükümlülüklerini en aza indirmek adına yaptıkları işlemlerin,

- Mükelleflerin ortaklarından veya ortakları ile ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı yollardan temin ederek işletmede kullandıkları borçların,

- Ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranına sahip ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasında oluşan vergi adaletsizliğini önleyecek çalışmaların,

- Vergi kaybının önlenmesi maksadıyla vergi planlaması ve vergi erteleme yöntemlerinin,

- Vergi sistemimizde vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınmada kullanılan ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin,

- “Vergi Cennetleri” olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik kişilere çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin araştırılması ve bu konularda yapılması gereken vergi incelemeleri esas itibarıyla Ç Grup Başkanlıklarında görevli Vergi Müfettişleri aracılığıyla yapılmaktadır. Ayrıca, diğer ülkelerin transfer fiyatlandırması, örtülü

sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum kazançları konularındaki yasal düzenlemelerinin araştırılarak uluslararası şirketlerin ve yurt dışı kaynaklı gelirlerin vergilendirilmesi ve transfer fiyatlandırması konularında uzmanlaşmayı sağlamak için gerekli imkân sağlanmaktadır. Vergi Müfettişleri tarafından transfer fiyatlandırması konusunda yapılacak incelemelerde emsal veri tabanı programı kullanımına devam edilmektedir. Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması konusunda yurt içi ve yurt dışında yapılacak çeşitli faaliyet, kurs, seminer ve toplantılar yakından takip edilmek suretiyle, gerekmesi hâlinde bu toplantılara katılım sağlanmakta ve edinilen bilgi ve tecrübelerin Ç Grubu Başkanlığı ile diğer Grup Başkanlıklarında görevli Vergi Müfettişleri ile paylaşılması sağlanmaktadır."⁹³

Bu açıklamalarla, bu gruba ve transfer fiyatlandırması incelemelerine ayrı bir önem atfedilmekte, tamamen bu incelemelerin ihtisas gerekliliği ve vergi kaybının büyüklüğü vurgulanmaktadır.

Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurt dışı kazançların vergilendirilmesine yönelik vergi incelemeleri ise bu konularda uzmanlaşmış Vergi Müfettişlerinden oluşan Ç Grup Başkanlıkları aracılığıyla yürütülmektedir.⁹⁴

Türkiye'de 3adet Ç(Transfer fiyatlandırması) grubu; İstanbul, İzmir ve Ankara illerinde bulunmaktadır. Bu yapılanma aynı şekilde 2017-2020⁹⁵ yıllarında devam etmiştir.

Raporların büyüklüğü ve sıklığını göstermesi açısından bir gösterge yayımlanmıştır:

⁹³ Vergi Denetim Kurulu, 2017 yılı Faaliyet Raporu. s. 17-18.

⁹⁴ Vergi Denetim Kurulu, 2017 yılı Faaliyet Raporu. s. 30

⁹⁵ Fiilen 15 Ekim 2020 tarihine kadar.

Tablo 2. 6. VDK Grup Başkanlıkları Bünyesinde Oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonları(RDK)

Grup Başkanlığı	RDK Sayısı
Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	116
Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	15
Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları	2
Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlıkları	3
TOPLAM	136

Kaynak: VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu

Üç ilde teşkilatlanan Ç Grup Başkanlığı'nın her birinde birer adet RDK olduğunu göstermektedir.

Genelde VDK tarafından, MASAK gibi resmi ve diğer yandan meslek odaları ile Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği gibi uygulamacı olan kuruluşlara verilen eğitimler arasında transfer fiyatlandırması konusu yaygındır.⁹⁶

Ayrıca, yine ilgili grup başkanlıklarında çalışan aktif olarak inceleme yapmayanlar da dahil olmak üzere, toplam müfettiş sayısına bakıldığında, yukarıdaki tablolarda da görüleceği üzere,

- Küçük ve orta ölçekli mükellefler, 7.500
- Büyük mükellefler, 300 iken
- Transfer fiyatlandırması başkanlığı, 75 takribi olarak yayımlanmıştır.

Her başkanlığın transfer fiyatlandırması yönünden vergi incelemesi yaptığı göz önünde bulundurulursa, araştırmanın zorluğu ve hassasiyeti ortaya çıkmaktadır.

⁹⁶ Vergi Denetim Kurulu, 2017 yılı Faaliyet Raporu. S. 100-101.

2.4.2.2. 2018 Yılı Faaliyet Raporu

Ç Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri, vergi incelemelerini, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, “2018/1 sıra numaralı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi” ve Başkanlık tarafından yapılan diğer idari düzenlemeler çerçevesinde yerine getirmektedirler.⁹⁷Burada, bir önceki faaliyet raporu ile aynı olan genel ifadelerle ayrıca yer verilmemiştir. İstatistikler dışında neredeyse tüm ifadeler aynıdır.

İlgili yıl Faaliyet Rapor'una göre, "Diğer taraftan, 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228'inci maddesi 4-b ve 4-g bentlerine göre, “her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak”

Başkanlığın görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Söz konusu madde hükmü uyarınca; Başkanlıkça verilen araştırma projeleri kapsamında düzenlenen Görüş ve Öneri Raporlarında haksız yere KDV iadesi alınması organizasyonu içerisinde yer alan mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulması değerlendirilmesinde bulunulmuştur. Konunun bütünlüğü, ivediliği, incelemelerin birbiriyle olan bağlantıları, ilgili tüm Grup Başkanlıklarındaki incelemelerin tek elden ve ekip hâlinde yürütülmesinin daha etkin olması gibi nedenlerle incelemelerin devam ettiği tüm Grup Başkanlıkları için Koordinatör Vergi Müfettişi görevlendirilmiştir. Ayrıca söz konusu incelemelerin yürütülmesi amacıyla Grup Başkanlıkları bünyesinde Ekip Başkanları, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları görevlendirilmiştir.”⁹⁸

⁹⁷ Vergi Denetim Kurulu, 2018 yılı Faaliyet Raporu, s. 17

⁹⁸ Vergi Denetim Kurulu, 2018 yılı Faaliyet Raporu. S. 28

Burada da görüldüğü üzere, risk analiz sisteminin geliştirilmesine yönelik verilen görev ve yetkiden bahsedildikten sonra haksız KDV iadeleri üzerine çalışmalar yapıldığı zikredilmiş; ancak transfer fiyatlandırması ile ilgili ayrı bir çalışma yapıldığından bahsedilmemiştir. Bu hususlar, faaliyet raporunun uzmanlaşma ve işbölümü başlığı altında açıklanmıştır. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırmasına ilişkin özel bir çalışma yapılmadığı da anlaşılmaktadır.

Vergi incelemeleri tamamlandıktan sonra ilgili vergi inceleme elemanlarınca tanzim edilen raporlar, rapor değerlendirme komisyonlarına sevk edilmekte ve rapor değerlendirme komisyonlarınca açıklanan görüşe göre incelemeler tamamlanmaktadır. Bu komisyonlarca, olumlu ya da olumsuz görüşe göre işlemler yapılmaktadır.

Tablo 2. 7. VDK Grup Başkanlıkları Bünyesinde Oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonları(RDK)

Grup Başkanlığı	RDK Sayısı
Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	120
Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	15
Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları	2
Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlıkları	3
TOPLAM	140

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2018 yılı Faaliyet Raporu

2017 yılından sonra da herhangi bir değişiklik olmadan transfer fiyatlandırması incelemelerine yönelik gruptaki rapor değerlendirme komisyon sayısı sabit kalmıştır.

2.4.3. Hazine Ve Maliye Bakanlığı Strateji Ve Faaliyet Raporları

Bu başlıkta, Vergi Denetim Kurulu dışında Bakanlığın vergi mevzuatındaki transfer fiyatlandırması müessesesine yönelik genel strateji ve politikalarını

yansıtması açısından Bakanlık strateji ve faaliyet raporlarında vergi incelemesinde transfer fiyatlandırmasına temas eden hususlar anlatılmıştır.⁹⁹

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2013-2017 Stratejik Planı'nda¹⁰⁰, vergi incelemesine yönelik genel bir ifade olarak kayıt dışı ile organize vergi kaçakçılığı ve genel vergi denetimin etkinliğinin artırılacağı hedef gösterilmiştir. Ayrıca insan kaynaklarında yönetimin önemine¹⁰¹ vurgu yapılmıştır. Performans göstergesi olarak da, incelenen mükellefin sayısı ve matrahtaki artış gösterilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018-2022 Stratejik Planı'nda¹⁰², vergi incelemesine yönelik kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve risk analiz sisteminin geliştirilmesine yönelik hedefler koyulmuştur. Yine performans göstergesi olarak, eğitim, seminer ve araştırma sayısı ile e-denetim ve risk analiz sistemi kaynaklı vergi incelemelerinin toplam vergi incelemeleri içerisindeki oranı gösterilmiştir.

Görüldüğü üzere, ilgili dönemleri kapsayan Stratejik Planlarda transfer fiyatlandırması incelemelerine yönelik doğrudan bir ifade bulunamamakla birlikte, vergi incelemesi kapsamında kayıt dışı ekonomi ile risk analiz sistemlerine vurgu yapılmıştır. Transfer fiyatlandırması yurtiçi ve yurtdışı olmak üzere iki şekilde meydana gelmektedir. İşlem yapılan taraflardan birisi, yurtdışında ise yurtdışı kaynaklı transfer fiyatlandırmasından söz edilir. Aslında yurtdışı transfer fiyatlandırması da, kazancın vergi dışı alanlara kaydırılarak vergiye tabi tutulmaması

⁹⁹ 2018 yılı ortalarından itibaren önceki Maliye Bakanlığı'nın adı artık Hazine ve Maliye Bakanlığı olmakla birlikte, vergi incelemesi ve stratejileri bakımından 2017-2019 yıllarında aynı doğrultu ve yapılanma ile devam etmiştir. Bu nedenle hem isim değişikliğini vurgulamak hem de yapılan değerlendirmelerde diğer koşulların sabit olduğunu belirtmek adına bu husus ifade edilmiştir. Böylece, tezde Maliye Bakanlığı adıyla anılabilecek kaynaklar ve ifadelerin mevcut Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak anlaşılması gerekmektedir.

¹⁰⁰ Maliye Bakanlığı Stratejik Plan 2013-2017. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2013-2017-Stratejik-Plan%C4%B1.pdf> Çevrimiçi: 19.12.2019

¹⁰¹ İnsan kaynakları yönetimindeki etkinliğin artışının göstergelerinden biri olarak da, "kamu maliyesi alanında yapılan/yaptırılan araştırma ve toplantı/seminer sayısı" olarak gösterilmiştir. Aynı hususlar 2018-2022 Stratejik Plan'da da zikredilmiştir.

¹⁰² Maliye Bakanlığı Stratejik Plan 2018-2022. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/2018-2022-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-Stratejik-Plan.pdf> Çevrimiçi: 19.12.2019

faaliyeti olduğundan ülke kayıtlarına yansımamakta ve hem kayıtdışı hem de vergi dışında kalmaktadır. Dolayısıyla aslında kayıt dışı ekonomi ile mücadelede, dünyada olduğu gibi, transfer fiyatlandırması uygulamaları ve denetimleri büyük önem arz etmektedir.

Uluslararası vergi dünyasında 2010'lu yıllardan günümüze kadar en çok konuşulan matrah aşındırma ve kâr kaydırması(BEPS)¹⁰³ ile dijital ekonominin vergilendirilmesi konularıdır. Transfer fiyatlandırması da, mükelleflerin matrah aşındırma araçlarından birisidir.

Dolayısıyla, Bakanlık tarafından açıklanan stratejilerde transfer fiyatlandırması kast edilmiş olsun ya da olmasın kayıt dışı ekonomi ile mücadelede transfer fiyatlandırması incelemeleri göz ardı edilemez. Bir başka deyişle bu husus, sadece bir vergi mevzuatı sorunu değil; küresel bazda vergiden kaçınma sorunudur.

Diğer yandan, risk analiz sisteminin kurulması ve geliştirilmesi çok önemli ve ileri bir teknoloji eseridir. Bakanlık ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bu alanda çok gelişmiş bir düzeydedir. Binlerce senaryo ve olasılık hesabı ile kurulan sistem sayesinde, vergi incelemelerinde etkinlik konusunda başarılı aşama kaydedilmiştir.

Yine de, risk analizinde transfer fiyatlandırması için ayrıntılı olarak vergi incelemesine sevk edilecek bir husus olup olmadığı bilinmemektedir. Bununla birlikte, risk analiz sistemi politikası kapsamında vergi mevzuatına dahil edilen bir "izaha davet" müessesesi vardır.

2016 yılında VUK'un 370. maddesine eklenen izaha davet hükmü ile mükelleflerin mevzuata aykırı beyanlarını vergi incelemesinden önce düzeltmesi için çağrı yapılarak düzeltmeleri sağlanmaktadır. Maddenin uygulama esaslarını

¹⁰³ Base Erosion and Profit Shifting.

düzenleyen 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, adatlandırma¹⁰⁴ gibi transfer fiyatlandırması eleştirilerinin risk unsuru teşkil ettiği ve izaha davet ile düzeltilebileceği belirtilmiştir. Ancak 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, adatlandırma durumuna yer verilmemiş ve transfer fiyatlandırması eleştirileri izaha davet kapsamından çıkarılmıştır. Böylece, inceleme yapılmaksızın izaha davet müessesesi ile daha çabuk çözülecek yalın transfer fiyatlandırması eleştirileri için vergi incelemesi yapılmasına gerek kalmıştır.

2. 5. Vergi İncelemesi Teşkilatlanmasında Yenilik Yapma İhtiyacının Ortaya Çıkması ve Yapılanma Çalışmaları

2.2. ve 2.3. başlığında mevcut durum ve yapı anlatılmıştı; yapılan değişiklikler ve yapılanmadaki geçiş dönemi bu başlık çatısında anlatılacaktır.

Vergi Denetim Kurulu'nun yapılanmasına yönelik değişiklik çalışmaları 2019 yılının son çeyreğinde son halini alarak yasalaşma safhasına gelmiştir. Yapılanmaya yönelik kanun değişikliği önceki düzenlemede olduğu gibi grup başkanlıklarını sabit belirleyen bir düzenleme olmayıp bu grupları kaldırarak geniş bir şekilde teşkilatlanma yetkisi verme şeklinde olmuştur. Kanun değişikliği ile yapılanma yetkisi alınmasının sebebi, daha çok organize kaçakçılık ile ilgili incelemeler olduğu anlaşılmaktadır. Yani transfer fiyatlandırması incelemeleri göz ardı edilmiştir. Bu tez vakaları ortaya koyma amacına ilaveten idari yapılanmaya yönelik değerlendirmelere de katkı sağlama amacındadır.

¹⁰⁴ Türk Dil Kurumu'na göre, adat faiz hesaplaması sonucu bulunan tutar olup; adatlandırma da vergi literatüründe faiz hesaplanması şeklinde kullanılmaktadır.

2.5.1. Vergi İnceleme Teşkilat Yapısında Geçiş Dönemi: Mevzuat Değişikliği ve Bakanlık Beyanları

Vergi Denetim Kurulu Temmuz 2011'den Ekim 2020 tarihine kadar temel olarak aynı yapılanma ile faaliyette bulunmuştur. 15 Ekim 2020'de fiilen vücut bulan yeni yapılanmanın yasalaşma süreci geriye doğru bir yıllık süreci ifade etmektedir. Bu yapılanma değişikliğinin amacının ne olduğu Meclis görüşmelerinden anlaşılmaktadır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu'na¹⁰⁵ gelen bir kanun teklifi ile vergi incelemesi yapılandırmasının değiştirilmesi gündeme gelmiştir. Bu değişikliğin en büyük sebebi ise, vergi inceleme yapılanmasının genel verimsizliği olarak kanun teklifi ve komisyon görüşmelerinde belirtilmektedir.

Bununla birlikte, vergi incelemesinin genel yapısı bakımından değerlendirilmesi gereken bazı bütüncül meseleler olmakla birlikte, transfer fiyatlandırması yönünden yapılan vergi incelemelerine neredeyse hiç değinilmediği komisyon görüşmelerinden anlaşılmaktadır. Vergi inceleme yapısının verimsizliğinin kabul edilmesi yönünde bir irade mevcut iken transfer fiyatlandırması yönünden yapılan incelemelerin verimsizliğinin ortaya koyulması noktasında bir düşünce bulunmadığı izlenimi ortaya çıkmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu yapılanmasını değiştirmek adına iki mevzuat değişikliği gerekmiştir. Birincisi, vergi müfettişi istihdamına yönelik mevzuat iken ikincisi de, VDK'nın grup başkanlıkları düzeyindeki yapılanmasına yönelik mevzuattır. Ancak her iki değişiklik de tek amaç olan vergi inceleme otoritesinin yapılanmasını düzenlemektir.

¹⁰⁵Türkiye Büyük Millet Meclisi,
https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2414 Çevrimiçi:
08/12/2019

2.5.2. Vergi İnceleme Teşkilatlanmasına Yönelik Mevzuat Değişikliği ve Gerekçesi

Vergi müfettişlerinin istihdamını düzenleyen kanun teklifine ilişkin 1 Kasım 2019 tarihli Komisyon konuşmalarından Meclis tutanaklarına¹⁰⁶ yansıyan tartışmalarda gereklilik konusunda, teklif talep edenlerce şu hususlar ifade edilmiştir: "Şu anda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 8.187 vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısından ... (B) grup başkanlıkları Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları, burada istihdam edilen müfettiş sayısı 581; (Ç) grup başkanlıkları ise Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları, burada istihdam edilen müfettiş sayısı ise 47 olarak bulunmakta.

...ancak (C) ve (Ç) gruplarımızda fazla vergi müfettişi istihdam edemediğimiz için fonksiyonel görevlerimizi icra edememekteyiz."

Temel olarak bu şekilde ifade edilmekle birlikte, yine Komisyon görüşmesinde gerekçe olarak, vergi kaçakçılığının büyük kısmının suç örgütleri tarafından yapıldığı, bu konuda uzmanlaşma olması gerektiği ve organize vergi kaçakçılığında görevli inceleme elemanı sayısının çok daha fazla artırılması gerektiği belirtilmiştir. Diğer yandan yapılanmanın büyük-küçük şeklinde değil; fonksiyonel ve sektörel olarak ayrılması gerektiği, bunun uluslararası ticaret ve yeni iş koşullarına uygun olacağı savunulmuştur.

Türkiye Büyük Millet Meclisi oturumu Bütçe görüşmeleri kapsamında, 27/11/2019 tarihinde¹⁰⁷ dönemin Hazine ve Maliye Bakanı Berat Albayrak tarafından vergi incelemesindeki organizasyon, sistematik ve uygulamanın değişim ve yapılanmasına yönelik beyanda bulunmuştur. Bakan Albayrak konuşmasında, vergi inceleme teşkilat yapısının vergi incelemelerinin verimli yapılmasına imkan

¹⁰⁶ https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2414
s. 132-143 Çevrimiçi: 08.12.2019

¹⁰⁷ https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2456
Çevrimiçi: 08.12.2018

vermediğini¹⁰⁸, bu yapıyla kapsamlı ve ihtisas incelemelerinin yapılamadığını¹⁰⁹, bu nedenle her ihtisas grubunda yeteri kadar inceleme elemanının çalışmasını gerektiğini ifade etmiştir.

Yukarıda belirtilen kanun değişikliği teklifi, Vergi Müfettişi istihdamını sınırlayan mevzuat hükmünün değiştirilmesine yöneliktir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı teşkilat yapısını değiştirmeye yönelik dolaylı ve önemli bir fonksiyonu vardır. 7194 sayılı Kanun ile 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin "Vergi Müfettişi İstihdamı" başlıklı 32. maddesinde değişiklik yapılmıştır. İlgili değişiklik, "Performans değerlendirme sisteminin oluşturulması ve yönetimi ile Vergi Müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları, mesleğe alınmaları, yetiştirilmeleri, yeterlikleri, yükselmeleri, görevlendirilmeleri ve yer değiştirmelerine ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir." hükmüyle yapılarak vergi incelemesinin hangi çatı ve gruplar içerisinde, kaç müfettiş sayısı ile ve nasıl görevlendirileceğine yönelik düzenlemenin yönetmelik ile yapılacağına, kanun ile sabit bir düzenleme olmamasına karar verilmiştir.

Söz konusu değişiklik vergi inceleme elemanı istihdamına atfedilmiş olup VDK'nın yapısını değiştirmemektedir. Çünkü VDK'yı kuran mevzuat hükmü yönetmelikler değil Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve dolayısıyla Anayasa ile Cumhurbaşkanlığı'na verilen yetkidir. Bu doğrultuda, iki mevzuat değişikliği dikkate alınmalıdır. İlki yukarıda yer verilen ve Meclise gelen değişiklik; ikincisi de Vergi Denetim Kurulu'nun teşkilat yapısını belirleyen düzenlemedir.

Bu kanun değişikliğinden sonra 1 no.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde 18.04.2020 tarihinde¹¹⁰ bu amaca uygun değişiklik yapılmıştır. Az önce bahsedilen kararnamenin "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" 228. maddesi şu şekilde

¹⁰⁸ https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2456

Tutanak, s. 16 Çevrimiçi: 08/12/2018

¹⁰⁹ https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2456

Tutanak, s. 251 Çevrimiçi: 08/12/2018

¹¹⁰ Resmi Gazete Tarihi: 18/4/2020 Sayısı: 31103

yayımlanmıştır: "(2) Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ile işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki daire başkanlıkları kurulabilir.

a) Denetim Daire Başkanlığı,

b) Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı,

c) Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı,

ç) Sektörel Denetim Daire Başkanlığı.

(3) İkinci fıkrada belirtilen daire başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda kurulabilir."

18.04.2020 tarihinde yapılan bu değişiklik, Hazine ve Maliye Bakanı'na vergi incelemesinin yapılandırılması hakkında yetki vermektedir. Bu yetki de "kurulabilir" ifadesiyle ihtiyari olarak tanınmaktadır. Ayrıca bu yapılandırmanın ancak ilgili maddede sayılan dört grup başkanlığı bünyesinde yapılabileceği anlaşılmaktadır. Çünkü maddenin tedvin tarzına(yazılış biçimi) göre, Bakan onayı ile ancak belirlenen dört grup başkanlığının kurulabileceği ya da kurulmayacağı yetkisi verilmektedir. Dolayısıyla, Bakan iş bölümü ve uzmanlaşma amaçları doğrultusunda ancak bu dört grup başkanlığı kurabilir veya kaldırabilir.

Böylece, transfer fiyatlandırması incelemelerine yönelik ihtisaslaşmanın yapıldığı Ç grup başkanlığı kaldırılmış ve yerine vergi kaçakçılığı, iadeler ve sektörel bölümlenmenin esas alındığı bir yapılanma kurulmuştur. Ancak bu değişikliğe göre, grup başkanlıklarına yerine maddede geçen ilgili daire başkanlıklarının faaliyete başlaması 15.10.2020 tarihini bulmuştur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VAKALAR: VERGİ İNCELEMELERİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI ELEŞTİRİLERİ

Transfer fiyatlandırması yönünden yapılan vergi incelemeleri, diğer tüm vergi incelemelerinde olduğu gibi muhasebe ile doğrudan ilişkilidir. Literatürde olmasa da, transfer fiyatlandırması incelemeleri bu tezde muhasebe kayıtları odaklı olarak yalın ve karmaşık olmak üzere ikiye ayrılarak anlatılmaktadır.

Vergi incelemesi, ekonomik olay, belge, kayıt, mali tablolar ve beyan noktasına kadar geçen süreci incelemektedir. Bu süreçte, ekonomik olayın gerçekleşmesi ile son safha olan beyan safhasına kadar geçen süreçte muhasebe bilimi yer almaktadır.¹¹¹ Dolayısıyla, vergi incelemesinde muhasebenin yeri kaçınılmaz önemdedir.

Transfer fiyatlandırması yönünden vergi incelemelerinde yapılan eleştiriler, 2018, 2019 ve 2020 (15 Ekim'e kadar) tarihlerinde yapılan vergi incelemeleri vakaları üzerinden tezin müteakip bölümlerinde yer verilmektedir. Bu vakalar, sonuçlanmış olan gerçek vergi incelemelerinden, mükellef, vergi inceleme elemanı vb. diğer bilgilere yer vermeksizin, sadece vakalara yer verilmek suretiyle anlatılmaktadır. Bu nedenle, vergi incelemelerinde yapılan tespitler, varsa muhasebe ile bağlantısı, Türk vergi mevzuatındaki transfer fiyatlandırması hükümlerine hangi yönden aykırılık teşkil ettiği, raporlarda yapılan yorumlar ve eleştiriler gösterilmektedir.

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, vergi inceleme görevleri transfer fiyatlandırması yönünden incelenmesi gerekçesi ile ya da farklı gerekçelerle vergi inceleme elemanlarına tevdi edilebilmektedir. 2018, 2019 ve 2020 (15 Ekime kadar)

¹¹¹ Emre Akın, **Vergi İncelemelerinde Muhasebe Revizyonu**, İstanbul: 2018, s. 7-9

yıllarında Vergi Denetim Kurulu bünyesinde aktif iş gücünü temsil eden toplam vergi inceleme elemanı sayısı ortalama olarak 6500 iken A gruplarında (küçük ve orta ölçekli mükellefler) görev yapanların sayısı 6000; Ç grupları (Transfer fiyatlandırması ihtisas grubu) ortalama 45 kişi olarak gerçekleşmiştir. Uygulamada tecrübe edildiği üzere, yalın transfer fiyatlandırması incelemeleri A gruplarında görev yapanlara tanımlanmakta iken; karmaşık transfer fiyatlandırması incelemeleri Ç gruplarında tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması incelemelerinin çoğunluğu aslında A gruplarında icra edilmektedir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması incelemelerinin neredeyse tamamının yalın transfer fiyatlandırması incelemesi kapsamında A gruplarında icra edildiği görülmektedir.

Tezde durum tespiti açısından vergi mevzuatındaki transfer fiyatlandırması müessesesi ilk defa muhasebe ve denetim temelinde gerçek vakalar üzerinden çalışılmış olmaktadır.

3.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Çeşitleri

Transfer fiyatlandırması incelemelerinin büyük kısmında, 100- Kasa hesabında yer alan yüksek tutarlı paralar ile 131- Ortaklardan Alacaklar hesabında uzun süre kalan bakiyeler için, ortaklara karşılıksız kullandırılan paralar olduğu iddiası ile transfer fiyatlandırması yönünden eleştirilerle vergi tarhiyatı yapılmaktadır. Bu türden incelemeler, "yalın" transfer fiyatlandırması incelemeleri olarak adlandırılabilir olup ayrı bir ihtisas ya da derinlemesine araştırma gerektirmeyen incelemelerdir. Tespiti ve raporlanması ise karmaşık değildir.

İşletmenin bilançosunda yer alan hesaplardaki bu tutarların herhangi bir bedel alınmaksızın ortaklara kullandırılmasının (borç olarak verilmesi) emsallere uygunluk ilkesine aykırı olduğu vergi denetim otoritesi tarafından yorumlanmaktadır. Çünkü bu tutarlar, ortaklar dışındaki kişilere borç olarak verilmesi halinde bu bedeller

üzerinden bir faiz geliri elde edilecekti. Faiz gelirinin emsali de piyasadaki kredi ya da mevduat faiz oranı gibi bedeller olacaktır. Bu noktadan yola çıkarak söz konusu tutarlara faiz hesaplama işlemi "adatlandırma"¹¹² olarak vergi incelemelerinde ifade edilmektedir.

Bunun dışında kalan transfer fiyatlandırması incelemeleri ise, gider ve hasılat ayarlaması yoluyla daha düşük vergi beyan edilebilecek yurt içi işletmelere ya da, düşük vergi yükü olan ülkelere (vergi cennetleri gibi) aktarılan örtülü kazançlar yönünden yapılmaktadır. Bu tür incelemeler, "karmaşık" ya da "kapsamlı" transfer fiyatlandırması incelemesi olarak adlandırılabilir. Bu incelemeler, ayrı ve geniş bir ihtisas gerektirmekte olup tespiti zor ve yoğun emek gerektiren türden incelemelerdir. Yurtiçi ve yurtdışı olması durumuna göre, uluslararası gelişmelerin takibi, çifte vergilendirme anlaşmalarının dikkate alınması ve henüz hiç yapılmamış olsa da Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalar nedeniyle ileride yapılması muhtemel uluslararası ortaklaşa vergi incelemeleri (joint tax audit) açısından ayrı bir önem arz etmektedir.

Bu kapsamda tezde, transfer fiyatlandırması incelemeleri "yalın" ve "karmaşık" olarak ayrılacak olup söz konusu kapsamdaki transfer fiyatlandırması incelemelerinde eleştirilen mevzuata aykırı hususlar 2018-2019-2020 yıllarında Vergi Denetim Kurulu'nda yapılmış olan vergi incelemeleri üzerinden ortaya koyulmuştur. Aynı zamanda, bu incelemelerde muhasebe sisteminin fonksiyonu ve etkisi görülmüş olacaktır.

Bu çerçevede, aşağıda vergi inceleme raporlarında ortaya koyulmuş transfer fiyatlandırması vakaları yer almaktadır.

¹¹² Türk Dil Kurumu'na göre, adat faiz hesaplaması sonucu bulunan tutar olup; adatlandırma da vergi literatüründe faiz hesaplanması şeklinde kullanılmaktadır. Böylece belli hesap bakiyesi üzerinden hesaplanan faiz gelir ya da gider hesapları ile ilişkilendirilir.

3.2. Yalın Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri

KVK'nın 13. maddesindeki transfer fiyatlandırması gereği ilişkili kişilerle yapılan alım-satım, borç alma-verme vb. işlemlerde emsallere aykırı bedeller kullanılamaz. Yukarıda da bahsedildiği üzere, tezde 100- Kasa hesabında yer alan yüksek tutarlı paralar ile 131- Ortaklardan Alacaklar hesabında uzun süre kalan bakiyeler için yapılan eleştiriler, yalın transfer fiyatlandırması incelemeleri adıyla sınıflandırılmıştır. Buna göre, bir ticari işletme tarafından karşılıksız para kullanılamaz, karşılığında mutlaka bir gelir elde edilmelidir. Çünkü ticari bir işletme ancak kâr elde etme amacıyla hareket edecektir. Karşılıksız kullanılan paralar bir borç mahiyetinde olacağından elde edilecek gelir de faiz geliri olacaktır, yorumuyla vergi inceleme raporlarında transfer fiyatlandırması yönünden vergi tarhiyatı önerilmektedir.

Yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinde, 100- Kasa, 131- Ortaklardan Alacaklar hesabı doğrudan etkili olmakla birlikte, bu hesapların çok kullanılması nedeniyle farklı hesaplarda bu olayın gizlenmesi şeklinde ortaya çıkan eleştiriler de mevcuttur.

Normalde, 100- Kasa veya 131- Ortaklardan Alacaklar hesabının bakiyesinin çok yüksek olması¹¹³ halinde, işletmenin karşılıksız para kullanımayacağı bu nedenle faiz hesaplaması (adatlandırma) yapması gerektiği yorumuyla gelir tablosunda 642- Faiz Gelirleri hesabının olması gerektiği ve bu tutarında ilgili bakiyelerle orantılı kabul edilecek bir faiz oranı hesabına uygun bakiyeyi içermesi gerektiği şeklinde bir algoritma ile risk analizlerine senaryo¹¹⁴ olarak dahil edilmektedir. Bu senaryoda riskli görülen mükellefler bu yönden incelenecek olmakla birlikte, risk analizinden tespit edilmese de bu şekilde bir tetkik ile vergi inceleme elemanları tarafından bu yönden incelenmesi sağlanacaktır.

¹¹³ Buradaki yüksek ifadesi için risk analizlerinde belli bir eşik tutar TL cinsinden tayin edilebileceği gibi satışlara belli bir oran tayin de edilebilir. Böylece hesaplanan belli tutarı aşan hesap bakiyeleri risk unsuru olarak kabul edilir.

¹¹⁴ Muhammet Bayram, **Vergi Denetiminde Risk Analizi**, s. 68

Yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinin daha az çaba ve incelemeyi gerektirerek hızlıca yapılabilmesindeki diğer bir neden de, hazine zararı şartının aranmasına neredeyse bütün incelemelerde gerek kalmamasıdır. Adatlandırma işlemi, işletmelerin gerçek kişileri ortaklarının taraf olması nedeniyle, hazine zararı aranmasına yer bırakmamaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere, hazine zararı tam mükellef kurumlar ile tam mükellef gibi vergilendirilen dar mükellef kurumlar arasında aranacağından gerçek kişiler bu kapsama girmemektedir. Yine de bazı vergi inceleme raporlarında bu husus bir başlık ile değerlendirilirken bazılarında ise mevzubahis olmamaktadır.

Vergi inceleme jargonunda, 100- Kasa hesabı üzerinden yapılan transfer fiyatlandırması eleştirilerine "kasa adatlandırması"; 131- Ortaklardan Alacaklar hesabı üzerinden yapılana ise "Ortaklardan alacaklar" ya da "131 adatlandırması" denmektedir. Diğer aktif hesaplarında gizlenerek ortaklar ya da ilişkili kişilere karşılıksız kullanılan paralar için yapılan transfer fiyatlandırması eleştirileri için "diğer adatlandırma" denebilir.

3.2.1. Kasa Adatlandırması

Burada transfer fiyatlandırması vergi incelemelerinde 100- Kasa hesabı üzerinden yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinin nasıl yapıldığı, bu bilanço kaleminin transfer fiyatlandırması yönünden nasıl bir gösterge olacağı ve vergi incelemesinde nasıl kullanıldığı anlatılacaktır. Vergi mevzuatına nasıl bir aykırılık oluşturduğu ve çoğunlukla transfer fiyatlandırması hakkında yapılan incelemelerin bu kapsamda (adatlandırma) olduğu ortaya koyulacaktır.

Aşağıda, vergi inceleme raporlarında kasa adatlandırması yönünden yapılan tespit ve eleştirilere ilişkin vakalara yer verilmektedir. Vakalar aktarılırken ilgili raporlardaki transfer fiyatlandırması yönünden yapılan tespitler, yorum ve eleştiriler ile bu incelemeye yönelik değerlendirmelerimiz başlıklar halinde anlatılmaktadır.

VAKA 1:Kasa Adatlandırması(100- Kasa)

Yapılan Tespitler: Mükellef kurumun 2018hesap dönemi kasa hesabı bakiyelerinin vergi inceleme tutanağı ekindeki gibi olduğu tespit edilmiştir. Mükellef kurumun defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda 100- Kasa Hesabının dönem başı (01.01.2018) bakiyesinin 824.998,20-TL olduğu görülmüştür. 100- Kasa hesabında yer alan tutarların mükellef kurumun günlük kasa ihtiyacının çok üstünde olduğu, bu nedenle kasa hesabında yer alan bu tutarların, normal ve olağan bir durum olmadığı tespit edilmiştir.

Yorum ve Eleştiriler: İktisadi amaçla kurulan bir şirketin faaliyetlerini gerçekleştirirken, kuruluş amacına uygun hareket etmesi ve karlılığı daima ön planda tutması basiretli bir iş adamı gibi davranmanın bir gereğidir. Bu nedenle, sahip olunan ekonomik kaynaklarla kendi lehine sonuçlar doğuracak şekilde, verimliliği ön planda tutarak hukuki ve ekonomik tasarruflarda bulunması gerekmektedir. Aksi bir uygulama, yani şirketin kaynaklarını kendi lehine değil de başkasının lehine (örneğin ortakları olan gerçek kişiler lehine) kullanması, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun düşmeyeceği gibi ortaklar dışında kalan ancak, şirketin iktisadi faaliyetiyle ilgili üçüncü şahısların (alacaklılar, finansal kuruluşlar, devlet gibi) haklarına da zarar verebilir.

Söz konusu kasa hesabı bakiyesinin muhasebe kayıtlarında yer aldığı kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi ve defter kayıtlarında da yer aldığı tespit edilmesine rağmen, fiilen mevcut olmadığı tespit edilmiştir. Kayıtlarda olmasına rağmen fiilen mevcut olmayan bu bakiyenin muhasebe kayıtları ve diğer belgelerle de herhangi bir sebeple açıklanmadığı ve tevsik edilmediği göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu bedellerin ortakların kullanımına bırakıldığının kabul edilmesi gerekmektedir. Mükellef kurum ile ortakların ilişkili kişiler kapsamında olduğu KVK'nın 13. maddesinde açıkça belirtilmiştir.

Bu nedenle, mükellef kurumun 100- Kasa Hesabında günlük nakit ihtiyacının üzerinde bulunan ancak fiilen işletme kasasında bulunmayan paranın ortaklara bir finansman hizmeti olarak kullandırıldığı kabul edilecektir. Söz konusu bedellerin işletmenin tasarrufunda olması nedeniyle ortaklara borç olarak tahsis edildiği kanaatine varılmıştır. Bu durum, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi kapsamında karşılıksız (emsal bedellere aykırı olarak) borç alıp verme işlemini teşkil ettiğinden transfer fiyatlandırması hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. Borç verme işleminin karşılığı da faizdir; ve bu faizin emsallere uygun olarak hesaplanması gerekmektedir.

100- Kasa hesabının ortaklara finansman hizmeti olarak kullandırıldığının tespitinde, mükellef kurumun günlük nakit ihtiyacının tespiti de önemlidir.

Şirketin kanuni temsilcisine, 100- Kasa hesabında yer alan yüksek tutarlı bakiyelerin işletmelerinde fiilen neden mevcut olmadığı ve bu paralara neden faiz işletilmediği sorulmuş olup kurumun temsilcisi cevaben, *“Kasa hesabımıza faiz hesaplamamız gerektiğini bilmiyorduk. Şirketimizin 2018 yılında günlük ortalama kasa ihtiyacı kayıtlardan da görüleceği üzere, 30.000,00 -TL civarındadır.”* şeklinde ifade etmiştir.

Mükellef kurumun yaptığı iş hacmi, mükellef ifadesi ve 100- Kasa hesabının günlük alacak kayıtları (ödemeleri) dikkate alınarak şirketin günlük nakit ihtiyacının 30.000,00-TL olduğu kabul edilmiştir.

Emsal bedel uygulanması için emsal faiz oranı olarak kabul edilmek üzere, T.C. Merkez Bankası tarafından reeskont işlemlerinde uygulanması gereken faiz oranı Aralık/2017; %13,50, Haziran/2018; %9,50, Aralık/2018; %10,25 olarak ilan edilmiştir. Çünkü bu incelemelerde, genel olarak bu oran esas alınmaktadır. Buna göre mükellef kurum tarafından ortaklara karşılıksız kullandırılan paranın faiz oranı olarak ilgili tarihlerdeki reeskont oranı esas alınacaktır.

Mükellef kuruma ait 100- Kasa hesabının adatlandırmasına ilişkin ayrıntılı tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 3. 1. Mükellef Kuruma Adat Hesaplaması Örneği (100-Kasa Hesabı)

Tarih	Hesap	Borç	Alacak	Bakiye	Azami Nakit Tutarı	Adata Konu Nakit Tutarı	Faize Esas Süre	Faiz Oranı	Faiz Tutarı	
01.01.2018	100/KASA	832.998,20	0,00	832.998,20	30.000,00	802.998,20	1	% 13,50	297,00	
02.01.2018	100/KASA	0,00	149.295,58	683.702,62	30.000,00	653.702,62	8		1.934,24	
10.01.2018	100/KASA	0,00	7.388,75	676.313,87	30.000,00	646.313,87	10		2.390,48	
20.01.2018	100/KASA	0,00	20.185,08	656.128,79	30.000,00	626.128,79	11		2.547,40	
31.01.2018	100/KASA	0,00	26.897,12	629.231,67	30.000,00	599.231,67	10		2.216,34	
OCAK										9.385,46
10.02.2018	100/KASA	0,00	31.353,69	597.877,98	30.000,00	567.877,98	10		2.100,37	
20.02.2018	100/KASA	0,00	25.138,63	572.739,35	30.000,00	542.739,35	8		1.605,91	
28.02.2018	100/KASA	0,00	50.893,07	521.846,28	30.000,00	491.846,28	10		1.819,16	
ŞUBAT										5.525,44
10.03.2018	100/KASA	0,00	33.527,15	488.319,13	30.000,00	458.319,13	10		1.695,15	
20.03.2018	100/KASA	0,00	36.945,21	451.373,92	30.000,00	421.373,92	11		1.714,36	
31.03.2018	100/KASA	0,00	74.978,11	376.395,81	30.000,00	346.395,81	10		1.281,19	
MART										4.690,70
10.04.2018	100/KASA	0,00	36.177,03	340.218,78	30.000,00	310.218,78	10		1.147,38	
20.04.2018	100/KASA	0,00	8.600,11	331.618,67	30.000,00	301.618,67	10		1.115,58	
30.04.2018	100/KASA	0,00	34.333,35	297.285,32	30.000,00	267.285,32	10		988,59	
NİSAN										3.251,55
10.05.2018	100/KASA	0,00	31.507,28	265.778,04	30.000,00	235.778,04	10		872,06	
20.05.2018	100/KASA	0,00	8.371,80	257.406,24	30.000,00	227.406,24	11		925,20	
31.05.2018	100/KASA	0,00	43.182,09	214.224,15	30.000,00	184.224,15	10		681,38	
MAYIS										2.478,63
10.06.2018	100/KASA	0,00	7.647,93	206.576,22	30.000,00	176.576,22	10		653,09	
20.06.2018	100/KASA	0,00	5.917,89	200.658,33	30.000,00	170.658,33	10		631,20	
30.06.2018	100/KASA	0,00	46.056,69	154.601,64	30.000,00	124.601,64	10		324,31	
HAZİRAN										1.608,60
10.07.2018	100/KASA	0,00	33.720,15	120.881,49	30.000,00	90.881,49	10	236,54		
20.07.2018	100/KASA	0,00	14.997,46	105.884,03	30.000,00	75.884,03	11	217,26		
31.07.2018	100/KASA	150.615,23	0,00	256.499,26	30.000,00	226.499,26	10	589,52		
TEMMUZ									1.043,32	
10.08.2018	100/KASA	0,00	9.677,52	246.821,74	30.000,00	216.821,74	10	564,33		
20.08.2018	100/KASA	0,00	27.950,33	218.871,41	30.000,00	188.871,41	11	540,74		
31.08.2018	100/KASA	0,00	48.047,72	170.823,69	30.000,00	140.823,69	10	366,53		
AĞUSTOS									1.471,60	
10.09.2018	100/KASA	0,00	35.030,48	135.793,21	30.000,00	105.793,21	10	275,35		
20.09.2018	100/KASA	0,00	25.220,86	110.572,35	30.000,00	80.572,35	10	209,71		
30.09.2018	100/KASA	0,00	43.161,09	67.411,26	30.000,00	37.411,26	10	97,37		
EYLÜL									582,43	
10.10.2018	100/KASA	0,00	8.560,71	58.850,55	30.000,00	28.850,55	10	75,09		
20.10.2018	100/KASA	0,00	2.316,80	56.533,75	30.000,00	26.533,75	4	27,62		
24.10.2018	100/KASA	0,00	83,78	56.449,97	30.000,00	26.449,97	7	48,19		
31.10.2018	100/KASA	0,00	45.755,32	10.694,65	30.000,00	0,00	1	0,00		

Tarih	Hesap	Borç	Alacak	Bakiye	Azami Nakit Tutarı	Adata Konu Nakit Tutarı	Faize Esas Süre	Faiz Oranı	Faiz Tutarı
EKİM									150,90
01.11.2018	100/KASA	190.000,00	0,00	200.694,65	30.000,00	170.694,65	6		266,56
07.11.2018	100/KASA	2.500,00	0,00	203.194,65	30.000,00	173.194,65	3		135,23
10.11.2018	100/KASA	0,00	7.601,99	195.592,66	30.000,00	165.592,66	10		430,99
20.11.2018	100/KASA	0,00	22.813,87	172.778,79	30.000,00	142.778,79	10		371,62
30.11.2018	100/KASA	0,00	47.964,30	124.814,49	30.000,00	94.814,49	10		246,78
KASIM									1.451,19
10.12.2018	100/KASA	0,00	29.252,31	95.562,18	30.000,00	65.562,18	5		85,32
15.12.2018	100/KASA	450.661,48	0,00	546.223,66	30.000,00	516.223,66	5		671,80
20.12.2018	100/KASA	0,00	28.085,18	518.138,48	30.000,00	488.138,48	11		1.397,55
27.12.2018	100/KASA	0,00	28.085,18	518.138,48	30.000,00	488.138,48	4		548,32
31.12.2018	100/KASA	0,00	53.413,80	464.724,68	30.000,00	434.724,68	0	%10,5	0,00
ARALIK									2.194,79
TOPLAM									33.834,60

Yukarıda ayrıntılı dökümü yapılan 100- Kasa Hesabı bakiyesi için yapılan adatlandırma işlemi sonucu mükellef kurum adına 2018 yılı için hesaplanan net faiz tutarı KDV hariç 33.834,60-TL'dir.

Başka bir anlatımla mükellef kurum karşılıksız kullandığı paralara faiz hesaplamayarak 2018 yılında toplam 33.834,60-TL tutarındaki net kazancını kayıt ve beyan dışı bırakmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi gereği, mükellef kurumun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak ortaklarına kullandırmış olduğu tutar üzerinden hesaplanan 33.834,60-TL faiz gelirinin mükellef kurumun 2018 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun kasa adatlandırması sonucunda 33.834,60-TL faiz geliri Mükellef kurum adına resen tarh edilmesi, resen tarh edilmesi gereken kurumlar vergisi üzerinden 213 sayılı VUK'un 341. maddesi gereğince 1 kat vergi ziyai cezası gerekmektedir.

KDV yönünden de hesaplanan faiz tutarları üzerinden %18 oranında KDV hesaplanarak rapor yazılacaktır. Ayrıca, söz konusu bedellere ilişkin faiz geliri için fatura düzenlenmesi gerekmekteydi. Ancak düzenlenmediği için VUK'un 353.

maddesi kapsamında, faturada yer alması gereken tutarın %10'u kadar özel usulsüzlük cezası da şirket adına kesilecektir.

Vaka Hakkında Değerlendirmeler: Vakada görüleceği üzere, karşılıksız para kullanılarak finansman hizmeti verilemez ve emsallere uygun bedel olarak karşılığında faiz alınması gerektiği öne sürülmüştür. Bunun sebebi de, iktisadi bir işletmenin bedava ve karşılıksız bir işlemde bulunmayacağı, kâr maksimizasyonu hedefleyeceği olarak gösterilmiştir.

Aslında bu yorumdan ziyade, emsallere uygun bedel tayin etme yöntemleri karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı, yeniden satış ya da diğer yöntemlere bakıldığında hepsi bir piyasa fiyatı ve kâr elde etme üzerine kuruludur. Dolayısıyla emsallere uygun bedelin bir kâr elde etme odaklı olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, şirketin kâr elde edeceği fiyat ancak emsallere uygun olacaktır. Diğer yandan, karşılaştırılabilir fiyat yöntemine bakıldığında, arada bir ilişki bulunmayan kişiler arasında oluşacak piyasa fiyatı emsal bedel olacaktır. Finansman hizmetinde de, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi dikkate alınabilecektir.

Yukarıda açıklandığı üzere, Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde, emsal bedel tayini için önce iç emsal; eğer yoksa o zaman dış emsal aranacağı belirtilmiştir. Vergi inceleme raporlarında kasa adetlandırması transfer fiyatlandırması incelemelerinde, iç emsal ya da uygun dış emsal araştırması yapılmaksızın reeskont oranı esas alınmaktadır. Oysa ki, her işletmenin koşulları ve kredibilitesi farklı olacağından doğrudan reeskont oranını almak yerinde olmayacaktır. Bunun yerine, işletmelerin varsa mevduat faizleri yoksa bankaların ortalama kredi faiz oranları emsal bedel olarak dikkate alınmalıdır. Görüşümüzle aynı doğrultuda olan yargı kararları¹¹⁵ mevcuttur.

Örneğin, aynı banka bir işletme ile diğerine aynı tutar ve vadedeki kredi için farklı faiz oranları uygulayabilmektedir. Bunun sebebi, risk yönetimi gereği

¹¹⁵ Danıştay 4. Dairesi, Karar No: 2014/9141 ve Danıştay 3. Dairesi, Karar No: 2020/407

işletmelerin farklı kredibilitesinin olmasındandır. Bu durumda da tek bir fiyat olması mümkün olmasa da, bu hususların karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında dikkate alınması vergi mevzuatı gereğidir. Bu nedenle, doğrudan reeskont oranlarının dikkate alınması emsal bedeli tam olarak yansıtmayacaktır.

KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırmasının şartları aynı maddede belirtilmiştir. Maddedeki tüm şartların kontrol edilerek yorumlanması gerekmektedir. Bu vakayı içeren inceleme raporunda da hazine zararına dair bir açıklama yapılmamıştır. Zaten taraflardan birisinin gerçek kişi olduğu düşüncesiyle böyle bir değerlendirmeye yer olmadığı düşünülebilir. Ancak yine de, mevzuat yönünden yapılan değerlendirmeler bu şartı da kapsayacaktır. Çok kısa bir açıklama ile izah edilebilecek dahi olsa, hazine zararı şartının raporlarda ayrıca belirtilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, ilgili raporlarda bazı mahkeme kararları da destekleyici yorum olarak kullanılmaktadır. Örneğin bu vakada, “Bankadan aldığı ihracatlı döviz kredisinin bir kısmını faiz almaksızın şirket ortağına kullandıran davacı kurumun örtülü kazancı dağıttığının kabulü gerekir.”¹¹⁶ şeklindeki Danıştay kararına yer verilmiştir. Ancak hem bu kararda hem de raporlardaki diğer yargı kararlarında karşılaşıldığı üzere, mahkeme kararları çok eski yıllara ve 2007 öncesi uygulamalara dayanmaktadır.

Önceki bölümlerde (1.2. başlığında) açıklandığı üzere, mülga KVK'de yer alan örtülü kazanç dağıtımı maddesi mevcut KVK'nın 13. maddesindeki transfer fiyatlandırması hükmünden farklıdır. Bu eski yargı kararları da mülga hükme ilişkin açıklamaları içermektedir. Mevcut transfer fiyatlandırması uygulamasına ilişkin değerlendirmeler değildir. Bu nedenle, 2007 yılı öncesinde doğan vergi olaylarına ilişkin mahkeme kararları, KVK'nın 13. maddesindeki transfer fiyatlandırması uygulaması için bir yorum olarak kabul edilemez ve dikkate alınamaz. Mahkeme kararlarının yorum olarak desteklenmesi halinde, kararların 2007 yılı ve sonrasındaki

¹¹⁶Danıştay Üçüncü Daire, 28.05.2003 tarihli, E. 2000/2317 ve K. 2003/3286 sayılı karar

KVK'nın 13. maddesindeki transfer fiyatlandırması uygulamasına ilişkin kararlar olmasına dikkat edilmelidir. Vergi inceleme raporlarında doğru ve güncel mahkeme kararlarına yer verilmesi gerekmektedir.

3.2.2. Ortaklardan Alacaklar Adatlandırması

Şirket ortaklarına borç olarak verildiği muhasebe kayıtları ile beyan edilen paraların vergi tarhiyatına transfer fiyatlandırması (örtülü kazanç dağıtımı) yoluyla nasıl sebep olduğu, transfer fiyatlandırması incelemelerinde bu hesabın nasıl gösterge ve dayanak olduğu bu başlıkta anlatılacaktır.

VAKA 2: 131- Ortaklardan Alacaklar Adatlandırması, Gerçek Kişi, Gelir Vergisi Kanunu

Tespitler: Bu vergi incelemesi, ticari kazanç elde eden gerçek kişi yani gelir vergisi mükellefi nezdinde yürütülmüştür. İşletmedeki nakit, mükellefe transfer edilmiştir. GVK'nın 41/5. maddesi kapsamında ticari kazanç sahipleri için KVK'nın 13. maddesindeki transfer fiyatlandırması hükümleri uygulanacaktır. Vergi kanunlarına göre, işletme ayrı bir kişilik olarak değil; işletmenin sahibi olan gerçek kişi mükellef olarak vergiye tabidir. Ancak işletme tekdüzen hesap planına göre muhasebe tutmaktadır.

Yorum ve Eleştiriler: 2018 yılında işletmeye ait varlıklar (nakit para) 131- Ortaklardan Alacaklar hesabı aracılığıyla mükellef tarafından kullanılmasına rağmen, mükellefin kullandığı söz konusu tutarlar karşılığında işletme adına alınması gereken faizin alınmadığı ve dolayısıyla bu faize ilişkin fatura düzenlenmediği tespit edilmiştir. Mükellef tarafından 2018 yılında 131- Ortaklardan Alacaklar hesabında bulunan tutar için hesaplanması gereken emsal faiz tutarı toplamı KDV hariç 74.841,72 -TL olup, KDV dahil tutar ise $(74.841,72 \times 1,18) = 88.313,23$ -TL'dir.

Ayrıca ödevlinin 2018 takvim yılında işletmenin aktifinde yer alan paranın bir kısmını 131- Ortaklardan Alacaklar Hesabı aracılığıyla kullandığı, ancak mükellefin kullanmış olduğu işletmenin kaynağı için herhangi bir faiz geliri hesaplamadığı ve dönem kazancına ilave etmediği tespit edilmiştir. Tespit edilen bu hususlar, mükellefin defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğunu ve ihticaca salih bulunmadığını¹¹⁷ göstermektedir. Bu nedenle, söz konusu durum mükellefin 2018 takvim yılında vergi matrahlarının Vergi Usul Kanunu'nun 30/4. maddesi uyarınca re'sen takdirini gerektirmektedir.

Mükellef, 2018 takvim yılında KDV dahil toplam (74.841,72 + 13.471,51) 88.313,23 -TL tutarındaki faiz geliri için fatura düzenlememiş olduğundan mükellef adına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353/1. maddesi uyarınca, (88.313,23 x %10) 8.831,32 -TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Tablo 3. 2. Mükellefe Ait Bilanço Örneği

2018 Dönemi Ayrıntılı Bilanço			
Aktif	Tutar	Pasif	Tutar
I - DÖNEN VARLIKLAR	2.765.137,93	III - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	2.867.576,42
A - Hazır Değerler	1.450.927,07	B - Ticari Borçlar	2.861.246,59
1 - Kasa	1.444.430,80	1 - Satıcılar	2.861.246,59
3 - Bankalar	6.496,27	F - Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	6.329,83
C - Ticari Alacaklar	297.842,90	1 - Ödenecek Vergi ve Fonlar	3.589,74
1 - Alıcılar	297.842,90	2 - Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	2.740,09
D - Diğer Alacaklar	551.100,88	V - ÖZ KAYNAKLAR	-96.890,60
1 - Ortaklardan Alacaklar	551.100,88	E - Geçmiş Yıllar Zararları (-)	283.423,02
E - Stoklar	427.792,92	1 - Geçmiş Yıllar Zararları (-)	283.423,02
1 - İlk Madde ve Malzeme	315.717,49	F - Dönem Net Karı (Zararı)	186.532,42
3 - Mamuller	109.788,89	1 - Dönem Net Karı	186.532,42
4 - Ticari Mallar	2.286,54		
H - Diğer Dönen Varlıklar	37.474,16		
1 - Devreden KDV	31.983,22		
4 - Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	5.490,94		
II - DURAN VARLIKLAR	5.547,89		
D - Maddi Duran Varlıklar	5.547,89		
6 - Demirbaşlar	6.124,15		
8 - Birikmiş Amortismanlar (-)	576,26		
AKTİF TOPLAMI	2.770.685,82	PASİF TOPLAMI	2.770.685,82

¹¹⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/4. maddesinde geçen ifadedir. Mükellefin kayıtlarının vergi matrahını doğru yansıtmadığını ifade etmektedir.

Tablo 3. 3. Mükellefe Ait Gelir Tablosu Örneği

2018 Dönemi Ayrıntılı Gelir Tablosu	
Açıklama	Tutar
A-BRÜT SATIŞLAR	2.570.173,43
1-Yurt İçi Satışlar	2.561.918,20
3-Diğer Gelirler	8.255,23
C-NET SATIŞLAR	2.570.173,43
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	2.244.096,63
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	2.244.096,63
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	326.076,80
E-FAALİYET GİDERLERİ	139.544,38
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	14.042,03
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	125.502,35
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	186.532,42
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	186.532,42
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	186.532,42
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	186.532,42

Mükellefe, 2018 ticari defterlerindeki “131 Ortaklardan Alacaklar” hesabında yer alan ve işletme sahibine borç olarak verilen paralara ilişkin olarak faiz tahsil edilip edilmediği, faiz işlemlerinde hangi faiz oranının uygulandığı ve bu durumun nedeni sorulmuş olup, mükellef cevaben: *“Ben küçük ölçekli bir şahıs işletmesiyim. İşletmenin sahibi ve işleticisi benim başka da bir ortağım yok. Kendi işletmem bir şirket değil ki ondan borç alayım. Böyle bir kanun olduğunu bilmiyordum. Bunun için bu hesaba bir faiz hesaplamadım. Vergi kaçırmak gibi bir niyetim yoktu.”* demiştir.

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde Müfettişliğimizce tespit edilen olayda emsal bedelin tespiti için öncelikle iç emsale başvurulacak, iç emsalin bulunmaması durumunda dış emsal nazara alınacaktır. 2018 takvim yılında mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde yapılan çalışma sonucunda iç emsal teşkil edecek herhangi bir faiz oranı olmaması nedeniyle işletme dışı emsaller dikkate alınacaktır.

Emsal kıyaslaması ilke olarak piyasadaki resmi faiz hadleri ile yapılır. “ “131 Ortaklardan Alacaklar” hesap bakiyelerinin, T.C. Merkez Bankasının, reeskont işlemlerinde uyguladığı faiz oranları esas alınarak adatlandırılması sonucu dağıtılan örtülü kazanç tutarının bulunması uygun olacaktır. T.C. Merkez Bankasının ilgili

dönem reeskont işlemlerinde uyguladığı faiz oranının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3. 4. Yıllara Göre TCMB Reeskont Faiz Oranları

Yürürlük Tarihi	Reeskont İşlemlerinde Uygulanan İskonto Oranı (%)
31.12.2016	8,75
29.06.2018	18,50
11.10.2019	17,25

Mükellefin “131 Ortaklardan Alacaklar” hesabının 2018 yılında günlük hesap hareketleri ve gün sonu adatlandırma işlemine ilişkin tablo aşağıda gösterildiği gibidir.

Tablo 3. 5. Mükellefe Adat Hesaplaması Örneği (131-Ortaklardan Alacaklar)

Yevmiye Tarihi	Yev. Mad.	Açıklama	Borç	Alacak	Gün Sonu Hesap Kalanı Borç Bakiyesi	Adat Gün Sayısı	T.C. Merkez Bankası Rees. Faiz Oranı (%)	Hesaplanan Faiz Tutarı
01.01.2018	1	Açılış Fişi-	485.488,03	0,00	485.488,03	0	8,75	0,00
01.01.2018	2	4657-/08/2017	35.109,00	0,00	520.597,03	8	8,75	998,41
09.01.2018	8	Giden Eft	0,00	28.000,00	492.597,03	3	8,75	354,26
12.01.2018	13	Giden Eft	0,00	800,00	491.797,03	12	8,75	1.414,76
24.01.2018	25	Giden Eft-	0,00	425,00	491.372,03	0	8,75	0,00
24.01.2018	26	Giden Eft-	0,00	425,00	490.947,03	22	8,75	2.589,24
15.02.2018	43	Giden Eft-	0,00	800,00	490.147,03	7	8,75	822,51
22.02.2018	54	Giden Eft-	0,00	425,00	489.722,03	0	8,75	0,00
22.02.2018	55	Giden Eft-	0,00	425,00	489.297,03	64	8,75	7.507,02
27.04.2018	163	Çekilen-	48.000,00	0,00	537.297,03	0	8,75	0,00
27.04.2018	163	Yatan(1000usd)-	0,00	4.066,80	533.230,23	17	8,75	2.173,10
14.05.2018	188	Giden Eft-	0,00	800,00	532.430,23	3	8,75	382,91
17.05.2018	192	Çekilen-	4.829,44	0,00	537.259,67	0	8,75	0,00
17.05.2018	192	Yatan-	0,00	8.916,20	528.343,47	4	8,75	506,63
21.05.2018	197	Giden Eft-	0,00	450,00	527.893,47	0	8,75	0,00
21.05.2018	198	Giden Eft-	0,00	450,00	527.443,47	28	8,75	3.540,37
18.06.2018	221	Çekilen-	5.830,00	0,00	533.273,47	11	8,75	1.406,23
29.06.2018	221	Çekilen-	0,00	0,00	533.273,47	24	18,50	6.486,94
23.07.2018	280	Çekilen-	2,18	0,00	533.275,65	15	18,50	4.054,36
07.08.2018	297	Çekilen-	41.000,00	0,00	574.275,65	9	18,50	2.619,64
16.08.2018	306	Çekilen-	6.459,64	0,00	580.735,29	26	18,50	7.652,98
11.09.2018	323	Çekilen-	6.292,57	0,00	587.027,86	30	18,50	8.926,04
11.10.2018	362	Yatan(4.900usd)-	0,00	29.966,44	557.061,42	8	18,50	2.258,77
19.10.2018	377	Çekilen-	6.145,86	0,00	563.207,28	19	18,50	5.423,76

Yevmiye Tarihi	Yev. Mad.	Açıklama	Borç	Alacak	Gün Sonu Hesap Kalanı Borç Bakiyesi	Adat Gün Sayısı	T.C. Merkez Bankası Rees. Faiz Oranı (%)	Hesaplanan Faiz Tutarı
07.11.2018	406	Çekilen-	1.089,40	0,00	564.296,68	16	18,50	4.576,21
23.11.2018	425	Çekilen-	7.081,74	0,00	571.378,42	18	18,50	5.212,85
11.12.2018	450	Çekilen-	6.135,96	0,00	577.514,38	17	18,50	4.976,12
28.12.2018	469	Çek Tahsilatı	52.920,00	0,00	630.434,38	3	18,50	958,61
31.12.2018	474	Giden Eft-	0,00	79.333,50	551.100,88	0	18,50	0,00
TOPLAM						364		74.841,72

Yukarıda yer alan “131 Ortaklardan Alacaklar” hesabının borç bakiyesi için yapılan adatlandırma işlemine ilişkin tablodan da görüleceği üzere 2018 takvim yılı için mükellef adına hesaplanan net faiz tutarı KDV hariç 74.841,72TL’dir.

Ancak mükellefin işletmenin kaynaklarını bedelsiz kullanması karşılığında faiz hesaplaması yapmaması nedeniyle Gelir Vergisi matrahı 74.841,72 -TL eksik hesaplanmıştır.hesaplanan faiz geliri mükellefin Gelir Vergisi matrahına eklenmek suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 30/4. maddesi uyarınca re’sen takdir edilecektir.

Vaka Hakkında Değerlendirmeler: Bu vergi incelemesinde yapılan açıklama ve eleştiriler 131- Ortaklardan Alacaklar hesabı özelinde doğru olmakla birlikte, mükellefin gerçek kişi gelir vergisi mükellefi olması nedeniyle hatalıdır. Bir başka deyişle, mükellef kurumlar vergisi mükellefi olsa idi, bu vaka olağan bir ortaklardan alacaklar adatlandırması vaka örneği olacaktı. Bu şekilde transfer fiyatlandırması yönünden yapılan vergi incelemeleri bir dönemde çoğunlukla yapılmış ve aynı şekilde yoruma maruz kalmıştır.

Ancak raporda görüleceği üzere, ilişkili kişi kavramının değerlendirilmesi ve mevzuat açıklamaları bulunmamaktadır. Gelir vergisi mükellefleri açısından ilişkili kişi kavramı, KVK'nın 13. maddesinden farklı tanımlanmış olduğundan farklı bir muameleye tabi olmaktadır. Gelir vergisi mükellefleri için transfer fiyatlandırması müessesesini düzenleyen GVK'nın 41/5. maddesi ilişkili kişiye tanımlarken teşebbüs

sahibini (işletme sahibi) zikretmemiş; teşebbüs sahibinin hısım ve ilişkide bulunduğu kişileri zikretmiştir. Bir başka deyişle teşebbüs sahibinin bizzat kendisini ilişkili kişi kapsamında saymamış; transfer fiyatlandırması uygulamasını engellemiştir. Bu nedenle, işletmenin sahibi zaten mükellefin kendisi olup işletmeden ayrı bir kişilik değildir. Elbette, muhasebe sistemi açısından işletmenin kişilik kavramından ötürü ayrı bir kişiliği olsa da vergi mevzuatı açısından ayrı bir kişilik veyahut muhatap değildir. Sadece gelirin hesaplanması yönünden muhasebe sistemi uygulanmakta olup işletme ayrı, işletme sahibi ayrı vergiye tabi tutulmaktadır. Bu nedenle, işletme sahibinin işletmesinden borç alması söz konusu olmayacaktır.

Bu raporda, sadece GVK ve KVK maddeleri yorumlanarak dayanak gösterilmiştir. TTK'ya yönelik herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Basiretli tüccar ilkesi gibi bazı ticaret hukuku hükümleri dayanak olarak gösterilmeden sadece vergi kanunları üzerinden bir eleştirili getirilmiş olmuştur.

Diğer yandan GVK'nın 41/1 ila 4. bentleri işletme sahibinin işletmeye borç verir gibi faiz hesaplayarak faizin gider hesaplarına intikal ettirmesini yasaklasa da, yukarıda açıklandığı üzere, transfer fiyatlandırması açısından işletme sahibi ilişkili kişi olmadığından emsal faiz hesaplamayacaktır.

Bu nedenle, gerçek kişiler nezdinde yapılan bu eleştiriye maruz vakaların mevzuat yönünden uygun olmadığı kanaatindeyim.

Diğer yandan bu incelemelerde, mevzuat yönünden değerlendirmelerin kapsamlı olmadığı, tam olarak yerli yerine oturmadığı görülmektedir. Çünkü bir eleştiride, hukuki dayanak ortaya tam olarak koyulduktan sonra ilgili olayın hangi hükümler çerçevesinde aykırı olduğu beyan edilmelidir. Vergi tarhiyatı bakımından yapılması gereken işlemler de mevzuat kapsamında açıklandığı takdirde, hem raporlamayı açısından bir otokontrol olacağı gibi hem de yargı safhasında doğru bir değerlendirmeye maruz kalabilecektir.

Genelde görülen adetlandırma işlemlerinde kullanılan muhasebe hesaplarının yerine gizleme amacıyla ya da yanlış kullanım nedeniyle farklı hesaplar da kullanılabilir. Muhasebe hesapları farklı olsa da, yine transfer fiyatlandırması yönünden eleştiri konusu yapılabilecek işlemler aşağıdaki başlıkta açıklanmaktadır.

3.2.3. Diğer Adatlandırma

Adatlandırma olarak yapılan transfer fiyatlandırması incelemelerinde olağan olarak kullanılmış olduğu görülen 100- Kasa ile 131- Ortaklardan Alacaklar hesabı yerine, ortaklara aktarılan kaynakların (borç para) Vergi Usul Kanunu kapsamında 136- Diğer Çeşitli Alacaklar ya da diğer bazı hesaplarda izlenerek ya da gizlenerek muhasebe hilesine yol açma ihtimali de ayrı bir durum olarak bu başlıkta irdelenecektir.

Böylece, muhasebe hilesi olması ya da olmaması durumundaki cezai yaptırımlar ortaya koyulacaktır. Bunun muhasebe kayıtlarından nasıl ortaya koyulduğu gösterilecektir.

Aşağıda, 131- Ortaklardan Alacaklar hesabı dışında en çok karşılaşılan 136/236- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabından kaynaklanan adetlandırma anlatılacaktır. Sonraki başlıkta ise, doğrudan gizleme amacıyla kullanılan hesapların adetlandırması açıklanacaktır.

VAKA 3: 236- Diğer Çeşitli Alacaklar Adatlandırması, İlişkili Kişi

Bu vergi incelemesinde, şirketin ilişkili kişilerine kullandırılan paralara faiz hesaplamadığı belirtilerek transfer fiyatlandırması uygulamasına aykırı olduğu belirtilmiştir. Söz konusu bedellerin doğrudan ortaklara verilen değil; ortakların ilişkili olduğu kişilere verilmesi sebebiyle 236- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir. Bu nedenle, VDK tarafından yapılan risk analizinde bu hesapların da transfer fiyatlandırması yönünden bir risk unsuru teşkil

ettiği anlaşılmaktadır. Zaten bu incelemenin risk analiz sistemi aracılığıyla bu sebeple vergi inceleme elemanına tevdi edildiği anlaşılmaktadır.

Yapılan Tespitler: 2015 yılında mükellef kuruma ait kaynakların (236-Diğer çeşitli alacaklar hesabında yer alan) kurumun ilişkili kişi/kurumlarına (ortak ve ortağın ortağı olduğu diğer kurumlara) kullandırılmasına rağmen ilişkili kişilere kullandırılan tutarlar karşılığında alınması gereken faizin alınmadığı ve dolayısıyla bu faize ilişkin fatura düzenlenmediği tespit edilmiştir.

Mükellef kurum 2015 hesap döneminde “236-Diğer Çeşitli Alacaklar” hesabının borcunda yer alan, ilişkili kişi ve kurumlara(ortak ve ortağın ortak olduğu şirketler) verdiği ödünç paralar için herhangi bir faiz hesaplamayarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde yer alan hükümler uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapmıştır. Bu kapsamda hesaplaması gereken faiz tutarları ticari defterlere de kaydedilmemiştir.

Mükellef kurumun ortağının gerçek kişi olduğu; ortağın ortak olduğu diğer şirketlerin ise tam mükellef kurum olduğu VDK sistemi aracılığıyla tespit edilmiştir.

Bu tespitler mükellef kurumun defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğunu, dolayısıyla ihticaca salih bulunmadığını (kayıtların doğru matrahı yansıtmadığı) göstermektedir. Bu durum, mükellef kurumun 2015 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 30/4. maddesi uyarınca re’sen takdir edilmesini gerektirmektedir.

Mükellef kurum temsilcisine 236- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında gösterilen kişi ve kurumlardan olan alacaklarının mahiyeti sorulmuş olup cevaben, *“Şirketimizin tek ortağı ve şirket ortağımızın hissesinin bulunduğu diğer şirketler olduğundan ticari faaliyetlerinin gereği ihtiyaçları olduğunda böyle borç alışverişi yapılmaktadır. Hesaplarımızda belirtilen bu tutar kadar şirkete borçları*

bulunmaktadır. Ancak kendi ortağımız ve tanıdığımız bir firma olduğu için ihtiyaçları var diye karşılıksız borç verdik. Bu tutar şirket faaliyet konusu ile alakalı olmadığından dolayı bu hesaba kaydedilmiştir." şeklinde ifade etmiştir.

236 hesabında kayıtlı kişilerle ilgili işlemler mükellef kurumun banka hesapları üzerinden incelenmiş ve bu kurumlarla para alış verişinde bulunduğu tespit edilmiştir. Mükellef kurumun yasal defterlerinin incelenmesi sonucunda bu kişi ve kurumlara sağlanan finansman hizmeti karşılığında herhangi bir faiz geliri hesaplanmadığı tespit edilmiştir.

Yorum ve Eleştiriler: Transfer fiyatlandırması yönünden yapılan incelemelerde, mevzuat dayanağı olarak Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu ilgili maddeleri açıklanmaktadır. Bazen de sadece Kurumlar Vergisi Kanunu açıklanmaktadır. Burada, inceleme elemanlarının kanunu nasıl yorumladığı önem kazanmaktadır. Söz konusu olayda, KVK ve TTK açısından bağlantılı yasal düzenlemeler aşağıda şu şekilde yorumlanarak vergi tarhiyatına dayanak tutulmuştur.

Türk Ticaret Kanunu hükümleri: TTK'nın 18. maddesi hükmüne göre her tacirin ticaretine ait faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekmektedir. Basiretli iş adamı gibi davranma yükümlülüğü, aslında objektif bir özen ölçüsü getirmekte ve tacirin ticari işletmesiyle ilgili faaliyetlerinde, kendi yetenek ve imkanlarına göre ondan beklenebilecek özeni değil, aynı ticaret dalında faaliyet gösteren tedbirli, öngörülü bir tacirden beklenen özeni göstermesinin gerekli olduğunu vurgulamaktadır.

Aynı kanunun 19.maddesinde "Bir tacirin borçlarının ticari olması asıldır. Ancak, gerçek kişi olan bir tacir, işlemi yaptığı anda bunun ticari işletmesiyle ilgili olmadığını diğer tarafa açıkça bildirdiği veya işin ticari sayılmasına durum elverişli olmadığı takdirde borç adi sayılır." 20.maddesinde "Tacir olan veya olmayan bir kişiye, ticari işletmesiyle ilgili bir iş veya hizmet görmüş olan tacir, uygun bir ücret

isteyebilir. Ayrıca, tacir, verdiği avanslar ve yaptığı giderler için, ödeme tarihinden itibaren faize hak kazanır.” hükümlerine yer verilmiştir.

İktisadi amaçla kurulan bir şirketin faaliyetlerini gerçekleştirirken, kuruluş amacına uygun hareket etmesi ve karlılığı daima ön planda tutması, basiretli bir iş adamı gibi davranmanın bir gereğidir. Bu nedenle sahip olunan ekonomik kaynakları kendi lehine sonuçlar doğuracak şekilde, verimliliği ön planda tutarak, hukuki ve ekonomik tasarruflarda bulunması gerekmektedir. Aksi bir uygulama, yani şirketin kaynaklarını kendi lehine değil de başkasının lehine (örneğin ortaklarının veya bunların ilgili bulunduğu kişiler lehine) kullanması, iktisadi ve ticari icaplara uygun düşmeyeceği gibi basiretli işadamı gibi hareket etme yükümlülüğünü ihlal edecektir. Bu durum, şirketin iktisadi faaliyetiyle ilgili üçüncü şahısların (alacaklılar, finansal kuruluşlar, devlet gibi) haklarına da zarar verecektir.

Bu yasa hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, şirket ortağının ya da ortağın ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerin, şirketle ticari ilişkiye girdiklerinde, ortaklık bağından dolayı kendileri lehine ya da şirket aleyhine bir tasarrufta bulunmalarının mümkün olmadığıdır. Ortaktan ya da ortağın ilgili bulunduğu gerçek kişi veya tüzel kişiden ayrı bir tüzel kişiliği olan ticaret şirketinin ortak veya diğer ilişkili kişilerle olan ticari münasebetinde şirket kaynaklarının ilişkili kişiler lehine kullanılması şirketten alacaklı 3. şahısların da zarar görmesine neden olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri: Örtülü kazanç dağıtımının esas unsuru, kurumun belli ilişkiler içinde bulunduğu kişi veya kurumlara kendi varlığından kıymet aktarmasıdır. Vergi güvenlik müesseselerinden birisi olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemelere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde yer verilmiştir. Bu maddedeki hükümlerle birlikte, şirket ilişkili kişilerine karşılıksız bir para kullandırmayacaktır. Ancak faiz gibi bir karşılık almak zorundadır. Aksi takdirde, transfer fiyatlandırması hükümlerine aykırılık doğacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı sadece vergi hukukuna ait bir müessese de değildir. Sermaye Piyasası Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu uygulamasını da yakından ilgilendirmektedir. Sermaye Piyasası Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu açısından sorun, şirket kaynaklarının örtülü yoldan ortaklardan bir kısmına aktarılması suretiyle diğer ortakların haklarının ihlal edilmesinin önlenmesidir. Vergi hukuku uygulamasında da bir bakıma aynı paralelde, vergi payı itibariyle “işletmenin ortağı konumunda olan” Hazine’nin hakkı korunmaktadır.

Örtülü kazanç dağıtımı müessesesi özünde kurumun kişiliği ile kurum ortaklarının kişiliğinin ayrımı ilkesine dayanmaktadır. Bu ayrımın hem sonucu hem de zorunlu bir unsuru olarak, örtülü kazanç müessesesi ile kurum toplam mal varlığının kişisel mamelekler lehine fakirleşmesi ve kurum bünyesinde doğacak kazancın bir kısmının vergiye tabi tutulmadan kurum dışına aktarılması önlenmek istenilmektedir.

Kanunların yorumlanması: Örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişilere kıymet aktarımı yoluyla kurumlar vergisi mükellefleri örtülü kazanç dağıtımıyla kurumlar vergisi matrahını etkilemek, kısmen veya tamamen ortadan kaldırmak veya zararı artırmak amacındadırlar. Böyle bir durumu önlemek amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu’nu ile yukarıda belirtilen transfer fiyatlandırması düzenlemesi getirilmiştir.

Örtülü kazanç dağıtım şekillerinden birisi, şirketin kendi ortaklarına veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere faizsiz olarak veya düşük faiz ile ödünç para vermesidir. Bu durumda şirket, kendi ortaklarına/ilişkili kişilere verdiği borç para karşılığında hesapladığı faiz ile emsal faiz arasındaki fark kadar veya hiç faiz hesaplamamışsa emsal faiz kadar bir tutarı ortaklarına ya da diğer ilişkili kişilere örtülü kazanç olarak dağıtmış sayılır.

Temel amacı kâr etmek olan ticaret şirketlerinin, herhangi bir bedel karşılığı olmaksızın, şirket kaynaklarını karşılıksız olarak başkalarına kullandırması şirketin

varlık amacına aykırı olduğu gibi, iktisadi ve ticari icaplara uymayan, normal ve mutad olmayan bir durumdur. Şirketin işletme kaynaklarını kendisi kullanarak değişik yollarla kâr elde etmesi mümkün olduğu halde, bu kaynakları karşılıksız olarak veya düşük bir karşılık ile başkasına kullandırması, mali çıkarlarına aykırı bir tasarruf olacaktır. Esas itibarıyla ticaret şirketlerinin işletmelerine ait kaynaklardan biri olan parayı belli bir süre başkasının kullanımına bırakmasından dolayı faiz istemesi ve alması Türk Ticaret Kanunu’nun 20. ve 22. maddeleri gereğince o şirketin hakkı ve zorunluluğudur.

Mükellef kurum temsilcisine 236 hesabında izlenen ve birlikte tutulan tutanakta belirtilen kişi ve kurumlardan olan alacaklarının mahiyeti sorulmuş; ilişkili olduğu bazı kurum ve kişilere finansman sağladıklarını ve finansman sağladıkları bu tutarları bir kısmını 236- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında takip ettiklerini ifade etmiştir.İlgili defter kayıtlarında belgeye dayalı olan işlemler mal/hizmet satışı olarak kabul edilecek ancak belgeye dayalı olmayan ve sadece para gönderilip para alınan işlemler ise finansman sağlama hizmeti olarak kabul edilecektir. Mükellef kurumun yasal defterlerinin incelenmesi sonucunda bu kişi ve kurumlara sağlanan finansman hizmeti karşılığında herhangi bir faiz geliri hesaplanmadığı tespit edilmiştir.236 hesabında izlenen kişi/kurumlarla ilgili mükellef kurumun banka hesapları incelenmiş ve bu kişi/kurumlarla para alış verişinde bulunduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan tespitler ve açıklamalar neticesinde, mükellef kurumun “236-Diğer Çeşitli Alacaklar ” hesabında bulunan kaynağını, şirket ortağının ortağı olduğu şirketlere herhangi bir karşılık almaksızın borç olarak vermek suretiyle emsallere aykırı bedel ile borç verme işlemi ortaya çıkmış ve bu durum transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına sebebiyet vermiştir.

Hazine Zararı şartının değerlendirilmesi: Bu vergi inceleme raporunda, hazine zararı şartı da ayrı bir başlık altında değerlendirilmiştir.

Kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının 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. Mükellef kurumun ortağına kullandığı para için hazine zararına bakılmayacaktır. Çünkü ortak gerçek kişi olduğundan hazine zararı şartı gerçek kişileri ilgilendirmemektedir. Ancak mükellef kurumun ortağının ortağı olduğu tam mükellef kuruma kullandığı paranın örtülü kazanç olarak değerlendirilmesi, hazine zararının doğması şartına bağlıdır.

Hazine zararının doğup doğmadığı ile ilgili tespit ve değerlendirmeler şu şekildedir: Vergi idaresi sisteminden yapılan araştırmada, mükellef kurum matrah (kâr) beyan etmesine rağmen borç kullandırılan ilişkili şirket zarar beyan etmiştir. Mükellef kurum adına, transfer fiyatlandırması müessesesinden yola çıkarak faiz geliri tahakkuk ettirileceğinden(gelir tablosu yeniden düzenlenerek faiz geliri eklenecek ve dönem karı yeniden hesaplanmış ve artmış olacaktır.) kurumlar vergisi matrahı artacaktır. Ancak diğer kurumlar finansman gideri olarak beyan bile etse; ticari zarar beyan ettiklerinden zararları artacaktır ve vergi ödemedikleri için ödeyecekleri kurumlar vergisinde herhangi bir azalma olmayacaktır. Dolayısıyla olması gerektiği düzende iki şirketin de vergi matrahları düzeltildiğinde hazineye girecek toplam vergi geliri bir artış olacaktır. Bir başka deyişle, tahakkuk ettirilmesi gereken toplam vergi eksik tahakkuk ettirilmiş olduğundan hazine zararı doğmuştur.

Bu durumda; mükellef kurum 2015 hesap döneminde ortağı ve kurum ortağının ortağı olduğu diğer kurumlara herhangi bir faiz hesaplamadan bedelsiz olarak kaynak kullandırarak hazine zararına sebep olmuştur.

Emsal bedelin tespiti: Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde tespit edilen olaylarda emsal bedelin tespiti için öncelikle iç emsale başvurulacak, iç emsalin bulunmaması durumunda işletme dışı emsal nazara alınacaktır.

2015 yılı hesap döneminde mükellef kurumun defter, kayıt ve belgeleri üzerinde yapılan çalışma sonucunda iç emsal teşkil edecek herhangi bir faiz oranı olmaması nedeniyle işletme dışı emsaller dikkate alınacaktır.

Emsal kıyaslaması ilke olarak piyasadaki resmi faiz hadleri ile yapılır. “236- Diğer Çeşitli Alacaklar” hesabının bakiyesinin, T.C. Merkez Bankasının, reeskont işlemlerinde uyguladığı faiz oranları esas alınarak adatlandırılması sonucu dağıtılan örtülü kazanç tutarının bulunması uygun olacaktır.

T.C. Merkez Bankasının ilgili dönem reeskont işlemlerinde uyguladığı faiz oranının 2015 yılı boyunca %10,50 şeklinde olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle, mükellef kurum adına yapılacak adat hesabında bu oran esas alınacaktır.

Bu nedenle, 236- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında, ilişkili kişilere karşılıksız kullandırılan paraların yukarıdaki oranın emsal faiz oranı olarak kabul edilerek adatlandırılması sonucunda bulunan tutar (vakada yaklaşık olarak 220.000,00 -TL olarak hesaplanmıştır), mükellef kurumun gelirlerine ilave edilecektir. Bu kapsamda, tarh edilmesi gereken kurumlar vergisi hesaplanmış olacaktır.

Vaka Hakkında Değerlendirmeler: önceki bölümlerde bahsedildiği üzere, vergi incelemesinin yapılması bir silsile ile vergi inceleme elemanına ulaşmaktadır. Bu silsilede, incelemenin doğum noktası önem arz etmektedir. Gelişmiş risk analiz sistemi sayesinde, vergi kayıpları etkin bir şekilde önlenebilmektedir. Risk analiz sistemindeki senaryolardan biri de, ortaklardan alacaklar, kasa, diğer çeşitli alacaklar gibi hesapların bakiyesinin belli edilen ölçütlere göre yüksek olması durumunda faiz gelirleri hesaplanıp hesaplanmadığının çapraz kontrolüdür. Bu kontrol transfer fiyatlandırmasına yönelik bir aykırılık riski olup olmadığını ortaya koymaktadır.

Bu vakada anlaşıldığı üzere, inceleme risk analiz sisteminden bu sebeple doğmuştur. Transfer fiyatlandırması yönünden teşkil eden bu risk, vergi kaybının engellenmesi için incelemeye sevk edilmiştir. Vakanın tetkikinden de görüleceği

üzere, gerçekten de transfer fiyatlandırması uygulamasına aykırı bir durum ortaya koyularak vergi kaybı önlenmiştir.

Ancak vakada görüleceği üzere, bu kaybı ortaya çıkaran ilk unsur risk analiz sistemidir. Akabinde, yapılan tamamlayıcı işlemler niteliğine dönüşmüştür. Şöyle kibu işlemler, bu riskin inceleme ile ortaya koyulmasında, muhasebe hesaplarının kontrolü, ilişkili kişilerin belirtilmesi ve adat hesaplamasının yapılmasıdır. Banka bilgileri ve ilişkili kişilerin tespiti ile beyanları idarenin sisteminden anında elde edilebilmektedir. Diğer yandan, emsal faiz oranı da kolayca tespit edilebilmiştir. Adat hesabı ise, belli bir şablon olduğundan derinlemesine bir hesaplama gerektirmemektedir.

Bu açıdan bakıldığında, bu şekilde ortaya çıkan transfer fiyatlandırması incelemeleri, çok ayrıntılı incelemeleri ve yorumları içermemektedir. Ayrıca, vergi inceleme elemanlarının denetim gücünün etkin kullanılmasına engel olmaktadır. Çünkü, incelemeden ziyade tespit ve standart düzeyde bir görev olduğundan ayrı bir iş yükü oluşturmaktadır. Bu nedenle, asıl sahip oldukları bilgi, beceri ve mesleki tecrübeyi daha verimli olan diğer incelemelerde kullanamaya imkan bulamamaları gibi bir durum ortaya çıkmaktadır.

Yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinin bir vergi incelemesinden ziyade bir kontrol seviyesindeki işlemler ile çözülmesi gerekmektedir. Bu hem vergi kayıplarının hızlı çözülmesi hem de denetim gücünün etkin kullanılmasına katkı sağlayacaktır. Bu hususa ilişkin çözüm önerileri ve kapsamlı değerlendirmeler 4. bölümde açıklanacaktır. Bir incelemenin yasal süresi 6 ay olduğu göz önüne alındığında kısa bir tespit bu kadar uzun sürecektir. Ancak izaha davet ile olsaydı ortalama 1 ayda hem de mükellefin kendi isteği ile vergi kaybı önlenecektir.

Diğer yandan, bu vakada hazine zararı şartı ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir. Vakada görüldüğü üzere, hazine zararının doğduğu açıklanmıştır. Bu kapsamda, eğer, ilişkili şirket de kâr beyan ettiğinden dolayı tahakkuk edecek

vergi toplamı değişmeseydi, hazine zararı doğmayacağından transfer fiyatlandırması yönünden kurumlar vergisi nezdinde yapılacak bir işlem bulunmayacaktı. Tabi, KDV gibi diğer vergi türleri de, madde hükmünde her türlü vergi dediği için bu şart özelinde ayrıca değerlendirilmelidir.

Bu vakada, KDV yönünden de finansman hizmeti karşılığında emsal faiz oranı üzerinden KDV hesaplanması gerektiği açıklamasıyla ayrıca rapor yazılmıştır. KDV kanunu kapsamında finansman hizmeti de bir hizmet ifası olduğundan KDV'ye tabidir. Ancak KDV açısından hazine zararı doğup doğmadığına yönelik bir değerlendirme ilgili raporda yapılmamıştır.

Transfer fiyatlandırması yönünden eleştirilen her vergi türü için ayrı ayrı hazine zararının doğup doğmadığı değerlendirilmelidir. Çünkü, önceki bölümlerde anlatıldığı üzere, hazine zararı ancak hazineye intikal edecek toplam verginin artması halinde işlem yapılmasını ifade eder. Aksi takdirde, hazineye bir gelir sağlamayacak faaliyetlerin yapılması rasyonel olmayacaktır. Bu nedenle, her vergi inceleme raporunda o vergi türü ile ilgili hazine zararı şartının değerlendirilmesi yapılmalıdır ki, işlemin yerinde olup olmadığı ortaya çıksın.

Diğer yandan, aynı işlemin katma değer vergisi yönünden yazılan vergi inceleme raporlarında dikkate alınan bedel meselesi de farklılık arz etmektedir. Burada, KDV kanundaki farklı hükümlerden dolayı, vergi inceleme elemanları tarafından iki ayrı yorum doğduğu görülmektedir. Uygulamada genel kabul edilen görüş, kurumlar vergisi raporlarında kabul edilen bedellerin KDV açısından yapılan eleştirilerde KDV tarhiyatlarına esas alınarak hesaplama yapılmasıdır.

Bunun dışında, incelenen edilen diğer vakalarda farklı hesaplarda yer alan tutarların ortaklara ya da diğer ilişkili kişilere karşılıksız finansman hizmeti olarak kullandırıldığı yorumuyla eleştiriler getirilmiştir.

Örneğin, bir vergi incelemesinde, 2018 yılında 501 Sermaye Taahhüt Hesabında bulunan bakiye, taahhüdün yerine getirilmesi gereken yasal süreyi geçmesine rağmen yerine getirilmediğinden, kurum ortaklarına karşılıksız kullandırıldığı ancak herhangi bir faiz hesaplaması yapılmadığı, bu nedenle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde yer alan hükümler (emsallere uygunluk ilkesine aykırılık) uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı yorumunda bulunulmuştur. Bunun gibi bir çok vergi incelemesinde aynı yorumun yapıldığına rastlanılmıştır.

3.2.4. Diğer Hesaplarda Gizleme

İşletmeler tarafından doğrudan ortaklara verilen ve işletmenin esas faaliyet konusundan kaynaklanan finansman niteliğindeki borçlar, 131- Ortaklardan Alacaklar hesabında izlenmektedir. Borcun vadesinin bir yıldan fazla olması ya da iştirakler, bağlı ortaklıklar gibi taraflara verilmesi durumlarına göre benzer hesaplar tekdüzen hesap planına göre kullanılmak durumundadır. Diğer yandan işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki demirbaş satışı gibi işlemlerden kaynaklanan alacaklar 136- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabında izlenmektedir.

Böylece muhasebe kayıtları ve bilanço okunduğunda, eğer 131- Ortaklardan Alacaklar hesabının bakiyesi mevcut ise, doğrudan ortakların finanse edildiği anlaşılacak ve transfer fiyatlandırması yönünden vergi kaybına işaret ettiği şeklinde risk analiz sisteminde yorumlanacaktır. Ancak bu durumun aksine, mükellefler tarafından bu riskten kaçınmak amacıyla, ortaklara verilen borçların başka hesaplarda gizlendiğine rastlanmaktadır. Örneğin, 126- Verilen Depozito ve Teminatlar, 159- Verilen Sipariş Avansları gibi bir çok hesap, tekdüzen hesap planı açıklamalarına aykırı olarak ortaklara aktarılan finansmanın gizlenmesi ve risk analiz sisteminden sıyrılmak amacıyla da kullanılabilir. Böylece, karşılıksız olarak ortaklara kullanılan işletme kaynağının transfer fiyatlandırması eleştirisine maruz kalmayacağı sanılmaktadır.

Bir vergi inceleme raporunda, ortağa verilen borçların 159- Verilen Sipariş Avansları hesabında muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir. Mükellef kurum tarafından verilen ifadede, *"şirket ortağının iş bağlantılarını kullanarak yapacağı mal alışında ödeme yapması için bu paranın ortağa verildiği"* belirtilmiştir. Banka kayıtlarında yapılan tespitlerde, söz konusu bedelin ortak tarafından geri ödenmediği, herhangi bir mal alışına dönüşmediği tespit edilmiştir. Mükellef kurumun faaliyeti üzerinde yapılan araştırmalarda, süt ürünleri alım-satımı yaptığından bozulma ve çalışma şekli nedeniyle, tamamen peşin tahsilat ve ödeme yapıldığı, vadeli bir mal alış ya da satış söz konusu olmadığı; aynı zamanda muhasebe sisteminde de böyle bir hesap kaydı daha önce yapılmadığı tespit edilmiştir. Diğer araştırmalarla desteklendiğinde, 159- Verilen Sipariş Avansları hesabında bulunan paranın ortağa verilen borç para olduğu anlaşılmış olup karşılığında herhangi bir gelir elde edilmediği tespit edilmiştir.

Dolayısıyla, bu olay ilişkili kişi ortağa karşılıksız verilen finansman hizmeti kapsamında transfer fiyatlandırması yönünden eleştiri konusu yapılmıştır. Ayrıca, bu vergi incelemesinin risk analiz sisteminden 159- Verilen Sipariş Avansları nedeniyle kaynaklandığı tahmin edilmektedir. Risk analiz sistemi bir çok algoritma nedeniyle, sadece 131- Ortaklardan Alacaklar hesabı dışındaki hesapları da tespit edebilmektedir. Ancak bu husus, 131- Ortaklardan Alacaklar hesabı gibi bariz bir transfer fiyatlandırması vakası olmadığından ancak vergi incelemesi marifetiyle tespit edilebilecektir.

Diğer yandan, söz konusu muhasebe hesabı tekdüzen hesap planı açıklamasına aykırı olarak bir mal sipariş avansı yerine ortaklardan alacak tutarını kaydetmek için kullanılmıştır. Buradaki kayıt, mükellef kurumun ifadesinden anlaşılacağı üzere, sehven yapılan bir hata değil; bilerek yapılan bir işlemdir. Çünkü, mükellef kurumun hesabı kullanma açıklaması ile faaliyet ve kayıt sistemi uyumamaktadır. Söz konusu kaydın muhasebe hilesi oluşturup oluşturmayacağı gündeme gelmektedir. Kanaatimce muhasebe hilesi özelliği taşımasına rağmen, söz

konusu vakada (vergi incelemesinde), muhasebe hilesi yönünden bir eleştiri yapılmamıştır.

Bu şekilde, kullanılış açıklaması ve amacına aykırı olarak vergi kayıplarını gizlemek amacıyla kullanılan hesaplar muhasebe hilesi olarak değerlendirilmektedir. Muhasebe hilesi, VUK'un 359. maddesinde, "kaçakçılık suçu" olarak tanımlanmıştır: "a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, ... hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur." Buna göre, vergi incelemelerinde ortaya çıkarılan vergi kaybı muhasebe hilesi kapsamında yapılmış ise vergi tarhiyatı ve vergi ziyai cezası yaptırımlarına ilaveten hürriyeti bağlayıcı ceza da söz konusu olacaktır.

Bir başka deyişle, transfer fiyatlandırması kapsamında eleştiri konusu yapılan bir mükellef, bu vakada olduğu gibi bunu 131- Ortaklardan Alacaklar hesabından yola çıkarak yapsa idi; sadece vergi tarhiyatı ve vergi cezaları ile muhatap olacakken 159- Verilen Sipariş Avansları hesabı ile gizleyerek yapması halinde ilaveten hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşı karşıya kalabilecekti.

Muhasebe hilesi kavramının bir tanımı vergi mevzuatında bulunmadığından hangi işlemlerin muhasebe hilesi olarak kabul edileceği net değildir. Bu nedenle, yukarıdaki vakanın muhasebe hilesi olarak değerlendirilmesi vergi inceleme elemanının inisiyatifine kalmaktadır. Dolayısıyla, bu olay muhasebe hilesi kapsamında kaçakçılık suçu olarak değerlendirilebileceği gibi aksi yorum da mümkündür. Ancak literatürde,¹¹⁸ muhasebe hilesi, vergi matrahını azaltma kastı ile olması gerekenden farklı muhasebe kayıtları kullanarak vergi matrahının azalmasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, muhasebe kayıtlarının

¹¹⁸ Mehmet Ali ÖZYER, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 4. Baskı, Mart 2008, s.911

yanlış kullanılması vergi matrahının azalmasına sebebiyet veriyor ve bu yanlış kullanım matrahı azaltma kastı ile yapıldığı tespit edilirse, muhasebe hilesi suçunun işlendiği vergi inceleme raporlarında belirtilecek ve hürriyeti bağlayıcı cezanın infazını temin etmek üzere, ilgili Cumhuriyet başsavcılığına intikal ettirilecektir.

Yukarıdaki vakada VUK'un 359. maddesi kapsamındaki muhasebe hilesi nedeniyle kaçakçılık suçunun da oluştuğu öne sürülebilme ihtimali vardır. Adatlandırma eleştirisine muhatap olmamak için mükellef kurumlar tarafından bu şekilde yapılabilecek bir muhasebe hilesi işlemi, risk analizinden ya da vergi incelemesinden sıyrılmak amacıyla yapılsa da yaptırımlarının daha ağır olabileceği görülmektedir.

Bununla birlikte, bu şekilde farklı ve hileli hesapların kullanılması nedeniyle, tekdüzen hesap planına aykırı hareket etmekten VUK'un 353/6. maddesi uyarınca, özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.¹¹⁹ Transfer fiyatlandırması incelemeleri tetkik edildiğinde, bu şekilde farklı hesaplarda gizlenen ortaklara aktarılan bedeller yoluyla yapılan eleştirilerin azınlıkta olduğu görülmüştür. Yine de, bazı farklı hesapların bu gizlemeyi gerçekleştirmek için kullanıldığı tespit edilmiştir. 159- Verilen Sipariş Avansları dışında, 126- Verilen Depozito ve Teminatlar, 340- Verilen Sipariş Avanslarının alacak bakiyesi vermesi, 120- Alıcılar hesaplarının ortaklara verilen paraları izlemek için kullanıldığı ve raporlarda bu durumların transfer fiyatlandırması yönünden eleştiri konusu yapıldığı görülmüştür. Tüm vakalarda da, herhangi bir mal alışverişine dayanmayan finansman hizmetinin karşılıksız olarak verildiği ortaya koyulmuş olan transfer fiyatlandırması vakalarıdır.

Adatlandırma olarak bu şekilde yapılan transfer fiyatlandırması incelemeleri, 2018, 2019 ve 2020 (15 Ekim'e kadar) yaklaşık 900 adet iken bunun neredeyse tamamı 100- Kasa ve 131- Ortaklardan Alacaklar hesabından tespit edilmiştir. Diğer yandan, 159- Verilen Sipariş Avansları, 126- Verilen Depozito ve Teminatlar, 136- Diğer Çeşitli Alacaklar, 236- Diğer Çeşitli Alacaklar ve 340- Verilen Sipariş

¹¹⁹ 2018, 2019 ve 2020 yıllarında 5.700 ila 8.500 -TL ceza kesilmektedir.

Avansları hesaplarından tespit edilen 1'er adet transfer fiyatlandırması eleştirisi ile 120- Alıcılar hesabından 2 adet transfer fiyatlandırması eleştirisi yapıldığı tespit edilmiştir.

Bu hesaplardan (100- Kasa, 131- Ortaklardan Alacaklar) ayrı olarak her türlü muhasebe kaydı bu durumu gizlemek için kullanılabilecek olup ortaya çıkarılması için ancak bir vergi incelemesi yapılmasına ihtiyaç duyulacaktır. Dolayısıyla, bu türden vakalar da karmaşık transfer fiyatlandırması incelemesi olarak kabul edilebilir. Karmaşık transfer fiyatlandırması incelemeleri, hem bu kapsamdaki işlemleri de hem de daha teknik işlemleri kapsamakta olup sonraki başlıkta değinilmektedir.

3.3. Karmaşık Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri

Adatlandırma temelinde yapılan (kasa ve ortaklardan alacaklar hesabı) yalın transfer fiyatlandırması incelemeleri olarak ifade ettiğimiz incelemeler dışındaki diğer transfer fiyatlandırması incelemeleri "karmaşık transfer fiyatlandırması incelemeleri"dir. Bu türe giren incelemeler, teknik bilgi ve araştırma gerektiren asıl transfer fiyatlandırması işlemleridir. OECD Rehberi ile ortaya koyulan ve vergiden kaçınma vasıtası olarak kullanılan asıl transfer fiyatlandırması olayları bu kapsamda kabul edilir. Türkiye'deki transfer fiyatlandırması yönünden yapılan incelemelerin neredeyse tamamının yalın incelemelerden oluştuğunu; küçük bir kısmının karmaşık incelemeler olduğu belirtilmişti. Karmaşık transfer fiyatlandırması incelemeleri, uzun zaman almakta ve çok kapsamlı araştırmalar gerektirmektedir. Yalın transfer fiyatlandırması incelemeleri gibi standart tespitlerden ibaret değildir. Genelde de, uluslararası işlemleri kapsadığından olayın boyutu büyümektedir. Bu incelemelerde, dünya devi telefon markaları, dijital ekonominin diğer aktörleri gibi ÇUİ'ler incelendiği göz önünde bulundurulursa yapıların karmaşıklığı daha iyi anlaşılacaktır.

Dolayısıyla denebilir ki, bu incelemeler sayıca çok az olsa da, önemli bir vergi kaybı potansiyelini teşkil etmektedir. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere,

VDK'nın eski ve 15 Ekim 2020'den sonraki yapılanması dikkate alındığında, denetim gücü enerjisinin bu türden incelemeleri daha çok yapabilecek bir yapılanmaya ihtiyaç olduğu da açıktır.

Karmaşık transfer fiyatlandırması incelemeler, yalın transfer fiyatlandırmasındaki adatlandırma temelli tespitlerden ziyade, yurtiçi ya da yurtdışı işlemler kapsamında emtia alım-satım, royalty/lisans ödemeleri, yönetim gideri gibi yollarla transfer fiyatlandırması kapsamında kazanç aktararak toplamda düşük vergilemeye sebebiyet veren işlemleri ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle bu incelemeler, çok taraflı kontroller, aynı iş kolunda faaliyet gösteren firmalar, ekonomik koşullar, farklı hesaplamalar, işletmenin faaliyetinin ve stratejisinin tam olarak çözülmesi gibi incelenen şirket ve sektörü tam manasıyla anlamayı gerektiren bir çalışma gerektirmektedir.

Bu başlıkta da, karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinin hangi şekilde ortaya çıktığı, muhasebe ile ilişkisi ve risk analizindeki görünümü ile mevzuat değerlendirmeleri vakalar üzerinden anlatılacaktır.

3.3.1. Emtia Alım-Satım

Transfer fiyatlandırması müessesesinin uluslararası olduğu gibi ülkemizdeki asıl önlemek istediği husus, şirketlerin emtialarını vergi matrahını aşındırmaya sebebiyet verecek bedellerle satması ve alması halidir. Emtialar emsallere uygun bedelden düşük ya da yüksek tutarla daha düşük oranda vergilenecek ülkelere devredilmektedir. Ulusal sınırlar içinde de, zarar beyan eden ilişkili şirketlerin kullanılmasıyla matrahın azaltılmasını sağlamaktadırlar. Dünyada da transfer fiyatlandırmasının en çok vücut bulmuş hali emtia alım-satım yoluyla olmaktadır. Engellenmeye çalışan asıl işlem de budur.

VAKA 4: İlişkili şirketlere emtia satışında emsallere uygun bedel uygulanıp uygulanmadığı

Bu vakada, incelemenin kaynağı risk analiz sistemidir. Risk analiz sisteminde, işletmenin ortaklardan alacaklar hesabının bakiyesinin yüksek olmasının transfer fiyatlandırması yönünden önemli bir risk taşıdığı ve sınırlı olarak incelenmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi inceleme elemanı tarafından bu risk incelenmiş ve vergi kaybı önlenmek üzere gerekli işlemler raporda belirtilmiştir. Bu durum, yukarıda anlatılan yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinden farklı olmadığından burada ayrıca anlatılmamıştır. Diğer yandan, vergi inceleme elemanı mükellef kurumun ilişkili kişilere yaptığı emtia alım-satım işlemini transfer fiyatlandırması yönünden incelenmiştir. Ancak bu durumla ilgili inceleme görev yazısında risk analizine dair bir açıklama yapılmamıştır. Burada, emtia alım-satım incelemesi vaka olarak alınmıştır.

Yapılan Tespitler: Mükellef kurum ham demir alım-satımı yapmaktadır. Mükellef kurumun ilişkili şirketi A Limited Şirketine düzenlenen faturaların ve aynı (ya da yakın) tarihlerde emsal malların satıldığı diğer firmalara düzenlemiş olduğu faturalar karşılaştırılmıştır.

Mükellef kuruma ilişkili kişilerine yaptıkları demir satışlarında nasıl bir fiyat politikası izledikleri sorulmuş olup cevaben, *"Firmamız bir demir satışı yaparken daima LME (Londra Metal Borsası) fiyatlarını esas alır. Burada oluşan döviz cinsinden borsa fiyatları ilgili kurdan Türk Lirasına çevrilir. Bizden mal alacak firmalara da fiyat verirken o anda borsada oluşan fiyat üzerinden fiyatımızı bildiririz. Altın fiyatları gibi düşünülebilir. Anlık olarak değişmekte ancak borsada objektif şekilde fiyatlar oluşmaktadır.*

Diğer taraftan malı alacak müşterimizin vade ile ödeme koşullarına göre, vade uzadıkça verilen fiyat da artmaktadır. Bu husus da baştan itibaren bellidir. Ayrıca, nakliyenin bize ait olması ya da alıcıya ait olması durumlarına göre bir

lojistik maliyeti de ortaya çıkmaktadır. Ve malların sigortalanması, satış hacminin yüksek olması gibi nedenlerle fiyatlarda değişiklik olabilmektedir. Bunların hepsi, ilişkili olsun olmasın tüm müşterilerimize de aynıdır.

Yukarıda bahsetmiş olduğumuz fiyat politikası sadece bizim şirketimize özel bir durum olmayıp, tüm demir sektöründe böyledir. Bu nedenle, dönemler itibariyle değişen satış fiyatı, borsadaki oynamalardan kaynaklanmaktadır. Ancak satış faturalarımızdan görüleceği üzere, aynı dönemde her kime satış yapıldı ise eşit ve borsa fiyatları ile uyumlu bir skala görülecektir." demiştir.

Mükellef kurumun mal sattığı ilişkili kişisi A Limited Şirketi nezdinde yapılan karşıt incelemede, aynı tarihlerde emsal malların alındığı ve satıldığı diğer firmalara düzenlemiş olduğu faturaların dökümü yapılmıştır. Böylece, mükellef kurum ile ilişkili şirket A Ltd. Şti.'nin emtia alım-satımları çapraz olarak karşılaştırılmıştır. A Ltd. Şti. yapılan karşıt incelemedeki ifadesinde şunları beyan etmiştir: *"Teklifin hacmi, vadesi ve teslim yeri maliyeti ve dolayısıyla satış fiyatını doğrudan etkileyen faktörler olup teklif hazırlanırken mutlaka dikkate alınarak iskonto belirlenmekte ve dolayısı ile buna göre satış fiyatı belirlenmektedir. Her an borsa fiyatları değiştiğinden bu tekliflerin geçerliliği bazen bir saat bazen bir gün ile sınırlıdır.*

Yapılan alışlar ilişkisiz kişilerden yapılan alışlardan farklı bir fiyatlama izlenmemektedir. Bu yüzden şirketimizin alım ve satımlarının transfer fiyatlandırması açısından analizinde, örnek olarak yapmış olduğumuz çalışmalar çerçevesinde değerlendirilmesi şirketimizin içinde bulunduğu sektör açısından önem arz etmektedir." demişlerdir.

Yorum ve Eleştiriler: Demir ürünlerinin satışında, emsal bedelin tespit edilebilmesi için piyasada oluşan genel bir fiyat olduğundan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilecektir. Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde, ilişkili olmayan kişilere yapılan satışlardaki piyasa fiyatı esas alınmaktadır. Burada da öncelikle

işletmenin uyguladığı iç emsal dikkate alınmalıdır. İşletmenin ilişkili olmayan kişilere aynı türden demir satışı bulunmaktadır. Dolayısıyla bu satışıdaki bedeller emsal bedel olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak bu bedellerin karşılaştırılabilirlik analizine tabi tutulması gerekmektedir.

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğine, göre emsal bedelin tayininde karşılaştırılabilirlik analizi yapılmalıdır. Genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılması gerekmektedir. Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken mal veya hizmetlerin nitelikleri, işlev analizi, ekonomik koşullar, iş stratejileri vb. unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

Raporun ilgili bölümlerinde yer verildiği üzere, mükellef kurum ile A Ltd. Şti. arasındaki alış ve satışlara ilişkin aynı ya da yakın tarihlerde yapılan emsal satışlarda uygulanan bedeller farklıdır. Mükellef kurumun karşılaştırılabilir iç emsalleri bulunmaktadır. İlgili bedeller için karşılaştırılabilirlik analizi yapıldığında, piyasa koşulları ve mükellef tarafından katlanılan fedakarlık ve riskler dikkate alınmıştır. Vadenin uzaması, sigorta yapılması ya da nakliyenin üstlenilmesi gibi nedenlerle fiyat değişmektedir. Bedel üzerindeki bu etkiler arındırıldığında, ilişkili olmayan kişilere de benzer bedellerin uygulandığı tespit edilmiştir. İlişkili kişilere yapılan satışların emsallere uygun bedeller üzerinden yapılması nedeniyle, KVK'nın 13. maddesi kapsamında eleştiri yapılacak herhangi bir husus bulunmadığı kanaatine varılmıştır.

Bu nedenle, mükellef kurum hakkında vergi kanunları çerçevesinde yapılacak bir işlem olmadığı sonucuna varılmıştır.

Vaka Hakkında Değerlendirmeler: Bu vaka aslında transfer fiyatlandırması hükmünün Türk mevzuatına girmesinin ana sebeplerinden birini yansıtmaktadır.

Genel olarak ÇUİ'ler emtia alım-satımlarında düşük vergi oranlı olan ülkelere bedel ayarlaması yapmaktadırlar. Bedel ayarlamalarını transfer fiyatlandırması yoluyla engellenebilmektedir. Vakada yurtdışı işlem yerine bu durumun yurtiçi işlemde meydana gelip gelmediği araştırılmıştır. Ancak yurtiçi işlemlerde, tam mükellef kurumlar açısından hazine zararı şartı da aranmaktadır. Bu inceleme sonucunda, ilişkili kişilere uygulanan bedellerin emsallere aykırı olmadığı kanaatine varılmıştır.

Bu vakadaki en önemli araştırmalardan biri, karşılaştırılabilirlik analizidir. Mükellef kurumun ilişkili kişilere uyguladığı fiyat ile ilişkisiz kişilere uyguladığı fiyat karşılaştırılmış ve fiyat politikasındaki unsurlar tetkik edilmiştir. Borsada fiyatların değişikliğinin göz önünde bulundurulması, ekonomik koşulların analizi; sigorta, navlun, vade gibi unsurların etkisi ile işlev analizi yapılarak etkilerin düzeltimi yapılmıştır. Böylece emsal bedelde oluşan dış etkenler arındırılarak emsal bedel tayin edilmiştir.

Söz konusu analizin yapılarak emsal bedelin tayin edilmesi kapsamlı bir çalışma olmakla birlikte mevzuata uygun olan budur. Görüldüğü üzere, tek bir ürün tipinde dahi bir çok etkinin araştırılması nedeniyle karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinin ne kadar kapsamlı olduğu; yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinden ne kadar farklı olduğu anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle, bu incelemeler daha teknik bilgi ve tecrübeye ihtiyaç duymaktadır. Birden fazla ve farklı ürünler ve iç emsal olmadığı durumlarda incelemenin çok daha zorlu ve kapsamlı olacağı anlaşılabılır. Bu nedenle, denetim otoritesinin bu doğrultuda yapılanması gereklidir.

Diğer yandan bu vakada muhasebe sisteminden doğrudan faydalanılmadığı, incelemenin belgeler ve sektör bilgileri çerçevesinde yapıldığı görülmektedir. Bazı transfer fiyatlandırması incelemelerinde, muhasebe sistemi doğrudan bir veri kaynağı olmamaktadır.

VAKA 5: Yurtdışı iştirakten emtia alışında emsallerden yüksek bedel uygulanması

Yurtdışı iştirakten alınan emtialara piyasa fiyatı dışında bedeller uygulanması transfer fiyatlandırmasının tipik örneklerindendir. Yurtdışına vergisiz aktarılacak istenen kazanç için genelde bu yöntem kullanılmaktadır. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması uygulamasının çözüm bulmak istediği ana işlemlerden birisi de budur. Emtia olması gereken bedelinden çok daha yüksek tutarla ithal edilerek alınmakta ve yurtiçinde satış fiyatı alış bedelinden düşük olacağı ya da çok az farkla geçeceği için Türkiye'de yerleşik firma zarar etmekte ya da düşük matrah beyan etmektedir. Böylece, kazanç örtülü olarak dağıtılmış olmaktadır.

Yapılan Tespitler: Mükellef kurumun yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemede, mükellef kurumun hisselerinin %100 sahibi olan yabancı X Co. ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettiği bedel üzerinden mal alımında bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Söz konusu vergi incelemesi, mükellefin zarar beyan etmesi üzerine risk analiz sisteminden kaynaklanmış olup transfer fiyatlandırmasına yönelik herhangi bir risk belirtilmemiştir.

Söz konusu incelemede tamamen vergi inceleme elemanının mesleki şüpheciliği üzerine, ilişkili kişilerden yapılan mal alımlarını irdelemesi üzerine bir araştırma gerçekleştirilerek tespit yapılmıştır. Mükellefin ortağı X Co.'dan yapılan tıbbi ürün ithalatlarının yurtiçinde zararına satıldığı tespit edilmiştir. Sadece bir marka tıbbi ilaç ithal edilmiş ve satılmıştır. Bu kapsamda, X Co. KVK'nın 13. maddesine göre mükellef kurumun ilişkili kişisidir.

İlişkili kişi konumundaki X Co'dan alındığı tespit edilen ticari malların satış fiyatlarının alış fiyatlarına nazaran neden düşük olduğu, X Co.'nun Türkiye'de satış yaptığı başka firma olup olmadığı, emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili herhangi bir yöntem seçip seçmedikleri cevaben; *"Çeşitli yelpazede tıbbi ürün satışı yapmaktayız. Bu tıbbi ürünü de Endonezya'da bulunan ve firmamızın da %100 ortağı olan X*

Co.'dan almaktayız. İlişkili firmadan aldığımız mallara ilave bir değer katmadan ilişkisiz firmalara satmaktayız. Bu tıbbi ürün belli bir hastalığın tedavisinde kullanılan bir ilaçtır. X Co. Türkiye'de başka bir firmaya bu ilacı satmamaktadır. Bioeşdeğer ilaçların(aynı etkiyi taşıyan) ilaçların piyasaya sürülmesi ve tanıtılması amacıyla fiyatlar iskontolu veya kâr marjı gözetilmeksizin satış yapılabilir. Söz konusu ticari mallar için alış ve satış fiyatları arasındaki farkın sebebi budur. Emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili herhangi bir yöntem seçmedik. Malları ithal fiyatlarımız, gümrük belgeleri ve banka kayıtlarında görüleceği üzere, fiktif değil gerçektir.” demiştir.

Türkiye'de başka bir işletme tarafından X Co.'nun aynı tıbbi ürünü ithal eden firma olup olmadığı Ticaret Bakanlığı'nda sorulmuş olup olmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla ilgili marka tıbbi ürünün sadece mükellef kurum tarafından ithal edildiği anlaşılmıştır.

Diğer yandan mükellef kurumun ilgili tıbbi ürünü ne zamandır sattığı, piyasaya yeni sürülüp sürülmediği ve bu nedenle zararına satış stratejisinin uygulanış uygulanmayacağı araştırılmıştır. VDK sistemi aracılığıyla yapılan sorgulamalar ile defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemede, söz konusu ilacın üç yıla yakın bir süredir mükellef kurum tarafından ithal edilerek yurtiçinde satıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca, ilgili ilacın belli bir hastalığın tedavisinde kullanılan önemli bir ilaç olduğu ve benzer eşdeğer ilacın Türkiye'de satışta olmadığı sektör araştırmaları ve Sağlık Bakanlığı nezdinde yapılan sorgulamalar neticesinde tespit edilmiştir.

Bu nedenle, mükellef kurumun temsilcisinin ifadesinde iddia ettiği zararına satış stratejisi yerini bulmamaktadır. Dolayısıyla, karşılaştırılabilirlik analizi yapılmasına da gerek kalmamıştır.

Bu kapsamda, mükellef kurumun ithal ettiği ürünleri alış bedellerinin emsallere uygun olmadığına kanaat getirilmiş olup bu durum KVK'nın 13. maddesi kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına işaret etmiştir.

Yorum ve Eleştiriler: Mükellef kurumun söz konusu tıbbi ürünün kendine has olması, benzerinin başka bir işletmeden alınmaması nedeniyle iç emsal bulunamamıştır. X Co.'nun Türkiye'de başka bir işletmeye de aynı ürünü satmaması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi de kullanılamayacaktır.

Mükellef kurumun ithal ettiği tıbbi ürünün markasının olması, özel kullanım olması ve yukarıdaki hususlar göz önüne alındığında emsallere uygun alış bedeline ulaşmak için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesindeki yeniden satış fiyatı yöntemi kullanılacak olup; söz konusu yöntemde belirtilen makul brüt satış karı olarak da mükellefin 2016 yılı brüt satış karlılık oranı dikkate alınacaktır. "Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir."¹²⁰

Mükellef kurumun 2016 yılı gelir tablosundan brüt satış kârlılığının %30 olduğu anlaşılmıştır. Bu durumda, tıbbi ürünün yurtiçinde yıllık toplam satış tutarı olan 13.000.000,00 -TL, %30 kâr oranı ile yapıldığı varsayımı ile ürünlerin emsal alış bedeli tespit edilecektir. Böylece, emsal alış bedeli 10.000.000,00 -TL(=13.000.000/1,30) olarak bulunacaktır. Bu bedel, mükellef tarafından kayıt ve beyanlarda gösterilen ürünlerin alış bedeli yerine koyularak mükellef kurumun beyanları yeniden düzenlenecek ve vergi kaybı tespit edilecektir.

KVK'nın "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11/c. maddesinde ise, transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması kapsamında emsallere aykırı bedellerle fazladan giderleştirilen tutarların reddedilmesi gerekmektedir.

Mükellef tarafından tıbbi ürünlerin maliyeti olarak beyan edilen ve gelir tablosunda ilgili ürünün maliyeti olarak 621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti

¹²⁰ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği

hesabında yer alan tutar yerine, transfer fiyatlandırması uygulamasına göre tespit edilen emsal alış bedeli 10.000.000,00 -TL maliyet olarak dikkate alınacaktır. Emsallere uygun alış bedeli ile zarar beyan edilen durumdan %30 kârlılık oranının uygulanması sayesinde 3.000.000,00 -TL matrah farkı takdir edilecek ve üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Yukarıda yapılan tespitlere göre, özetle ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettiği bedel üzerinden mal alımında bulunması suretiyle fazladan gider yapılan 3.000.000,00 -TL'nin KVK'nın 11/c. ve 13. maddesi gereğince kurum giderlerinden tenzil edilmesi gerekmektedir.

Hazine zararı şartının aranması bakımından ise, X Co.adlı firmanın Türkiye'de herhangi bir işyerinin, daimi temsilcisinin ve mükellefiyetinin olmadığı gibi işlem yurtiçi bir işlem de değildir. Bu nedenle, kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtımı açısından hazine zararı şartı aranmayacaktır.

Vaka Hakkında Değerlendirme: Burada ilk bakışta, incelemenin transfer fiyatlandırması riskinden kaynaklanmamasına rağmen vergi inceleme elemanınca tespit edilmesi önemlidir. Transfer fiyatlandırması düzenlemesinin asıl sebeplerinden biri olan bu şekildeki işlemlerin risk analiz sisteminde risk unsuru olarak yer alması gerekmektedir. Karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerine daha fazla önem verilmesi gerekmediği sonucu da çıkmaktadır.

Vakada, yeniden satış fiyatı yönteminin seçilmesinde ve brüt karlılık oranının doğrudan esas alınmasında daha ayrıntılı açıklamalar beklenebilecek olsa da, olayın özelliği ve Genel Tebliğ açıklamalarına bakıldığında uygun bir yöntem seçilmiştir. Ancak mükellef kurumun satışını yaptığı diğer ürünlerdeki brüt satış karlılığı %30 olsa da, incelemeye konu tıbbi ürünün muadilinin olup olmadığı daha kapsamlı araştırılıp; yoksa tek ürün olacağından karlılık oranının daha yüksek bir oran kabul edilmesi; varsa da karşılaştırılabilir fiyat yönteminin göz önünde bulundurulması daha doğru bir sonuç verebilirdi.

Diğer yandan, brüt satış karlılık oranı gelir tablosu aracılığıyla elde edilmiştir. Transfer fiyatlandırması incelemelerinin tamamlanmasında çoğunlukla muhasebe sistemine ihtiyaç olduğu görülmektedir.

Diğer vakaların tetkikinde, ilişkili kişilere emsallere bedelden düşük ya da yüksek tutarla mal satıldığına rastlanmıştır. Düşük ya da yüksek tutarlı mal satışları, ilgili mükellefin beyan ettikleri vergi durumlarına göre değişmekte olup toplamda daha az vergi tahakkuk etmesine sebebiyet verecek ayarlamalardır. Örneğin bir vergi incelemesinde, mükellef kurumun ortağına bir cins kumaşın birim fiyatını düşük fiyatla sattığı tespit edilmiştir. Bu incelemenin risk analizinde transfer fiyatlandırması durumundan kaynaklanmadığı anlaşılmaktadır. Vergi inceleme elemanı tarafından yapılan araştırmada, mükellef kurumun aynı cins kumaşın birim fiyatı için iç emsal tespit edilmiştir. İç emsale göre (ilişkili olmayan kişilere yapılan satış bedeli) ortağa yapılan satış bedelinin daha düşük olduğu tespit edilmiş; bu farkı açıklayacak herhangi bir gerekçe bulunamamıştır. Mükellef kurum ortağına yapılan kumaş satışları iç emsal bedel üzerinden yapıldığı kabul edilerek transfer fiyatlandırması kapsamında eleştiri konusu yapılarak vergi kaybı önlenmiştir. Vergi inceleme raporu irdelendiğinde, uzun ve kapsamlı bir araştırma yapıldığı da görülmektedir.

VAKA 6: Tam manasıyla Transfer Fiyatlandırması Vakası, Elektronik ürün devlerinin yurtdışından yüksek bedelle mal ithal etmeleri

Türkiye'de faaliyet gösteren bir çok dünya elektronik telefon, bilgisayar vb. ürün devleri, tüm ÇÜ'lerde olduğu gibi toplam vergi yükünü minimumuma indirme çabası içerisinde. Bu sektördeki transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan genel vergi erozyonuna dair risk analizi Ç grup başkanlığı tarafından değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme neticesinde, riskli görülen hususlar incelemeye sevk edilmiştir. Bu risk unsuru da, yüksek bedelle ithal edilen büyük markaların ürünleri nedeniyle Türkiye'de yapılan satışlarda düşük kârlılık ve vergi matrahı meydana geldiği tespit edilmiştir.

Bu kapsamda, yapılan incelemelerde de, çok büyük vergi kayıpları önlenmiştir. Sadece bir kaç tane ile ifade edilebilecek bu türden yapılan incelemeler ile diğer tüm transfer fiyatlandırması incelemelerinden fazla tutarda vergi kaybının önleildiği gözlemlenmiştir. Bir karmaşık transfer fiyatlandırması incelemesinde görülebilecek teknik, istatistiki ve farklı bir çok kaynaktan yapılan araştırmalar bu vakada görülmektedir. Bu haliyle, uluslararası vergi kaybını önleyecek amaçtaki transfer fiyatlandırması uygulamasının ne kadar kapsamlı, hassas ve tespitinin zor olduğu anlaşılmaktadır.

Hatta, bu tür transfer fiyatlandırması incelemeleri ayrı bir mevzuat seti ile teknik bilgiyi gerektirdiğinden diğer vergi incelemelerinden keskin bir şekilde ayrılmaktadır. Bu nedenle, ayrı bir ihtisas yapılanması kapsamında sürdürülmesi yerindedir.

Vakada incelemeye ilişkin araştırma ve değerlendirmeler aşağıdaki gibidir:

Yapılan Tespitler: Uluslararası elektronik ürün satan yaygın markaların biri nezdinde, yapılan bu transfer fiyatlandırması incelemesi, Ç grup başkanlığı(Transfer fiyatlandırması grup başkanlığı) tarafından düşük kârlılık nedeniyle transfer fiyatlandırması yönünden incelemeye sevk edilmiştir. Vergi incelemesi ise, B grup başkanlığı(Büyük ölçekli mükellefler grup başkanlığı) bünyesinde görevli vergi inceleme elemanı tarafından yapılmıştır.

Risk analizi doğru yapılmış ve verimli bir şekilde incelemeye sevk edilmiş bir ÇUI nezdinde 2019-2020 yıllarında yapılan vergi incelemesi sonucu, sadece yüzde 2-3'lük kâr marjının transfer fiyatlandırması uygulamasına aykırı olarak örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı eleştirisi ve tespitiyle on milyonlarca liralık vergi kaybı önlenmiştir. Bu haliyle, ÇUI'ler üzerine yapılan verimli bir vergi incelemesiyle, neredeyse diğer tüm yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinden fazla vergi kaybı önlenebilmiştir.

İlgili vergi inceleme raporunda yapılan eleştiri şu şekildedir: Mükellef kurum, satışını gerçekleştirdiği elektronik ürünleri yurt dışındaki grup firmasından (ilişkili kişiden) emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yüksek fiyattan ithal etmek suretiyle KVK'nın 13. maddesi kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunmuştur. Milyarlarca lira değerindeki ilgili elektronik ürünleri yurtdışındaki grup firmasından satın alarak Türkiye'de satmaktadır. Ürünlerin satış fiyatları sabit ve internet sitesinde bellidir. Dolayısıyla ürünlerin satış bedelleri yönünden bir eleştiri yapılmamış; ancak düşük kâr marjının ithalatın emsallere aykırı çok yüksek bedellerle yapılması nedeniyle meydana geldiği kanaati hasıl olmuştur.

Mükellef kurum faaliyetleri hakkında şu açıklamayı yapmıştır: *"Elektronik ürünler, doğrudan ana grup firmasından satın alınarak Türkiye'ye ithal edilir. Türkiye'de tek distribütör olarak ürünleri yurtiçindeki müşterilere satarız. Hem internet hem de mağaza kanalları ile bu ürünlerin Türkiye'deki müşterilere satışını gerçekleştiririz.*

Satışını yaptığımız tüm ürünler Tüketici Kanunu kapsamında satın alma tarihinden itibaren iki yıl garantiye sahiptir, ayrıca aynı süre için üretici garantisine de tabidir. Müşteriler teknik destek merkezini arayarak veya bir perakende mağazasından randevu alarak garanti kapsamında ve ya da garanti sona erdi ise işlem talebinde bulunabilirler. Ayrıca yurtdışından alınmış olan ürünler için Türkiye'de garanti hizmeti vermekteyiz. Dolayısıyla, ürünlerin garantisi uluslararası geçerlidir. Dünya markası olarak her ülkede verilen bu garanti hizmetine ilişkin maliyetlerin üzerine %5 kâr marjı ekleyerek ana grup firmasına fatura etmekteyiz.

Ürünlerin o ülkedeki satış fiyatı, her ülkedeki bizim gibi distribütör tarafından ana grup firmasının politikası kapsamında belirlenir. Ürünleri ana firmadan alış fiyatlarında ise, aynı sektörde faaliyet gösteren bağımsız firmalar ile benzer kâr marjıyla uyumlu ve karşılaştırılabilir bir fiyatlama politikası izlemekteyiz."

Bu açıklamaya göre, mükellef kurum temsilcileri tarafından fiyatlamaların transfer fiyatlandırması mevzuatına uygun şekilde yapıldığı ifade edilmek istenmiştir.

Mükellef kurumun faaliyetinin incelenmesi ve ifadeleri göz önünde alındığında, herhangi bir üretim yapmadığı, elektronik ürünleri doğrudan ithal ederek Türkiye'de sattığı, bu ürünler için garanti hizmet, ve teknik servis verdiği, satışlarını mağaza ve internet sitesi aracılığıyla yaptığı anlaşılmıştır. İnceleme dönemi olan 2018 yılında yaklaşık 6 milyar TL tutarında elektronik ürün ithal edildiği ve hepsinin aynı yılda satıldığı tespit edilmiştir.

Mükellef kurum büyük mükellefler vergi dairesi başkanlığına bağlı bir mükellef olmadığından transfer fiyatlandırması işlemlerini belgelendirme yükümlülüğü, 2 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'ne göre şu şekildedir: "Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri için "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" hazırlamaları gerekmektedir." Bu hüküm gereği, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişileriyle yurtdışı işlemleri bulunması halinde, transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamında emsal bedelini nasıl tespit edip uyguladıklarına dair çalışma ve belgeleri açıkladıkları bir raporu, kurumlar vergisi beyannamesi ile ya da aynı süre içinde mali idareye sunarlar.

Mükellef kurumun, idareye ibraz etmiş olduğu transfer fiyatlandırması raporuna göre, ana grup firmasından yapmış olduğu ithalatlara ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

1- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu: Mükellef kurum, hazırlamış olduğu transfer fiyatlandırması raporunda emsal bedelin tayinine yönelik aşağıdaki bilgileri vermektedir:

İşlev ve risk analizi, kontrol altındaki bir işlemde(ilişkili kişiler arasındaki) gerçekleştirilen işlevleri maddi ve gayri maddi varlıklar ve üstlenilen risklerin taraflar arasında nasıl dağıtıldığını belirlemek üzere kullanılan bir analizdir. Grup içindeki şirketlerin elde ettikleri hasılat doğrudan aşağıdaki unsurlara bağlı olmalıdır;

- Gerçekleştirilen işlevler
- Yüklenilen riskler
- Sahip olunan varlıkların değerleri, özellikle gayri maddi varlıklar

Buna göre, ilişkili kişi ile arasındaki işlev ve riskler mükellef kurum tarafından şu şekilde gösterilmiştir:

Tablo 3. 6. Örnek İşlev ve Risk Analizi Çalışması

İşlevler	Yurtdışı Ana Firma	Mükellef Kurum
Stratejik Yönetim	+	
Ürün Geliştirme	+	
Tedarik	+	
Üretim	+	
Depolama		+
Satış/Dağıtım		+
Satış Sonrası Destek	+	+
Riskler		
Tahsilat Riski	+	
Kur Riski		+
Stok Riski	+	
Pazar Riski	+	
Garanti Riski		+
Varlıklar		
Maddi Duran Varlıklar		+
Gayri Maddi Duran Varlıklar	+	

Mükellef kurum, satış fiyatlarının güvenilir ve makul olduğunu belirttikten sonra ithal(alış) fiyatlarının emsallere uygunluğunu göstermek amacıyla iç emsal bulunmadığından dış emsal araştırması yapmıştır. Mükellef doğrudan belli markanın ürünlerini alarak distribütör olarak satışını yaptığından iç emsal bulunmamaktadır. İlişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere ilişkin emsal fiyat tespit çalışmalarında kullanılan emsal fiyat tespit yöntemleri, kullanılan dış emsallere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ana grup firmasından alınarak yurtiçine dağıtımı yapılan ürünler;

Mükellef kurum ile benzer distribütörlük faaliyeti sürdüren ilişkisiz firmalar seçilmiştir. İlişkisiz firmaların belirlenmesinde BureauvanDijk firması tarafından geliştirilen Amadeus (Analyze Major Databases from European Sources) veri tabanı kullanılmıştır. Yurtiçine dağıtımı gerçekleştirilen ürünlere ilişkin emsal fiyat/bedelin tespitinde "işleme dayalı net kâr marjı yöntemi" ve kâr marjının belirlenmesinde de faaliyet kâr marjı, kâr göstergesi olarak tercih edilmiştir. Emsal olarak kabul edilen firmaların 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ait elde ettikleri kâr marjlarının ağırlıklı ortalama yöntemi ile 3 yıllık ortalama kâr marjı serisi oluşturulmuş ve çeyrekler arası aralık yöntemi ve medyan kullanılarak emsal fiyat aralığı tespit edilmiştir.

Amadeus veri tabanı üzerinden elde edilen bilgileri kullanılmak üzere özkütle seçiminde;

İlk olarak Baltık ülkeleri, Balkan ülkeleri, Beyaz Rusya, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Malta, Moldova, Polonya, Rusya, Slovakya, Türkiye, Ukrayna'da faaliyet gösteren firmalar seçilmiştir.

Faaliyet alanı olarak,

4651- Bilgisayar, bilgisayar çevre birimleri ve yazılım toptan ticareti

4652- elektronik ve telekomünikasyon ekipmanlarının ve parçalarının toptan ticareti kodları emsal firmaların tespitinde kullanılmıştır.

Amadeus veri tabanı üzerinden emsal firmaların belirlenmesi aşamasında ilk seçim için şu kriterler seçilmiştir: Faal olan firmalar, bağımsızlık kriterine ilişkin kullanılan kıstas, bireysel finansal tabloları konsolide olmayan firmalar tercih edilmiştir.

Yukarıda belirtilen kriterlerin uygulanması neticesinde 447 firma emsal olarak tespit edilmiş ve mükellef kuruma raporun hazırlanması hizmetini veren danışmanlık şirketi tarafından emsal firmalar arasında tek tek eleme yapılarak 19 firma seçilmiştir. Bu firmaların faaliyet kâr marjı emsal bedel/fiyat aralığının test edilmesinde kullanılmıştır.

Mükellef kurum tarafından yapılan tek tek elemelerde şu kıstaslar dikkate alınarak eleme yapılmıştır: internet taraması, yetersiz finansal veri, farklı ürün, yetersiz internet bilgisi, farklı faaliyet alanı, farklı fonksiyon.

Bu ayıklamada; örneğin 447 firma üzerinde yapılan tek tek araştırmada, hakkında yeterli finansal veri olmayan, mükellef kurumdan tamamen ayrışacak farklı ürün satan ya da farklı bir alanda faaliyet gösteren veyahut da sadece satış değil aynı zamanda montaj gibi farklı fonksiyonları bulunan firmalar elenerek mükellef kuruma uyacak 19 firma tespit edilmiştir.

Mükellef kurum ilişkili kişi firmadan (ana grup firmasından) toplamda yaklaşık 6 milyar TL tutarlı ürün alışları gerçekleştirmiş ve bu ürünlerin Türkiye’de satış ve dağıtım faaliyetleri neticesinde, yaklaşık 8 milyar TL’lik satış neticesinde, %1,7 (Faaliyet kârı/Net satışlar) faaliyet kârı elde etmiştir. Buna göre, mükellef kurum tarafından gerçekleştirilen emsal araştırma çalışmaları sonucunda elde edilen emsal aralığı verileri şu şekildedir:

Tablo 3. 7. Özet Tablo

Üst Çeyrek	2,20%
Medyan	1,40%
Alt Çeyrek	0,80%
Minimum	0,45%

Yukarıda tabloda yer alan emsal aralığı ise özetle aşağıdaki süreçler takip edilerek bulunmuştur.

1. Mükellef kurum emsal araştırmasında Amadeus veri tabanı kullanılmıştır ve mükellef kurum tarafından gerçekleştirilen araştırma neticesinde emsal olarak kabul edilen 19 şirketin¹²¹ mukim (yerleşik, merkezi o ülkede olan) oldukları ülke ve faaliyet kârlılığının üç yıllık ağırlık ortalamaları (AORT)aşağıdaki gibidir.

Tablo 3. 8.Emsal Araştırmasında Karşılaştırılacak Şirketlerin Faaliyet Karlılık Oranları

No	Şirket	Ülke	3 Yıllık AORT Faaliyet Kârlılığı %
1	Firma 12	Yunanistan	6,65
2	Firma 16	Polonya	5,18
3	Firma 11	Litvanya	5,12
4	Firma 9	Romanya	4,15
5	Firma 10	Romanya	3,98
6	Firma 18	Sırbistan	3,81
7	Firma 4	Çekya	3,12
8	Firma 13	Türkiye	3,12
9	Firma 5	Rusya	3,08
10	Firma 1	Yunanistan	2,22
11	Firma 8	Türkiye	2,14
12	Firma 19	Macaristan	2,14
13	Firma 17	Malta	1,77
14	Firma 3	Yunanistan	1,45
15	Firma 15	Slovenya	1,26
16	Firma 7	Türkiye	1,16

¹²¹ Bu şirketler, gerek Türkiye'de gerekse yurtdışında kurulmuş olan ve mükellef kurumla aynı iş kolunda faaliyette bulunan farklı şirketlerdir. Ülkeler seçiminde de, emsalin doğru tespit edilebilmesi için ekonomik bakımdan benzer durumda olan gelişmekte olan ülkeler dikkate alındığı ifade edilmiştir.

17	Firma 6	Türkiye	0,87
18	Firma 2	Yunanistan	0,69
19	Firma 14	Rusya	0,57

Bu bilgilere göre, emsal bedel aralığı şu şekilde tespit edilmiştir:

Tablo 3. 9. Özet Tablo

Maksimum	6,65
Üst Çeyrek	3,90
Medyan	2,22
Alt Çeyrek	1,36
Minimum	0,57

2. Mükellef kurumun Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nda yer alan açıklamasında, yukarıda Amadeus veri tabanından elde edilen emsal şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda(KAP) yer alan ve Türkiye piyasasında elektronik cihaz ve ekipmanların dağıtım faaliyeti ile iştigal eden borsaya kote Türk şirketleri tespit etmiş ve bu şirketlerin KAP'ta beyan etmiş olduğu 3 yıllık faaliyet kârlılığının ağırlıklı ortalaması aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:

Tablo 3. 10. Emsal Araştırmasında Karşılaştırılacak Şirketlerin Faaliyet Karlılık Oranları (KAP Verileri)

No	Şirket	Ülke	3 Yıllık AORT Faaliyet Kârlılığı %
1	Firma 1	Türkiye	2,28
2	Firma 2	Türkiye	2,64
3	Firma 3	Türkiye	1,19
4	Firma 4	Türkiye	1,91

3. Mükellef kurum ile aynı sektörde faaliyette bulunan ve hemen hemen benzer marka değerleri ile bilinen şirketlerin dünyanın çeşitli yerlerindeki grup şirketlerinin faaliyet kâr marjları emsal tablosunun kıyaslanmasında kullanılmıştır. Bu çerçevede Dell, Samsung, Toshiba ve HP şirketlerinin Amadeus veri tabanında emsal veri oluşturulması sırasında yukarıda kriter olarak kullanılan bölge ve

lkelerde faaliyet gösteren Şirketler tespit edilmiş ve firmalara ait 3 yıllık ortalama kr marjlarının karşılaştırılması amacıyla mükellef kurum tarafından aşağıdaki sonuçlara ulaŐılmıŐtır.

Tablo 3. 11. Belli Şirketlerin Belli lkelerdeki Karlılık Oranları

No	Şirket	lke	3 Yıllık AORT Faaliyet Kârlılığı %
1	Samsung	Sırbistan	4,79
2	HP	Malta	4,07
3	HP	Yunanistan	3,35
4	Samsung	Çekya	2,64
5	Toshiba	Çekya	2,63
6	Dell	Sırbistan	2,28
7	Dell	Romanya	1,91
8	Samsung	Romanya	1,19

Bu Şekilde çeşitli araştırmalar sonucunda, farklı veri aralıkları ortaya ıkısa da, yukarıda belirtildiğı üzere, tüm veriler dikkate alınması sonucunda mükellef kurum tarafından baŐta yer verilen emsal veri aralığının ortaya konması sonucu, medyan %1,40 olarak bulunmuştur. Bu da, mükellef kurumun faaliyet kârlılığı olan %1,70'den az olduğı için mükellef kurum, yurtdışından alınan ürünlerin emsallere aykırı olmadığını ne srmŐtır.

Yorum ve Eleştiriler: Mükellef kurum tarafından ibraz edilen transfer fiyatlandırması raporunun tetkikinde, emsal bedelin tespitine dair uzun ve detaylı araştırmalar yapıldığı görülmektedir. Ancak bu araştırmanın doğıru yapılip yapılmadığı ve mevzuat kapsamında emsal bedelin doğıru tespit edilip edilmediğı ilgili vergi inceleme raporunda irdelenmiştir.

Asıl amacı kâr elde etmek ve elde ettiğı kârı ortaklarına dağıtmak olan kurumların, dönem sonunda oluşan kazançlarının; kurumlar vergisine tabi tutulduktan ve diğerk kanuni yükümlülükler yerine getirildikten sonra dağıtılması işlemine, açık veya normal kâr dağıtımı denilmektedir. Ancak bazı durumlarda, kurum kazançları, ilgili kişilere dolaylı yollarla ve kurumlar vergisine tabi

tutulmadan dağıtılmakta ve bu durum örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmektedir.

Örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin temelinde, kurumun kişiliği ile kurum ortaklarının kişiliğinin ayrılığı ilkesi bulunmaktadır. Bu ayrımın hem bir neticesi hem de zorunlu bir unsuru olarak, örtülü kazanç dağıtımı müessesesi ile kurum mal varlığının, kişisel mal varlığı lehine fakirleşmesi, kurum bünyesinde doğacak kazancın bir kısmının vergiye tabi tutulmadan kurum dışına aktarılması önlenmek istenmektedir. Bunu önlemek amacıyla KVK'nın 13. maddesi yürürlüğe koyulmuştur.

Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'ne göre, "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.

“5.5- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenebilir.

Net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.”açıklamaları yer almaktadır.

1- Emsal Aralığın Tespiti:

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, bu şekilde faaliyet gösteren ÇÜİ'lerin grup içi faaliyetlerinde en çok başvurulan yöntemlerdendir. Bununla birlikte, tek bir emsal bedel belirlemenin zorluğuna işaretlen OECD Rehberi'nde,¹²² transfer fiyatlamasının kesin bir bilim olmamasından dolayı, en uygun yöntem uygulanması sonucunda, göreceli olarak güvenilir değerlerden oluşan emsal aralığını (arm'slengthrange) ortaya çıkarabildiği ve daha makul olabileceği belirtilmiştir. Ayrıca, aynı mal/hizmet satan ve aynı koşullardaki işletmelerin dahi bazen farklı fiyatlar uygulayabileceği göz önünde bulundurulduğunda bedel aralığı uygulamasının daha gerçekçi olacağı tabiidir.

Yine emsal veri aralığında, çok büyük sapmaların olması veri aralığının tekrar gözden geçirilmesi, gerekli düzeltmelerin yapılması gerektiğini göstermektedir. Bununla birlikte, düzeltmelerin yeterince yapılmasının mümkün olmaması halinde merkezi eğilimler (kartiller gibi; yani küçükten büyüğe doğru sıralanmış bir seride birimlerin %25'inin alacağı en yüksek değerdir.) ya da istatistiksel araçların kullanılması uygun olacaktır.¹²³

Kontrol altındaki işlemlere iç emsal niteliğinde olabilecek kontrol dışı işlemlerin mevcut olmaması halinde mükellefler dış emsal araştırmasını harici kaynaklardan yapmak durumunda kalmaktadır. Bir çok kaynak, dış emsal tespitine aracılık edebilir. Uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamalarında, mükelleflerce dış emsal tespiti için ticari veri tabanlarına başvurulmasına yaygın olarak rastlanmaktadır.

Bu kapsamdaki ticari veri tabanları, çok sayıda şirketin muhasebe ve finansal bilgilerini elektronik ortamda toplayarak farklı amaçlara dönük analizler yapmaya uygun hale getiren bilgi kaynaklarıdır. Bu veri tabanları, global düzeyde verileri

¹²² OECD Rehberi, 2017, p 3.55-3.66

¹²³ OECD Rehberi, 2017, p 3.57

toplayarak farklı coğrafi bölge, sektör, kapsam gibi kritere göre milyonlarca şirkete ait veriler üzerinde tarama yaparak bilgi edinme olanağı sunmaktadır. Bu özelliklerinden dolayı ticari veri tabanları, transfer fiyatlandırması uygulayıcıları arasında dış emsal araştırmasının güvenilir, pratik ve düşük maliyetli bir yolu olarak kabul görmektedir. Bununla birlikte, bu veri tabanlarında yer alan bilgiler daha çok sayısal veriler olup şirketin temel özelliklerine dair bilgileri de barındırmaktadır. Dolayısıyla, doğrudan işlem bazlı veriler elde etme imkânı olmadığından mali tablo verileri üzerinden kârlılık marjı karşılaştırmaları yapılabilmektedir. Böylece, tespit edilen emsal kârlılık üzerinden emsallere uygun bedeller tayin edilmektedir.

Emsal kârlılık tespiti çalışmasında, esas alınacak kâr düzeyi göstergesi (profit level indicator) belirlenmektedir. (örneğin faaliyet kârlılığı gibi) ve veri tabanları üzerinden yapılan bu seçim, genellikle aşağıdaki kıstas ve aşamalar izlenerek gerçekleştirilmektedir:

- Emsal seçilecek şirketlerin faaliyette bulunduğu bölgeye ve ülkeye göre seçim yapılmaktadır. Örneğin Avrupa birliği üyesi ülkeler ile Türkiye’de faaliyet gösteren şirketler seçilerek emsal şirket seti daraltılabilmektedir.
- Emsal şirketler sadece faal şirketler arasından seçilebilmekte ve geriye doğru üç yılın mali tablo verileri dikkate alınabilmektedir.
- Kuruluş yılı kriteri girilerek belli bir yıl öncesinde kurulmuş olan şirketler seçilebilmekte; böylece kuruluş yılı bilinmeyen ve yeni kurulmuş şirketler elenebilmektedir.
- Muhasebeleştirme farklılıklardan kaynaklanabilecek sapmaları engellemek için konsolide finansal tablolara sahip firmalar elenebilmektedir.
- Dikkate alınacak kârlılık göstergesi bilgisine ulaşılamayan şirket elenebilmektedir

- Emsal olarak seçilecek şirketlerin test edilecek şirket ile faaliyet yönünden aynı ya da benzer olması gerekmektedir. NACE¹²⁴ gibi Uluslararası faaliyet kodu sınıflandırmalarında test edilen şirketin bulunduğu sektör ile aynı koda sahip şirketlerin seçilmesi ile şirketlerin faaliyet türü yönünden denk oldukları kabul edilmektedir. NACE faaliyet kodunda yanlış konumlandırılabilme ihtimali olan firmaların elenmesi amacıyla, şirketin faaliyet konusunda, genel şirket bilgisinde, birincil ve ikincil iş kolunda, sunduğu ürün ve hizmetler içerisinde belirli kelimeler geçen şirketler elenebilmektedir. Örneğin teste tabi tutulan şirket hizmet sektöründe “turizm” kodunda faaliyet gösteriyorsa üretim (production) kelimesi geçen şirketler elenerek karşılaştırılabilirlik analizinde sapmaya neden olabilecek farklılıklar ortadan kaldırılmaya çalışılabilmektedir.

Bu ve bunun gibi bir çok kritere göre seçim yapılacak özkütle daraltılır. Böylece veri tabanı programları, ilgili kriterlere uygun bir çok hatta yüzlerce şirket sunar. Yine veri tabanı tarafından sunulan yüzlerce şirket arasından emsallere uygun karşılaştırılabilir en doğru şirketleri seçebilmek için tek tek eleme yapılır. Eleme safhasında, şirketlerin tek tek incelenmesi, internet sitelerinin kontrolü ve diğer kamuya açık bilgilerden yararlanılır. Bunun sonucunda, daha az şirketten oluşan ve daha güvenilir bir veri setine ulaşılır. Bu noktada, tek tek eleme yapanların rasyonel bir eleme yapması önem arz etmektedir.

Nihayetinde, en az ve karşılaştırılabilir şirket sayısına düşürülmüş veri setinden seçilen kârlılık göstergeleri dikkate alınarak bir emsal aralığı oluşturulur. Bu aşamalar sonucunda veri tabanı üzerinden ulaşılan nihai emsal veri setinde yer alan şirketlerin kârlılık düzeyi göstergelerinin aralık, kartiller aralığı, mod, medyan veya aritmetik ortalama gibi istatistik değerleri hesaplanabilmektedir. Yaygın olan

¹²⁴“Nomenclature Generale des Activities Economiques dans l'Union Europeenne” Genel ekonomik aktiviteleri sınıflandırmakta kullanılmak üzere Avrupa Birliğinde uygulanan kod sistemidir.

uygulamada; mükellefler, ulaşılan nihai emsal veri setinin kartil aralığını (inter quartile range) emsal aralık olarak dikkate almaktadırlar

Emsal aralıkların hangi kısmının emsal bedel olarak dikkate alınacağı hususu da, ayrı bir tartışma konusudur. Tek ve sabit bir bedel ortaya çıkmayacağından en doğru aralığın belirlenmesi gerekir. En güvenilir emsal değeri (aralığı) tespit etmek için bazı araçlar önerilmektedir.

Merkezi eğilim ölçüleri; veri setindeki değeriin dağılımının merkezini veya konumunu ölçen araçlardır. Bu ölçülerden yaygın olarak kullanılanları, aritmetik ortalama, mod ve medyan değeri olmakla birlikte, veri setine bağlı olarak geometrik ortalama, harmonik ortalama, ağırlıklı ortalama, çeyrek açıklığı ortalaması, kesilmiş ortalama, açıklık ortası gibi diğer ölçüler de veri setinin merkezi eğilimini ölçmek için kullanılabilirler.

Söz konusu merkezi eğilim ölçülerinden yaygın olarak kullanılan aritmetik ortalama, veri setindeki değeriin toplamının veri sayısına bölünmesi ile hesaplanan değeriir. Aritmetik ortalama, veri setindeki aşırı uçsal değeriilere karşı duyarlı olduğundan asimetrik dağılım gösteren veri setlerinde zayıf bir merkezi eğilimi ölçüsüdür.

Mod, veri setinde en çok tekrar eden değeriir. Dışlak değeriilerden etkilenmez. Her durumda veri setinin içerisinde tekrar eden bir değeri olmayabileceği gibi bir veri seti için, birden fazla mod değeri ile de karşılaşılabilirler. Bu yönleriyle mod yönteminin, her veri seti analizinde kullanımı mümkün olmayacaktır.

Medyan ise, küçükten büyüğe doğru sıralanan değeriilerin ortasını temsil eden, veri setini ikiye bölen ortanca değeriir. Dışlak (outlier) değeriilerden etkilenmediğinden dolayı, dağılımı simetrik olmayan ve dışlak değeriiler içeren verilerin merkezi konumunu ölçmede aritmetik ortalamaya göre daha doğru sonuç

vermektedir. Veri setinin dağılımının çarpıklığından en az etkilenen değer medyan olmaktadır.

Tanımlayıcı istatistikte kartil aralığı; sıralanmış bir veri dizisindeki değerlerin %25'inden oluşan dört eşit parçaya ayrılması durumunda, orta yarısını (%50'sini) kapsayan ve üçüncü dörtte birlik ve birinci dörtte birlik aralığını ($Q_3 - Q_1$) gösteren bir istatistiksel yayılma ölçüsüdür. Aralık yerine kartil aralığı değerinin dikkate alınması, veri setinde yer alan dışlak değerlerin yayılıma etkisini ortadan kaldırma amacı gütmektedir. Veri setinde yer alan değerlerin %50'sini içeren bu aralığın veri setinin karakteristiğini istatistiksel olarak daha doğru yansıtan bir aralık olduğu varsayılmaktadır. Mükellef kurumun faaliyet kârlılık oranının tespit edilen bu emsal veri aralığında olması halinde, bedellerin emsallere aykırı olmadığına kanaat getirilecektir.

İstatistik biliminde yapılan analiz ve testlerin güçlülüğü (robust statistics), kullanılan araçların varsayımlara dayalı olarak kurulan modellemelere nazaran, veri setindeki aşırı değerlerden ve sapmalardan daha az etkilenmesine bağlanmaktadır. Bu kapsamda dışlak değerlerden ve asimetrik dağılımlardan daha az etkilenen merkezi eğilim ölçüsü olarak medyan tercih edilmektedir. Aynı sebeplerden ötürü, yayılma ölçüsü olarak da kartil aralığı ölçüleri (dörtte birlik), varyans ve standart sapmaya göre tercih edilmektedir.

Emsal çalışması sonucu ulaşılan veri setinde de çoğu durumda asimetrik bir dağılım gözlenebileceği ve bazı dışlak değerlerin olacağı varsayımından hareketle, uluslararası uygulamada medyan ve kartil aralığının kullanımının önerildiği değerlendirilmektedir. Tebliğ açıklamasında da mükellefin sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle emsal fiyatı belirleyeceği ifadesi de geçen “en makul” ibaresinin de bu çerçevede anlaşılması gerekmektedir. Yani emsal aralık içerisinde kalmak koşuluyla veri setinin merkezi eğilimini en iyi yansıttığı değerlendirilen ölçünün kullanılması gerekmektedir.

2- Mükellef kurum tarafından Emsal aralığı çalışmalarının değerlendirilmesi:

Mükellef kurumun Türkiye’de üstlenmiş olduğu işlev ve riskler bakımından son derece sınırlı fedakarlığa katlandığı; temel hedef ve stratejilerin yurt dışı ilişkili ana grup firması tarafından belirlendiği görülmektedir. Buna rağmen mükellef kurumun yurtiçi satışları yıllar itibariyle önemli artışlar göstermesine rağmen kârlılık oranlarının çok değişken ve düşük olduğu görülmektedir. Bunun sebebi, yıllar itibariyle değişen yabancı para kur pariteleri ile de açıklanamamıştır.

Mükellef kurum yapmış olduğu emsal veri tabanı araştırmasında, 447 şirket arasından 19 şirketin verilerini kendi faaliyet konusu ve yapısına uygun olması nedeniyle dikkate almıştır. Yaptığı seçimin sebeplerini de yukarıda izah edildiği üzere açıklamıştır. Ancak bu şekilde bir analizin karşılaştırılabilirlik analizine uygun olmadığı anlaşılmaktadır. Şöyle ki:

- Emsal alınan ülkelerin makroekonomik yapıları Türkiye ile uyumlu değildir: Karşılaştırılabilirlik analizinde işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı ve pazardaki ekonomik koşullar dikkate alınması ve mümkünse farklılıkların düzeltilmesi gerekmektedir. Müfettiş tarafından yapılan araştırma neticesinde yukarıda belirtilen ülkelerin ekonomik koşulları ile Türkiye ekonomik koşulları arasında farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Makroekonomik göstergeler, ülkelerin pazar ve ekonomik koşulları arasındaki farkı ortaya koyan önemli göstergelerdir. Dünya Bankası¹²⁵ sözü edilen ülkelere ait ilgili yıllara ilişkin enflasyon oranları ve mevduat faiz oranları ilan edilmiştir. Genel Tebliğ’de belirtildiği ve ayrıntıları yasal açıklamalar bölümünde ve aşağıda yer alan açıklamalarda izah edildiği üzere; bu tür kârlılık üzerine önemli ölçüde etkide bulunan unsurlara ilişkin düzeltme yapılmaksızın emsal aralığın kullanılması uygun

¹²⁵ Dünya Bankası, <https://data.worldbank.org> Çevrimiçi: 06.11.2020

olmayacaktır. Durumu bir örnek vasıtasıyla açıklamak gerekirse 19 şirketin bulunduğu veri setinde Türkiye dışında en çok Sırbistan ve Yunanistan'da faaliyet gösteren işletmeler bulunmaktadır. Romanya'nın 2015 ile 2018 yılları arasında enflasyon oranının %1,60'ın altında olduğu ve hatta 2016,2017 yıllarında negatif enflasyon oranı olduğu görülürken en yüksek enflasyon 2018 yılında %4,62 olarak görülüyor. Türkiye'deki enflasyon ve mevduat faiz getiri oranlarının söz konusu ülkelere göre çok daha yüksek olduğu göz önünde bulundurulduğunda mükellef kurumun %1,70 oranındaki kârlılık oranı çok düşük kalmaktadır. Çünkü, bu durumda örneğin ÇUI'nin Türkiye'de kurmuş olduğu şirkete tahsis ettiği sermayenin mevduatta değerlendirilmesi daha kârlı olmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu analizin karşılaştırılabilir olmadığı görülmektedir. İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin bir kararında,¹²⁶ "Türkiye'deki verilerin esas alınması gerekirken, Türkiye dışında yabancı ülkelerin özellik ve şartlarına göre hazırlanmış AMADEUS isimli veri tabanının kıyas alınmasında hukuki isabet görülmemiştir." yorumuyla, ülke içi emsallerin daha uygun olması halinde dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır. Bu kapsamda, mükellef kurumun yerli olmayan emsallerin kullanılmasında karşılaştırılabilirlik analizi yapılmadığı ve dolayısıyla düzeltmelerin de yapılmadığı görülmektedir. Bu nedenle, coğrafi olarak ve Pazardaki ekonomik koşullar itibarıyla tamamen farklılık gösteren yukarıda ismi geçen Sırbistan, Çekya, Yunanistan, Malta, Romanya, Rusya'da faaliyet gösteren firmalara ait verilerin herhangi bir düzeltme yapılmadan emsal olarak kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

- OECD Rehberinde,¹²⁷ "Başka bir takım güçlükler de, muhasebe standartları arasındaki farklılıklardan kaynaklanabilmektedir." denmiştir. Muhasebe sistemlerindeki ilke ve usullerin şirketler veya ülkeler arasında farklı olması halinde, bu farklılıklar faaliyet kârlılık

¹²⁶ İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin Esas No:2009/3169, Karar No:2010/2091

¹²⁷ OECD Rehberi, 2017, p. 3.35

oranın hesabına etki edecektir. Bu nedenle de, farklılıkların dikkate alınarak düzeltilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla muhasebe uygulaması ve bilgisi büyük önem arz etmektedir.

- Mükellef kurum tarafından Amadeus veri tabanından süzülen 447 şirketin 39 tanesinin Türkiye mukimi (yerleşik) şirketler olduğu tespit edilmiştir. Bunlardan da sadece 10 tanesi, mükellef kurumun faaliyet ve ürün yelpazesine uygun olarak seçilmiştir. Seçilen bu 10 Türkiye mukimi şirketin son üç yıl faaliyet kârlılığı ortalamaları mükellef kurumdan düşüktür. Ancak vergi inceleme tarafından yapılan tespitte, bu firmalardan çok daha fazlasının yurtiçi şirket olarak karşılaştırılabilir olduğu ve faaliyet kârlılık oranlarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Mükellef kurum tarafından Transfer Fiyatlandırması Raporu'nda, İstanbul Borsasına (BIST) kote olan ve kamuyu aydınlatma platformunda¹²⁸ yer alan teknoloji ve bilişim alanında faaliyet gösteren 4 şirket emsal olarak seçilmiştir. Bu liste içerisinde teknoloji ve bilişim alanında faaliyet gösteren toplam 17 adet firma bulunmaktadır. Mükellef kurumca emsal olarak belirlenen firmalar bu liste içerisinde seçildiği anlaşılmaktadır. Ancak elemanın neye göre yapıldığı ilgili raporda açıklanmamıştır. Bununla birlikte, ilgili faaliyet kârlılık oranlarının şirketlerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS)¹²⁹ uyarınca tespit edilen oranlar olduğu belirtilmiştir. Buna rağmen, mükellef kurumun KVK'nın 13. maddesi kapsamında karşılaştırdığı faaliyet kârlılık oranı ise, VUK'a tabi olan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamındaki Tekdüzen Hesap Planı uyarınca hesaplanmaktadır.

¹²⁸KAP, Çevrimiçi, <https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler> 08.11.2020

¹²⁹ TFRS, IFRS'in (International Financial Reporting Standards) Türkçeye çevrilmiş halidir. Türkiye dışındaki ülkelerde belli kurallara göre, şirketler mali tablolarını bu standartlara göre hazırlamak zorundadırlar. Türkiye'de ise şirketler Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca, belli şartları sağlamaları halinde, mali tablolarını VUK'a ilaveten (vergi hesabına ilaveten) ayrıca TFRS'ye göre de hazırlamak zorundadırlar.

- Mükellef kurumun emsal araştırma analizleri tamamen Amadeus veri tabanından alınan bilgilere dayanmaktadır Amadeus veri tabanında yer alan firmalara ait finansal veriler ise çoğunlukla IFRS (International Financial Reporting Standards)¹³⁰ esas alınarak oluşturulmuş halka açık verilerden elde edilmektedir. Ancak vergi mevzuatına(VUK) göre oluşturulan mali tablolar ile IFRS (TFRS) esas alınarak oluşturulan tablolar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede¹³¹ genel amaçlı finansal raporlamanın amacı “mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye, kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak” olarak geçmektedir. Faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri ise ”ihtiyaca uygunluk” ve “gerçeğe uygun sunum” olarak belirtilmiş ve ihtiyaca uygunluk, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip olma; gerçeğe uygun sunum ise tam, tarafsız ve hatasız sunulma olarak tanımlanmıştır.Farklı standartlarca uygulanan politika ve amaçlarının farklı olması finansal tablo sonuçlarını etkilemektedir. Örneğin SPK kamuyu aydınlatma ilkesini amaç edinirken, vergi mevzuatı mali kâr üzerine odaklanır ve esas amacı verginin aşındırılmasını engellemektir. TFRS amacı yukarıda izah edildiği üzere, işletmenin an itibariyle gerçeğe uygun değerini gösteren güvenilir finansal raporlamadır. Türkiye’de de uygulama alanı bulan TFRS 1994 yılından buyana kullanılan Tek Düzen Muhasebe sistemindeki finansal tablo formatlarına bir takım değişiklikler getirmektedir. TFRS kapsamında yapılan özetle bazı değişiklikler aşağıdaki gibidir:

¹³⁰ Bu standartlar, belli bir döneme kadar, uluslararası uygulamasına paralel olarak, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) adıyla yayımlanmış; daha sonra Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) adıyla yayımlanmaya devam etmiştir. Şu anda, TFRS adıyla yeni standartlar yayımlanmaya devam etmektedir.

¹³¹ "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve"

- Gelir tablosunda klasik kâr zararın raporlanmasını takiben doğrudan öz kaynaklara kaydedilen diğer kapsamlı gelir ve gider unsurları da sunularak kapsamlı kâr raporlanmalıdır.
 - Vade farkları maliyet unsuru olarak değil, sonuç hesaplarında faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir
 - Stokların maliyetine kapasite kullanım oranında sabit üretim giderleri verilmekte, satışların maliyeti tutarının kapsamı değişmektedir.
 - Konsolide gelir tablolarında, öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen iştiraklerin, öz kaynak artışlarından grubun payına düşen tutar ayrı kalem olarak açıkça görülecek biçimde raporlanır.
 - Bütün amortismanlar işletme tarafından belirlenen faydalı ömür ve kıst esasına göre hesaplanmalıdır
 - Karşılık ayrılması, VUK gibi katı kurallara bağlanmamış; işletmelerin tespitine bırakılmıştır.
 - Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için amortismanlar dışında eğer varsa değer düşüklüğü hesaplanıp raporlanmalıdır.
- Özetle TFRS'ye göre hazırlanan mali tabloların sonuçlarının farklı olacağı dolayısıyla farklı ilkelere göre hazırlanan mali tabloların birbiri ile kıyaslanması yanlış sonuçlara yol açacaktır. TFRS esas alınarak hazırlanan raporlarda, giderlerin tanınması daha kolay hale getirilmiştir. Böylelikle şirketin olduğundan kârlı gösterilmesinin önüne geçilmeye çalışılmış ve bu nedenle kârlılığa ilişkin katı düzenlemeler getirilmiştir. Ancak vergi mevzuatı, başka giderlerin tanınmasını katı kurallara bağlayarak, matrahın aşındırılmasını engellemek amacıyla vergisel düzenlemeler yapmıştır. Örneğin yukarıda temel farklılıklara ilişkin örnekler verilirken vergi mevzuatınca amortismanlar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen faydalı ömre göre hesaplanırken; TFRS çerçevesinde,

mükelleflerin belirleyeceği faydalı ömre göre amortisman ayrılmaktadır. Vergi mevzuatı kapsamında gelire intikal etmiş tahsili şüpheli hale gelen alacak, ancak dava ve icra safhasında olması koşuluyla karşılık ayrılabilirken TFRS çerçevesinde tahsil edilemeyeceğine kanaat getirilen her türlü alacak için karşılık ayrılır. Bu doğrultuda, TFRS esas alınarak oluşturulan mali tablolardan vergi mevzuatına göre oluşturulan mali tablolara nazaran daha düşük kârlılık çıkacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durum, hem farklı türdeki iki kârlılık rakamının kıyaslanmasına hem de mükelleflerin emsal bedel tespitinde haksız şekilde lehlerine yorumlama anlamına gelecektir.

- Bu kapsamda, mükellef kurum tarafından KAP aracılığıyla seçilen 4 şirketin TFRS'ye göre beyan ettikleri faaliyet kârlılık oranları ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na beyan ettikleri vergi beyannamelerine göre hesaplanan faaliyet kârlılık oranlarının son üç yıllık ağırlıklı ortalaması aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. 12. Faaliyet Karlılık Oranları Kıyaslaması

No	Şirket	3 Yıllık AORT Faaliyet Kârlılığı %	
		TFRS	VUK
1	Firma 1	2,28	4,67
2	Firma 2	2,64	4,98
3	Firma 3	1,19	3,49
4	Firma 4	1,91	4,34

Görüldüğü üzere, vergi mevzuatına göre hesaplanan kâr, TFRS'ye göre hesaplanan kârdan önemli oranda farklı çıkmaktadır. Bu nedenle, TFRS'ye göre hesaplanan faaliyet kârlılık oranları emsal veri olarak dikkate alınamayacaktır. Muhasebe sistemindeki bu farklılık giderilmeden dikkate alınması da mümkün değildir. Genel Tebliğ'de ifade edildiği üzere, "Önemli karşılaştırılabilirlik unsurları üzerinde çok sayıda veya büyük düzeltmeler yapılması gereksinimi, üçüncü taraf işlemlerinin emsal olma düzeyinin yeterli olmadığını gösterebilir."

3- Mükellef Kurumun olması gereken Emsal Aralığının Hesaplanması:

Mevcut olayda, mükellef kurum alışlarının tamamını yurt dışı grup firmalardan ithal etmekte ve bu ürünlerin dışında başka bir markaya ilişkin distribütörlük faaliyetinde bulunmamaktadır. Alış emsal bedeli olarak iç emsal tespit etme olanağı bulunmamaktadır. Dış emsal tespitinde, mükellef kurum tarafından işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılmıştır. Sebebi olarak da, "mükellef kurum ile benzer işlevler üstlenen ve benzer faaliyetler gösteren bağımsız şirketlerin mevcut olması, bu nedenle bu yöntemin emsal bedele ulaşmada en doğru sonucu vereceği" olarak beyan edilmiştir.

İlişkili firmalardan alınarak satılan ürünlerin, alış bedellerinin emsallere uygun olup olmadığını ölçmede, "maliyet artı" ve "yeniden satış fiyatı" yöntemleri de kullanılabilmektedir. Genel Tebliğ örnekleri ve açıklamalarına bakıldığında, işlevleri farklı olan ilişkili kişiler arasındaki alışverişte işleme dayalı net kar marjı yönteminin uygun bir yöntem olacağı anlaşılmaktadır. Bu nedenle; mükellef kurumun öne sürdüğü üzere, bu yöntem emsal bedelini makul bir şekilde verebilecektir. Yine faaliyet kar marjı işlevlerdeki farklılıklardan daha az etkileneceğinden, temel olarak alınması yerindedir.

Karşılaştırılan somut işlemlerin nitelikleri, işlev analizi, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejilerinin dikkate alınması ile mümkün olabilecektir. Emsal firmalar ve karşılaştırma yapılacak işlemlerin belirlenmesinde, mükellef kurum ile benzer distribütörlük faaliyeti yürüten ilişkisiz firmaların seçilmesine özen gösterilmiştir. Böylelikle karşılaştırma analizinde, olası işlev ve risk farklılıkları kaynaklı düzeltme ihtiyaçlarının ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

Vergi inceleme raporunda, mükellef kurumun olması gereken emsal veri aralığının tespitinde, yine mükellef kurumun izlediği yola benzer şekilde, aşağıdaki aşamalar izlenmiştir:

İnceleme dönemi, 2018 yılı olsa da, yıllar itibariyle ekonomik ve talepteki dalgalanmaların etkisinden arındırmak amacıyla 2016, 2017 ve 2018 yılında üç yıllık ortalama mali veriler esas alınmıştır. Burada da, faaliyet karlılığı ölçümünde, kartiller arası yöntemi emsal veri aralığında esas alınmıştır.

Emsal şirketlerin tespiti amacıyla, elektronik ürün alım-satımı yapan mükelleflerin vergi beyannamesi bilgisi VDK'dan vergi inceleme elemanınca talep edilmiştir. VDK, emsal veri ambarından ilgili faaliyet koduyla iş yapan 5.000 civarı şirket bildirmiştir. Şirket sayısının çok fazla olması ve mükellef kurumun faaliyetine doğrudan benzer şirketlerin ayıklanması amacıyla; Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmalar ile aktif büyüklüğü 10 milyon TL ve net satışları 40 milyon TL altında olan firmalar elenmiştir. Bu ilk elemenden sonra kalan şirket sayısı 250-300 civarına düşmüştür.

Kalan firmalar üzerinde detaylı araştırma, internet sitelerinin taranması ve GİB bilgi sistemi üzerinden yapılmıştır. İlgili araştırma neticesinde, mükellefin distribütörlük faaliyeti ve işlevleri ile büyük ölçüde uyumlu 11 adet şirket tespit edilmiştir. Söz konusu 11 adet şirket nezdinde, doğrudan kendilerinin bilgi ve belgeleri karşıt incelemeler ile tespit edilmiş; nihayetinde 9 adet firmanın mükellef kurumla karşılaştırılabilir olduğu tespit edilmiştir.

Bu firmaların faaliyet konularının diğer büyük uluslararası markaların dağıtımını yaptıkları tespit edilmiştir. Yerine getirdikleri işlevlerin mükellef kurum ile benzer olup olmadığı doğrudan ilgili firmaların faaliyetleri irdelenerek araştırılmıştır. İnceleme kapsamında araştırmada, yukarıda yer verilen işlevler, riskler ve varlıklar tablosundaki işlev analizi ile karşılaştırma yapılmıştır. Söz konusu karşılaştırmalar neticesinde, mükellef kurum ile neredeyse aynı işlev ve riskleri üstlenen 7 şirket olduğu görülmüştür. Elemeler neticesinde ancak 7 firmanın emsal firma olarak dikkate alınması gerektiğine kanaat getirilmiştir. Yapılan karşılaştırılabilirlik analizinde, düzeltilmesi mümkün olmayan işlev farkları olduğundan 2 firma elenmiş olmaktadır. Nihayetinde, Genel Tebliğ'deki

karşılaştırılabilirlik analizi tamamlanmış olup mal nitelikleri, ekonomik koşullar, işlev analizi yönünden denk olan firmaların seçilmesi sağlanmıştır. Böylece, bu 7 firmanın faaliyet karlılık oranları dış emsal olarak dikkate alınabilecektir.

Seçilen firmalar genel olarak denk olmakla birlikte, firmaların karşılaştırılabilirlik analizinde iş stratejileri ve diğer koşullar yönünden de karşılaştırılması gerekmektedir. İş stratejilerinde, satışlardaki vade süresi gibi unsurlar önemli olmaktadır. Diğer yandan, reklam harcamaları hem faaliyet karlılığı hem de işlev analizinde önemli bir değişkendir. İncelemeye tabi mükellef özelinde, araştırma-geliştirme faaliyetleri devre dışı bırakıldığından faaliyet karlılığı hesabında reklam harcamaları şirketlerin karşılaştırılabilirliğinde bir değişken olacaktır.

Bu kapsamda, emsal firma olarak seçilen 7 firmanın reklam harcamaları olup olmadığı ve "etkinlik süresi"¹³² karşılaştırması yapılması gerekmektedir. Böylece, vadeli alış ve satışlar sebebiyle ortaya çıkması muhtemel fiyat farklılıkları ve reklam harcaması nedeniyle ortaya çıkabilecek gider kalemi ve reklam harcamasının satışlar üzerinde yapacağı çarpan etkileri elimine edilmiş olacaktır.

Oran analizleri, karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinde bu şekilde önem arz edebilmektedir. Seçilen 7 firmadan bir tanesinin diğerleri aksine yüksek reklam harcamaları olması; diğer bir tanesinin de etkinlik sürelerinin diğerlerine nispeten farklı olması nedeniyle bu iki firmanın faaliyet karlılık oranları tam olarak karşılaştırılabilir değildir. Ancak ilgili iki firmaya bakıldığında faaliyet karlılık oranları diğerlerine nazaran olumlu ayrılmamaktadır (önemli bir yüksek oran göstermediğinden). Bu şekilde bir düzeltme yapılmaması, mükellefin lehine sonuç doğurduğundan söz konusu firmalar elenmemiştir. Nihayetinde, 7 şirketin emsal

¹³²Etkinlik süresi ; stokta kalma süresi ile alacaklardaki ortalama vade süresinin toplamından, alışlardaki ortalama vade süresinin çıkarılması ile bulunmaktadır. Ticari emtianın alınması, stokta beklemesi, satılması ve satıştan kaynaklanan alacağın tahsili döngüsünün kaç gün içerisinde tamamlandığını göstermektedir. Etkinlik süresinin küçük olması, işletmeden çıkan nakdin ne kadar hızlı işletmeye geri döndüğünü göstermesi açısından önemlidir.

firma olduğuna kanaat getirilmiştir. Görüldüğü üzere, bu şekilde bir transfer fiyatlandırması incelemesi, çok taraflı muhakeme ve tecrübe gerektirmektedir.

Mükellef kurum gibi aynı sektörde faaliyet gösterip aynı işleve sahip emsal şirketlerin faaliyet kar marjları aşağıda yer aldığı gibidir:

Tablo 3. 13. Emsal Şirketlerin Faaliyet Karlılık Oranları

No	Şirket	3 Yıllık AORT Faaliyet Karlılığı %
1	Firma 1	12,45
2	Firma 4	11,74
3	Firma 2	8,56
4	Firma 7	5,93
5	Firma 5	5,56
6	Firma 6	3,14
7	Firma 3	2,15

İşleme dayalı net kar marjı yönteminde, emsal şirket olarak seçilen bu şirketlerin 3 yıllık ağırlıklı faaliyet karlılık ortalamalarında yukarıda açıklandığı üzere istatistiki olarak yapılan hesaplamalar sonucunda medyan ve aralık değerleri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:

Tablo 3. 14. Özet Tablo

	Faaliyet Karlılık Oranları Değerleri %
Maksimum	12,45
Üst Çeyrek	10,15
Medyan	5,93
Alt Çeyrek	4,35
Minimum	2,15
Aritmetik Ort.	7,01

Tabloda görüldüğü gibi KVK'nın 13. maddesindeki emsallere uygunluk ilkesi uyarınca, mükellef kurumun 2018 yılı faaliyet karlılığı tabloda yer alan emsal veri aralığındaki oranlar dahilinde olması gerekmektedir. Ancak mükellef kurumun ilgili göstergesi minimum değerin dahi altında kalmıştır.

İlgili başlıkta değinildiği üzere, Genel Tebliğ ve OECD Rehberinde yer alan açıklamalar çerçevesinde emsal aralık olarak üst ve alt çeyrekler arasının dikkate alınması ve bu aralık içerisinde kalmak şartıyla, en uygun emsal kâr oranının belirlenmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun emsal kâr oranlarının merkezi eğilimini ölçen aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanının kullanılması halinde mevzuata uygun bir uygulama ortaya çıkacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında, emsal veri aralığında yapılan tespitlerde en makul ve güvenilir istatistiki oranın medyan olacağı belirtilmişti. Çünkü medyan bir veri setindeki ortanca değeri vererek minimum ve maksimum değerlerden en az etkilenen bir değerdir. Doğrudan tek bir oran belirlenemediğinden tablodan da anlaşılacağı üzere, diğer oranların yanında medyan değer ne tamamen hazine lehine, ne de mükellef lehine olmaksızın dengeli bir değeri temsil etmektedir.

Bununla birlikte 7 adet şirketin karlılık oranlarının istatistik değerlerinden görüleceği üzere, emsal veri setinin medyan değeri %5,93; aritmetik ortalama değeri %7,01 değerlerinin her ikisi de ilgili mevzuatla tavsiye edilen emsal aralığının (%4,35 - %10,15) içerisinde kalmaktadır. Medyan asimetric değerlerden ve dışlak değerlerden daha az etkilenmektedir bu nedenle medyan merkezi eğilim ölçüsü olarak tercih edilmektedir. Bunun yanı sıra medyan değer in daha dengeli bir değeri temsil etmesi ve aritmetik ortalama değerinden düşük olduğu için mükellef kurum lehine de olacak şekilde emsal şirket faaliyet kâr oranı olarak medyan değer in dikkate alınması gerekmektedir. Bu kapsamda, ilgili 7 şirketin emsal faaliyet kâr oranı olarak medyan değer olan %5,93 kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla mükellef kurum tarafından 2018 yılında gerçekleştirilen ürünlerin ticaretine konu işlemlerde elde edilmesi gereken işleme dayalı faaliyet kâr marjının, toplamda %5,93 olması gerektiği; ancak mükellef kurum tarafından %4,23 (=5,93-1,70) oranında noksan beyan edildiği sonucuna varılmıştır.

Yapılması Gereken İşlemler: Buraya kadar yapılan çalışma ve araştırmalar şu şekilde değerlendirilmektedir:

- Mükellef kurum tarafından Amadeus veri tabanı kullanılarak gerçekleştirilen emsal bedel tespit çalışmalarında, ilk olarak süzülen 447 firmanın büyük çoğunluğunun faaliyet kârlılık oranları mükellef kurumdaki yüksek olmasına rağmen düşük oranlılar seçime dahil edilmiştir. Nihayetinde süzülen 19 adet şirketin faaliyet gösterdiği pazarlarla Türkiye pazarının yapısal ve ekonomik farklılıkları dikkate alınmamıştır. Ülke içindeki BIST'ten seçilen şirketlerin mali tabloları TFRS'ye göre hazırlanmış olduğundan vergisel işlemlerde esas alınamaz. TFRS'ye göre hesaplanan faaliyet kârlılık oranları ile aynı şirketlerin VUK'a göre hesaplanan oranları arasındaki büyük farklar ortaya koyulmuştur. Dolayısıyla karşılaştırılabilirlik analizine aykırı bir süreç izlenmiştir. Bu durum Genel Tebliğ düzenlemelerine aykırı olması nedeniyle hatalı sonuçlar elde edilmesine yol açmıştır.
- Vergi inceleme elemanı tarafından mükellef kurumun emsal veri aralığı çalışmasının mevzuata aykırı açıklandıktan sonra kendisi tarafından karşılaştırılabilirlik analizine uygun şekilde yeni bir emsal veri aralığı tespit edilmiştir. Bu çalışma kapsamında, 7 adet emsal şirketin verilerinden hesaplanan emsal aralığında, mevzuat açıklamalarına uygun olarak medyan değer, emsal faaliyet kârlılık oranı olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, tespit edilen emsal bedel(faaliyet kârlılık oranı) ile karşılaştırıldığında mükellef kurumun 2018 yılındaki mal alım-satımları neticesinde emsallerine nazaran %4,23 (=5,93-1,7) oranında daha düşük faaliyet kârlılığı elde edildiği sonucuna varılmıştır. Bu durum, KVK'nın 13. maddesindeki transfer fiyatlandırması hükümlerine aykırı olduğundan düzeltilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun 2018 yılı faaliyet kâr oranının yukarıda hesaplanan %5,93 oranında olması gerekirken %1,70 olarak hesaplanmıştır. Böylece mükellef kurum tarafından ilişkili kişilerden satın alınan ürünler piyasa fiyatından yüksek bedelle satın alınarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılmıştır. Mükellef kurum için KVK'nın 13. maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması suretiyle örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:¹³³

Tablo 3. 15. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Dağıtılan Örtülü Kazanç

No	Mükellef Kurum Faaliyet Kârlılığı	TL
A	Net Satışlar	8.000.000.000,00
B.	Faaliyet Kârı	136.000.000,00
C.	Emsal Faaliyet Kâr Oranı	5,93%
D.	Olması Gereken Faaliyet Kârı	474.400.000,00
D-B	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazanç	338.400.000,00

Mükellef kurumun ilişkili işlemlerinin (mal ithalatı) tamamı yurt dışındaki ilişkili kişilerle yapıldığından dolayı 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde belirtilen hazine zararı şartı aranmayacaktır. Mükellef kurumun yurt dışındaki ilişkili kişi ortağına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıttığı tespit edilen 338.400.000,00 -TL tutarın tamamının 2018 yılı kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Buna göre 338.400.000,00 -TL matrah farkı üzerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca, kurumlar vergisi oranı %20 olarak dikkate alınarak VUK'un 30. maddesi uyarınca $(338.400.000,00 -TL \times \%20 =)$ 67.680.000,00—TL re'sen kurumlar vergisi tarh edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, VUK'un 341 ve 344. maddeleri uyarınca mükellef kurum adına re'sen tarh edilecek 67.680.000,00—TL vergi tutarı üzerinden bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/8 maddesinde; “transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam

¹³³ Tablodaki değerler, sayılar yuvarlanarak gösterilmiştir.

ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır” hükmü gereğince vergi ziyai cezasının %50 oranında indirimli kesilmesi gerekmektedir.

Vaka Hakkında Değerlendirme: İncelediğimiz bu vaka, transfer fiyatlandırmasının en kapsamlı ve karmaşık örneklerinden birini temsil etmektedir. Tabi ki, üretim işletmelerinde daha karmaşık bir hal almaktadır. Ancak transfer fiyatlandırmasındaki en zor meselelerden biri olan karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması ve emsal verilerin doğru seçilmesi aşamalarını ortaya koyması açısından önemli bir örnektir.

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde, 2018, 2019 ve 2020(15 Ekime kadar) yapılan transfer fiyatlandırması incelemelerinin çok azı bu şekilde karmaşık ve kapsamlıdır. Türkiye’de faaliyet gösteren ÇUI’lerden teknolojik ürün sektöründe çalışan bir çok işletme bu vakaya benzer transfer fiyatlandırması incelemesinden geçmiştir. Aynı eleştiriye muhatap olmuşlardır. Böyle incelemelerin sayısı bir kaç ile ifade edilebilecek olsa da, ortaya çıkardığı ve engellediği vergi kaybı büyüklüğü açısından çok önemli bir yer tutmaktadır. Hatta, bu tür vakalardaki incelemelerin verimi, bir başka deyişle engellediği vergi kaybı, diğer yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinin toplamından fazladır.

Karmaşık transfer fiyatlandırması incelemeleri kapsamında, sadece bir inceleme sayesinde milyonlarca liralık vergi kaybı önlenebilmiştir. Mükellef kurum hakkında yapılan eleştirilerde, baskın bir değerlendirme yapma imkânı olmaması halinde yorum hakkı genelde mükellef lehine kullanılmaktadır. Bu vakada da, böyle davranılması ve sadece yüzde 4 civarı bir kâr farkının eksik beyan edildiği tespit edilmesine rağmen tutar olarak yüksek bir vergi kaybı ortaya çıkarılmıştır. Bu husus, transfer fiyatlandırması uygulamasının ÇUI’lerin uluslararası vergi planlaması ile kazancın örtülü dağıtılması ve böylece vergi kaybına sebebiyet vermelerini

engellemek üzerine ülkelerin mevzuatlarına girdiği ve bu yolla büyük vergi aşındırmalarına sebebiyet verdikleri tezini ispat etmektedir.

Bu nedenle, transfer fiyatlandırması incelemeleri aslında bu şekildeki vakalar için bir çözüm yolu olduğundan asıl olarak bu tür transfer fiyatlandırması incelemelerine ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, tezde yer verilen diğer vakalarla karşılaştırıldığında, bu tür incelemelerin ne kadar yoğun çalışma gerektirdiği, uzun zaman alacağı görülmektedir. Vakanın başında belirtildiği üzere, bu inceleme sınırlı inceleme olarak tanımlanmıştır. VUK'un 140. maddesine göre, sınırlı incelemeler 6 ay; tam incelemeler 1 yıl içerisinde tamamlanmak zorundadır. İlgili sürelerle ilaveten 6 ay ek süre verilebilmektedir. Bu bilgi ışığında bakıldığında, yalın transfer fiyatlandırması incelemesi olarak tanımladığımız incelemeler (örneğin kasa adatlandırması) genelde sınırlı inceleme olarak tanımlanmaktadır. Bu vakada olduğu gibi böyle karmaşık transfer fiyatlandırması incelemeleri de sınırlı inceleme olarak tanımlanmaktadır. İlk bakışta, karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinin daha uzun bir araştırma ve çalışmayı gerektirdiği; bu nedenle bu tür incelemeler için daha uzun inceleme süresi (tam inceleme olarak) tanımlanmasında kanımca yarar vardır. Söz konusu incelemelerin farklı grup başkanlıklarında (A ve Ç grup başkanlığı gibi) ifa edilmesi ve burada görevli vergi inceleme elemanlarında aynı andaki iş yükleri dikkate alındığında, toplam inceleme başına harcanan zamanın denk olabildiği gözlenmiştir. Ancak bu husus, ayrı bir araştırma konusu ile net olarak ortaya koyulabilecektir.

Karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinde bu tür vakalara bakıldığında, üst düzey bir muhasebe bilimine dair bilgi düzeyi gerektirdiği anlaşılmaktadır. Vergi incelemesinde yapılan analizlerde, Tekdüzen Hesap Planı muhasebe sistemi ile TFRS arasında karşılaştırmalar yapılmakta; işletmelerin faaliyetlerine uygun oran analizleri kullanılmaktadır. Vergi inceleme elemanları bu bilgilere haiz olsa da, her incelemede bu şekilde kullanma alanı bulunmamaktadır. Bu nedenle, karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerini yapanlarca teknik bilgi

ve inceleme tecrübesine sahip olunması önemlidir. Diğer vakalar ve inceleme türleri ile karşılaştırıldığında, çok farklı bir muhakeme tarzı gerektirmektedir. Hatta, genel vergi mevzuatı bilgisinden daha çok, transfer fiyatlandırmasına dair uygulama ve analiz bilgisi gerektirdiği görülmektedir. Zaten transfer fiyatlandırması uygulamasının mevzuat kapsamına bakıldığında, tek başına bir Katma Değer Vergisi Kanunu ya da Kurumlar Vergisi Kanunu kadar bir büyüklük oluşturduğu görülmektedir. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ve OECD Rehberi ile büyük bir mevzuat setini ihtiva etmektedir. Bu açıdan tipik transfer fiyatlandırması incelemeleri, ayrı bir uzmanlaşmayı gerektirmektedir.

TFRS bilgisi, bazı transfer fiyatlandırması incelemelerinde temel anlamda kullanılacak iken, bazılarında da derinlemesine bilinmesi gerekmektedir. Örneğin, Amadeus gibi veri tabanları genelde UFRS bazlı mali tablo bilgilerini ihtiva etmektedir. Türkiye kaynaklı bir emsal şirket tespit edilemediğinde, uluslararası düzeyde tespit edilen emsal şirketlerin mali tablolarındaki UFRS bazlı bu farklılıkların karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında düzeltilmesi gerekmektedir. Sadece VUK'a göre düzeltilecek UFRS mali tabloları vergi incelemelerine esas olabilecektir. Bu nedenle, TFRS transfer fiyatlandırması incelemelerinde ayrı bir önem arz etmektedir..

VAKA 7: ÇUI'ler Transfer Fiyatlandırması çeşitli vakalar, yurtdışından yüksek bedelle mal ithal etmeleri

Vakada, sadece bir vaka değil; aynı kapsamda bir kaç vaka olduğu gösterilecektir. Ülkemizde şirket kuran ÇUI'lerin yurtdışındaki ana grup firmalarından emsallere aykırı olarak yüksek bedellerle Türkiye'ye ürün ithal ederek yurtiçinde satmaları sonucunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı meydana gelmiş olmaktadır. İlgili vergi inceleme raporlarındaki değerlendirme ve eleştiriler, bir önceki vakada ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Burada kısaca aynı kapsamdaki çeşitli vakalardan alıntılar yapılacaktır.

Bir vakada, yine dünyada faaliyet gösteren küresel elektronik ürün devlerinden bir şirket incelemeye konu edilmiştir. Bu şirket, Türkiye'de sınırlı distribütör faaliyetinde bulunacak bir şirket kurarak Türkiye'de yaptığı satışları bu şirket aracılığıyla yapmaktadır. Mükellef kurumun Hollanda merkezli ana şirketten emsallere aykırı olarak yüksek tutarlarla mal ithal ettiği ve Türkiye'de sattığı tespit edilmiştir. Mükellef kurum tarafından yine işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılmıştır. Bu sefer ORBIS ve Amadeus olarak bilinen veri tabanları kullanılarak emsal bedel tespit edilmeye çalışılmıştır. İlgili veri tabanından seçilen emsaller, vergi inceleme elemanı tarafından karşılaştırılabilirlik analizine uygun olmadığı gerekçesi ile reddedilmiştir. Kendisi tarafından karşılaştırılabilirlik analizine göre seçilen emsal şirketlerin mali verilerine göre bir emsal veri aralığı oluşturulmuştur. Bu emsal veri aralığında, bu kez ağırlıklı ortalama noktası esas alınmıştır. Çünkü seçilen şirketlerden bazılarının faaliyet kârlılık oranları birbirine eşit olması nedeniyle, medyan değer gerçeği bir değer vermeyeceği öne sürülmüştür. Genel Tebliğ, bu noktalardan herhangi birinin alınmasına onay vermektedir. Ayrıca, yine mükellef kurum tarafından TFRS verilerinin kullanılması yoluyla emsal kârlılık oranlarının düşük olmasına dayanak yapıldığı ortaya konulmuştur.

Vergi inceleme raporunda tespit edilen emsal veri aralığında faaliyet kârlılık oranının ağırlıklı ortalaması emsal bedel olarak tespit edilmiş ve %3 civarında faaliyet kârının transfer fiyatlandırması yoluyla eksik beyan edildiği belirtilmiştir. Bunun KVK'nın 13. maddesindeki transfer fiyatlandırmasına aykırı olduğu eleştirisi ile matrah farkının incelenen iki yılda yaklaşık toplam 700 milyon TL olduğu (vergi farkının da %20 kurumlar vergisi oranı sayesinde, yaklaşık 140 milyon TL olduğu) tespit edilmiştir.

Önemli tutardaki bir vergi kaybı bir önceki vakaya benzer örnekteki bir inceleme ile ortaya çıkarılmış olmaktadır.

Bu vakaya neredeyse denk başka bir ÇÜİ devinin Türkiye kuruluşu nezdinde yapılan incelemede, aynı şekilde bir vergi kaybına sebebiyet veren bir durum ortaya

ıkarılmıştır. Mükellef kurumun, yurtdışı grup ana firmasından yüksek bedelle ithal ettiği elektronik ürünler vasıtasıyla transfer fiyatlandırması oluştuğu yönünden eleştiri getirilmiştir. Yapılan bu incelemede de, yaklaşık 50 milyon TL matrah farkı ortaya çıkarılarak 10 milyon TL civarında kurumlar vergisi tarh edilmiştir.

Yine benzer bir vakada, yüksek bedelle ilaç etken maddesinin ithal edilerek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı tespit edilmiştir. Bu inceleme de, yüksek tutarda vergi kaybını önlemiştir. İlaç etken maddesi, aynı zamanda başka şirketlerden de ithal edildiğinden i emsal oluşmuş ve karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre tespit edilmiştir. Böylece, 1 milyon TL civarında bir vergi kaybının önüne geçilmiştir.

Başka bir vakada, mükellef kurum yurt dışındaki ilişkili firmasından, ilişkisiz firmalardan temin edebileceğinden daha yüksek bedelle üretim hammaddesi niteliğinde plastik ithal etmek suretiyle maliyetlerini artırmış ve kurum kazancının örtülü yolla yurt dışındaki ilişkili firmasına transfer fiyatlandırmasıyla aktarılmasına neden olmuştur. Mükellef kurumun ilişkisiz kişilerden benzer nitelikteki hammadde alışlarında uygulanan bedeller i emsal olarak tespit edilmiş ve karşılaştırılabilir fiyat yöntemi olarak emsal bedel olarak kabul edilmiştir. Yurtdışındaki şirket, mükellef kurumun grup içi şirketi olmasa da ilişkili kişi kapsamında olduğundan emsal bedelin üstünde uygulanan bedellerle KVK'nın 13. maddesi kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ortaya çıktığı eleştirisi ile yaklaşık 4 milyon TL bir vergi kaybı engellenmiştir.

KVK'nın 13. maddesi kapsamındaki transfer fiyatlandırması müessesinin nasıl değerlendirilerek getirilen eleştiriler burada anlatılmıştır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi yönünden ortaya çıkan vergi kaybı üzerinde durulmuştur. Ancak bununla birlikte, KVK'nın 13/6. maddesinde, uluslararası düzenlemeye paralel olarak, "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 veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır." denmektedir.

Özellikle yurtdışındaki ilişkili kişilerle yapıldığı ortaya koyulan transfer fiyatlandırması uygulamasında, örtülü olarak dağıtılan kazancın ayrıca kâr payı olarak değerlendirilerek KVK'nın 30/3. maddesi kapsamında kâr payı tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu tevkifatın yapılabilmesi için çifte vergilendirme anlaşmalarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Çifte vergilendirme anlaşmalarının "Temettüler" maddesinde, hangi devletin hangi oranda tevkifat yapılacağına hükmedilmiştir. Vergi incelemelerinde de görüldüğü üzere, bu türden işlemler de genelde Hollanda, İrlanda, Güney Kore, Birleşik Arap Emirlikleri, Hindistan gibi Türkiye ile arasında çifte vergilendirme anlaşmaları bulunan ülkelerle de yapılmaktadır.

Çifte vergilendirme önleme anlaşmalarının da kurum stopaj vergisi (kâr payı tevkifatı) yönünden dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu vakalar hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında bu hususlar da dikkate alınarak ayrıca kâr payı tevkifatı yönünden ortaya çıkan vergi kayıpları da ortaya koyulmuştur. Yukarıda açıklandığı gibi, incelemeler sayesinde önlenen vergi kayıpları kurumlar vergisi türü yönünden yapılan tarhiyatlara ilaveten kurum stopaj vergi türü yönünden de yapılmaktadır. Kurum stopaj vergisi, KVK'nın 30/3. maddesi kapsamında %15 oranında; ancak çifte vergilendirme anlaşmalarına göre, %10-12 gibi oranlarda kesilmektedir. Dolayısıyla, yurtdışı ilişkili kişilerle yapılan transfer fiyatlandırması işlemlerinde, vergi kaybı tespit edilen matrah farkı (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç üzerinden) üzerinden ortalama olarak %30-35 oranına tekabül etmektedir.

Karmaşık transfer fiyatlandırması kapsamındaki vakaların bir kısmı da, yurtdışı ilişkili kişilere düşük bedelle yapılan satışlar (ihracat) yoluyla transfer fiyatlandırmasından oluşmaktadır. Bu türden vakalar da, aynı konsept ile ele alınmış ve karlılık oranlarının düşük beyan edilmesine yol açarak transfer fiyatlandırması

yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yönünden eleştiri konusu yapılmıştır. İncelenen mükellefler arasında, global düzeyde faaliyet gösteren çeşitli alanlarda faaliyet gösteren şirketler bulunmaktadır.

Karmaşık transfer fiyatlandırması başlığı altında araştırılan vakalardan yurtdışı ilişkili kişilerin taraf olduğu inlemelerin tamamının B Grup Başkanlığı (Büyük Ölçekli Mükellefler) ve Ç Grup Başkanlığı (Transfer Fiyatlandırması) bünyesinde görevli vergi inceleme elemanları tarafından tanzim edilmiştir. Bu incelemelerin 2018, 2019 ve 2020 (15 Ekime kadar) yıllarında yaklaşık 10 ayrı mükellef nezdinde yürütüldüğü tespit edilmiştir.

3.3.2. Maddi Duran Varlık Satışı

İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan emtia alım-satımı dışında işletmenin maddi duran varlıklar hesap grubunda kayıtlı olan taşıtlar, makine, teçhizat ya da demirbaşların da emsal bedellerine aykırı olarak alım-satım yapmak suretiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına sebebiyet verildiği olmaktadır.

Örneğin, işletme demirbaşları net defter değerinden düşük bedelle şirket ortağına satılarak transfer fiyatlandırması uygulanabilmektedir. Bir vergi incelemesi vakasında, şirket müdürüne şirket muhasebe kayıtlarında yer alan taşıt ve demirbaş büro malzemelerinin kıymet düşüklüğü tespiti yapılmadan veya zayi olduğuna dair vergi dairesi takdir komisyonu tarafından değer tespiti yapılmadan kayıtlı değerinin çok altında satışı yapılmıştır. Satışı yapılan bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyat üzerinden yapıldığı tespit edilmiştir. Vergi dairesi Takdir komisyonu marifetiyle ilgili kıymetlerin emsal bedeli 120.000,00 -TL olmasına rağmen, beyan edilen satış tutarı olan 8.000,00 TL'dir. Aradaki fark tutarının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.

Bu vakada, ilgili maddi duran varlıkların emsal bedeli mevzuata uygun tespit edilmemiştir. VUK'un 267. maddesine göre, iktisadi kıymetlerin emsal bedeli vergi dairesi takdir komisyonları marifetiyle tespit edilebilmektedir. Ancak transfer fiyatlandırması uygulamasına göre, emsal bedeller ancak KVK'nın 13. maddesinde belirtilen yöntemlerle tespit edilebilir. Takdir komisyonu marifeti ilgili hükümde sayılmamıştır. Bu nedenle, vakada kıymetlerin emsal bedeli karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ya da diğer yöntemlerle tespit edilmesi gerekmektedir. Söz konusu kıymetler, taşıt ve demirbaş ürünler olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile kolayca tespit edilebilecekti. Bir başka deyişle, ilişkili kişiye satışı yapılan kıymetlerin arada bir ilişki olmayan kişilere satıldığında piyasadaki mevcut fiyatının esas alınması gerekmektedir. Ancak ilgili olayda böyle bir çalışma yapılmamıştır.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde, OECD Rehberi her türlü piyasa fiyatının kabul edilebileceğini belirtmekte, Türk mevzuatı¹³⁴ da buna hükmetmektedir. İlgili kıymetlerin satışını yapan şirketlerden edinilecek fiyat bilgileri ya da internet sitelerindeki fiyat bilgileri dış emsal olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer yandan, uluslararası düzeyde kullanılan emsal veri tabanları da esas alınabilecektir. Bunlar, Amadeus, Thomson Reuters veya Bloomberg gibi bir çok veri tabanıdır. Ülkemizde ise, VDK tarafından programlanan "emsal veri tabanı" vergi incelemelerinde kullanılmaktadır.¹³⁵ Ancak bu veri tabanının Ç grup başkanlıkları (Transfer fiyatlandırması incelemeleri) tarafından asıl olarak kullanıldığı; A grup başkanlığında görev yapanlarca başvurulmadığı gözlemlenmiştir. Transfer fiyatlandırması incelemelerinde denetim otoritesinin tümünde aynı düzeyde bir etkinlik olmadığını bu bilgi göstermektedir.

Sonuç olarak bu vakanın vergi inceleme elemanı tarafından ele alınmasında transfer fiyatlandırması hükümlerinin mevzuat ve genel uygulamaya paralel uygulandığı görülmektedir. Örneğin işleme dayalı net kâr marjı yönteminin

¹³⁴ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.

¹³⁵ Vergi Denetim Kurulu. 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s. 18.

kullanılması uluslararası uygulamaların genelini yansıtmaktadır. Transfer fiyatlandırması incelemeleri bu yönüyle de ayrı bir birikimi barındırmaktadır.

3.3.3. Hizmet Alım-Satım

Transfer fiyatlandırmasına sebebiyet veren diğer önemli bir durum da, ilişkili kişilere verilen çeşitli hizmetlerin emsallere aykırı bedellerle sağlanması işlemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle hizmetlerin özelliği nedeniyle somut bir varlığı olmadığından nasıl verildiği ya da verilip verilmediğinin tespit edilmesi zor olduğundan ayrıca bir vergi incelemesi ile ortaya çıkarılması mümkündür.

2018, 2019 ve 2020 yıllarında yapılan vergi incelemelerinde, transfer fiyatlandırması yönünden yapılanlarda, ilişkili şirkete kefil olunması ancak karşılığında bir bedel alınmaması nedeniyle yapılan eleştiriler önemli bir yer tutmaktadır. Aşağıda karşılıksız kefil olunma hizmetine ilişkin eleştiri örneğine yer verilmiştir. Hizmet alım-satımındaki diğer olaylarda da, vergi incelemelerinde benzer yorumlar yapılmaktadır.

Mükellef kurum, ilişkili olduğu şirketlere verdiği kefalet hizmeti karşılığında komisyon vb. herhangi bir gelir hesaplamaı nedeniyle eleştirilmektedir. İlişkili kişilerin bankalarla yaptığı kredi sözleşmelerinde, mükellefler bu ilişkili şirketlere kefil olmaktadır. Dolayısıyla, bir kefalet hizmeti verilmektedir. Böylece, ilişkili şirketlerin kredi alabilmesi mümkün olmaktadır. Eğer aralarında bir ilişki olmasaydı verilen bu kefalet hizmeti bir bedele tabi olacaktı. Çünkü, ayrı bir hizmet karşılığı bu kredi sağlanabilmektedir.

Mükellef kurumun herhangi bir komisyon vb. almaksızın bedelsiz kefalet hizmeti vermesi transfer fiyatlandırması hükümlerine aykırı olmaktadır. Vergi inceleme raporunda, KVK'nın 13. maddesi transfer fiyatlandırması hükümleri çerçevesinde eleştiri konusu yapılmıştır. Bedelsiz verilen kefalet hizmetinin emsal

bedeli kadar gelir, kurumlar vergisi matrahına ilave edilmiş ve ayrıca emsal bedel üzerinden KDV hesaplanmıştır.

VAKA 6: Yurtdışı lisans (royalty) ödemeleri

Transfer fiyatlandırması müessesesinin uluslararası düzeyde en çok vücut bulmuş hali, kendine has marka, patent ya da formülü olan unsurların ülkeler arası hareketinde lisans (royalty) ödemelerinde yapılan ayarlamalar ile vergiden kaçınmaktır. Bu tür lisanslar için çok yüksek ya da düşük tutarlar ödemek suretiyle, kazanç transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak vergilendirilmeyecek ya da daha az vergilendirilecek ülkelere kaymaktadır.

Bu vaka da, bu yönden risk analiz sisteminden ortaya çıkarılmış ve incelemeye sevk edilmiştir.

Yapılan Tespitler: Mükellef şirketin ilişkili kişisi olan ortağı A (dar mükellef), yurtdışından çeşitli televizyon yarışma program formatlarını bulmakta ve Türkiye'de uygulama (gösterim) formatına çevirmektedir.

Mükellef kurum ile ortak arasında yapılan sözleşme ile ortak elinde bulundurduğu yabancı yarışma program formatlarının Türkiye'de gösterim hakkını(lisans) mükellef kuruma kiralamıştır. Bu yarışma programında bedel olarak, yarışma programının TV'de gösteriminden elde edilecek gelirin %20'si şirket ortağına, %80'i şirkete kalacaktır.

İlişkili kişi olan ortağa format kullanma hakkı dolayısıyla yapılan ödemeler ile ilişkisiz kişilerden satın alınan format kullanma hakkı dolayısıyla yapılan ödemeler arasındaki farkın nedeni sorulduğunda cevap olarak, *"Televizyon sektöründe, format sahibi payı genel olarak %80 olarak uygulanmaktadır. Bu dünyada böyle olduğu gibi ülkemizde de geçerlidir. Ancak bu oran, bir çok değişkene*

göre değişebilmektedir. Bilirsiniz ki TV sektöründe hiç bir şeyin garantisi yok. Bu nedenle, programın çıktığı ülkedeki reyting, o ülkenin ülkemiz ile yakınlığı, sosyo-ekonomik dengeleri, formatı satanın tecrübesi gibi bir çok kriter fiyatlandırmayı etkiler. Bu nedenle, bazen %80 oranı dışında da oranlar belirlenerek gelir aktarılır. Şirket ortağımız da olsa ayrı tüzel kişilik olduğumuzdan kendileriyle de bu objektif hususlar çerçevesinde çalışıyoruz. İşin ciro beklentisinin yüksek olması ve bu zamana kadar da kendisinin getirdiği formatlar çok isabetli olduğundan kendisine daha yüksek oranda bir pay vermek üzere anlaştık. Bu nedenle, tamamen ticari faaliyet çerçevesinde belirlenen fiyatlar olup ortağa fazladan verilen bir bedel değildir." demiştir.

Yorum ve Eleştiriler: Bu işlemin karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile emsal bedel tayinine tabi tutulması gerekmektedir. "Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir."¹³⁶

İlgili sözleşme örnekleri karşılaştırıldığında, sözleşmelerin kapsam ve konularının aynı olmasına rağmen format satışlarından elde edilen gelirin mükellef kurum-ortak ile mükellef kurum- ilişkisiz kişiler arasındaki dağılımın farklı olduğu görülmektedir. Vergi inceleme elemanı tarafından bu bedelin emsallere uygun olup olmadığına dair yapılan araştırmada, diğer TV program formatlarındaki sözleşmelerde, formatın kullanma hakkını verene %80; şirkete de %20 oranında gelir kalacağı; yani tam ters oranda anlaşmalar mevcuttur. Dolayısıyla, iç emsal bulunmaktadır. Buradaki oranlar, ortakla yapılan sözleşme için de emsal bedel olarak kabul edilmelidir. Hem iç emsal bedelin esas alınması hem de karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması sonucunda, fiyatları etkileyecek bir etkiye rastlanmamıştır.

¹³⁶ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği.

Şirket ortağı dar mükellef gerçek kişi olduğundan kendisine yapılan ödemeler üzerinden GVK'nın 94/2. maddesi uyarınca serbest meslek kazançları kapsamında %17 oranında tevkifat yapılmıştır. Yine GVK'nın 86/2. maddesi kapsamında, ortak dar mükellef olduğundan yapılan vergi kesintisi nihai vergileme olmuştur. Bir başka deyişle, şirket ortağı gelir vergisi beyannamesi vermeyecek ve artan oranlı vergiye tabi tutulmayacaktır. Böylece, ortak üzerindeki toplam vergi yükü, %17 oranıyla sınırlı olmaktadır.

Ancak, şirket ortağına verilen yarışma gelirinin %80 oranı, iç emsallere göre oldukça yüksektir. İç emsallere göre, şirket ortağına %20 oranında gelir aktarılması gerekmektedir. Bu nedenle, aradaki farkın KVK'nın 13. maddesi kapsamındaki transfer fiyatlandırması uygulaması sayesinde mükellef kurumun gelirine ilave edilmesi gerekmektedir. Böylece yeniden hesaplanacak kurumlar vergisi matrahı üzerinden vergi tarh edilecektir.

Vaka Hakkında Değerlendirmeler: Vakada görüldüğü üzere, bir vergi planlaması ile elde edilen toplam gelirin daha düşük vergiye tabi tutulması sağlanmıştır. Gerçek kişi ortak A dar mükellef olduğundan vergi mevzuatındaki hükümler nedeniyle nihai olarak %17 vergiye tabi tutulmuştur. Ancak 2019 yılında yapılan bu işlemde, mükellef kurum %22 oranında kurumlar vergisine tabi tutulmaktaydı. İç emsallere aykırı olarak şirketin daha fazla gelirden pay alması gerekirken, bu gelirin dar mükellef ortak üzerinden %5'lik oranda daha az vergiye tabi tutulmasını temin etmek amacıyla yüksek payın ortağa aktarılması sağlanmıştır. Böylece, emsallere göre mükellef kurum üzerinde kalması gereken gelir, ortak üzerinden transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış durumdadır. İşte, KVK'nın 13. maddesindeki transfer fiyatlandırması uygulaması bu şekildeki vergiden kaçınma faaliyetlerini engellemektedir.

Bu örnekte olduğu gibi, Google, Starbucks, Apple gibi ÇÜ'ler marka veya patentlerini lisans ödemeleri altında emsallere aykırı bedellerle aktararak transfer

fiyatlandırması yoluyla vergi kaybına sebebiyet vermektedirler. Vakada, olay yurtiçi gerçekleşse de, bu genelde vergi planlaması ile ÇUİ'ler arasında yapılmaktadır.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI VERGİ İNCELEMELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tezin son bölümü olan bu bölümde, önceki bölümde yer verilen vakalar üzerinden transfer fiyatlandırması vergi incelemelerinin mali idare tarafından nasıl gerçekleştirilmiş olduğuna dair sonuçlara ve önerilere yer verilecektir. Üçüncü bölümde yer verilen her vaka örneği ile birlikte ilgili vergi incelemesi hakkında hukuki ve teknik değerlendirme ile eleştiriler ve olması gereken durumlara yer verilmiştir.

Vergisel yönden transfer fiyatlandırması konusu literatürde mevzuat uygulamasının nasıl olacağı yönünden irdelenmiş olup transfer fiyatlandırması işlemlerinin sınıflandırılması, vergi incelemelerinde nasıl ele alındığı ve muhasebe ile ilişkisi irdelenmemiştir. Tezde, irdelenmeyen bu noktaların ilk kez araştırılması amaçlandığından tespit edilen sonuçlar ve yapılan öneriler sıkı bir şekilde bağlantılı olup sonuç ve öneriler 10 başlık halinde bu bölümde açıklanacaktır.

4.1. Transfer Fiyatlandırmasının Asli Amacına Uygun İncelemeler Yapılması Gerekliliği

Vergi Denetim Kurulu arşiv sistemi, transfer fiyatlandırması yönünden yapılan vergi incelemeleri ile diğer konularda yapılan incelemelerin sistemli bir şekilde sınıflandırılmasına imkan vermektedir. İdare tarafından belirlenen "eleştiri kodları" ile bu sınıflandırma yapılmakta ve takip edilebilmektedir.

"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesi, farklı ülkelerde grup firmaları şeklinde teşkilatlanarak vergiden kaçınma amacı güden ÇUI'lerin bu vergi planlamasını engelleyerek gerçek verginin ödenmesini sağlamak

üzere suiistimal işlemlerini önlemek amaçlı ortaya çıkmıştır. Transfer fiyatlandırması maddesinin Türk vergi sistemi içerisindeki asli amacı da budur. Bazen bu vergi planlaması ülke içinde de kurulan grup firmaları aracılığıyla yapılabilmektedir. Yine transfer fiyatlandırması maddesi, yurt içi grup firmalar ve ilişkili kişiler aracılığıyla yapılacak vergi aşınmasını önlemek üzere vardır.

Diğer yandan, üçüncü bölümde sınıflandırıldığı üzere transfer fiyatlandırması konusunun asıl olarak karmaşık işlemlere odaklandığı, yalın işlemlere çok fazla odaklanmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü, yüksek tutarla mal/hizmet alışı, düşük tutarla mal/hizmet satışı, yurtdışı grup firmaları ile borç alışverişi gibi karmaşık transfer fiyatlandırması işlemleri büyük vergi kayıplarına sebebiyet vermektedir. Kasa veya ortaklardan alacaklar hesaplarının adlandırılması şeklinde sınıflandırdığımız yalın transfer fiyatlandırması işlemleri ise tespiti nispeten kolay ve kısa süre ile tamamlanacak incelemeler olduğundan vergi incelemeleri açısından da daha az verimlidir.

Verimlilik açısından bakıldığında, transfer fiyatlandırması incelemelerinin yurtdışı grup firmaları kapsamında Türkiye'de de faaliyet gösteren ÇUI'ler ve karmaşık transfer fiyatlandırması incelemeleri nezdinde odaklanması gerekmektedir.

Tezde incelenen 2018, 2019 ve 15 Ekim 2020 tarihine kadar olan dönemde Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yapılan tüm transfer fiyatlandırması incelemelerinin tetkikinde ise, bu incelemelerin neredeyse tamamının grup firmaları dışında oluşan işlemlere yönelik yalın işlemler olduğu tespit edilmiştir. Uluslararası düzeyde asıl önlem alınmak istenen grup firmalar arası işlemler için Türkiye'de yapılan vergi incelemelerinin söz konusu yıllarda sadece 10 adet olduğu tespit edilmiştir.

Asıl odaklanılması gereken ÇUI'ler nezdindeki transfer fiyatlandırması vergi incelemelerinin sayısının bu kadar az olmasına rağmen inceleme sonucu ortaya

çıkarılan vergi kaybının yapılan yüzlerce yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinden daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

2018 yılından başlayarak 15 Ekim 2020 tarihine kadar Vergi Denetim Kurulu bünyesinde transfer fiyatlandırması yönünden yaklaşık toplam 1015 vergi incelemesi yapıldığı; bunların yaklaşık sadece 30 adedinin Ç grup başkanlığı şeklinde faaliyet göstermiş olan Transfer Fiyatlandırması incelemeleri için kurulmuş olan Transfer Fiyatlandırması Grup Başkanlığı'nda yapılmış olduğu tespit edilmiştir. Diğer kalan yaklaşık 200 adedinin B grup başkanlığı şeklinde kurulmuş olan Büyük Mükellefler Grup Başkanlığı'nda; kalanların ise A grup başkanlığı şeklinde kurulmuş olan Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı tarafından yapıldığı tespit edilmiştir.

Yukarıda bahsedilen ÇUI'ler nezdinde yapılan 10 adet vergi incelemesinin çoğununun ise B grup başkanlığında görevli vergi inceleme elemanları tarafından yapıldığı tespit edilmiştir. Buradan anlaşılmaktadır ki, transfer fiyatlandırması incelemelerinin ihtisas grubu olan Ç grup başkanlığı, kuruluş amacı ile uygun çalışmamıştır. Yine ikinci bölümde gösterildiği üzere, Ç grup başkanlığının işgücü de yapılması gereken verimli transfer fiyatlandırması incelemeleri için yeterli bulunmamaktadır. Yani Transfer fiyatlandırması grubunda 2018, 2018, 2020(15 Ekim'e kadar) Türkiye genelinde görevli 45 müfettiş görev yapmış ve 30 adet inceleme tamamlamıştır. Ancak diğer yapılan transfer fiyatlandırması incelemelerinden görüldüğü üzere, Ç grubu bazen sektör araştırması yaparak incelenecek mükellefleri tespit etmiştir. Buna rağmen yeni sistemde, bu transfer fiyatlandırması birikimi tamamen ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca inceleme istatistikleri de, vergi kaybı potansiyeli yüksek olan karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinin ne kadar az sayıda yapıldığını göstermektedir.

Transfer fiyatlandırması incelemelerinin, OECD ve BM gibi kuruluşlar açısından verginin içerisinde tamamen ayrı bir alan olarak çalışılmasından anlaşılabacağı ve önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, diğer vergi incelemelerinden farklı bir teknik ve uygulama boyutu vardır. Bu nedenle, bu incelemelerde

ihhtisaslaşmış vergi inceleme elemanlarının bulunması veya ayrı bir birim kurulması yerinde bir uygulamadır. Ancak görüldüğü üzere, yapısal olarak buna uygun bir organizasyon olsa da, uygulamada incelemeler buna uygun gerçekleşmemiştir. Akabinde, 15 Ekim 2020'den itibaren A, B, C,  grup başkanlıkları kaldırılarak yerine organize kaçakçılık, iade, sektörel ve iade denetim başkanlıkları gibi birimler kurulmuş; transfer fiyatlandırması incelemeleri için ayrı bir başkanlık ya da söz konusu başkanlıklar bünyesinde bir birim kurulmamıştır. Ayrıca, tezin kabul tarihine kadar da transfer fiyatlandırması incelemeleri yönünden Vergi Denetim Kurulu tarafından herhangi bir strateji veya plan açıklanmamış ve uygulanmamıştır.

Transfer fiyatlandırması incelemelerinin denetim otoritesi tarafından üçüncü bölümde yer verildiğı üzere, yalın ve karmaşık olarak ikiye ayrılması gerekmektedir. Böyle bir sınıflandırma yapılması halinde, vergi denetim gücünün verimli ve etkin kullanılması mümkün olacaktır. Akabinde, karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinde de, grup firması şeklinde Türkiye'de kurulmuş olan yurtiçi ve ÇUI'lerin incelenmesine yoğunlaşılması gerekmektedir. Bu kapsama giren birçok mükellef olmasına rağmen ilgili yıllarda yaklaşık 100 tanesi bu şekilde incelemeye tabi tutulmuştur. Toplam karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinin 90 adedi ise yurt içi grup firmalar ya da ilişkili kişiler yoluyla yapılan işlemlere yönelik iken 10 adedi de ÇUI'ler ve yurt dışı grup firmalar aracılığıyla yapılan işlemlere yöneliktir. 2018, 2019, 2020(15 Ekim'e kadar) yıllarında yazılan transfer fiyatlandırması incelemeleri raporlarının verileri bu sonucu açıkça ortaya koymaktadır.

Yalın ve karmaşık incelemelerin nasıl yapılabileceğı de aşağıdaki başlıklarda açıklanacaktır.

4.2. Yalın Transfer Fiyatlandırması İşlemleri için "İzaha Davet" Yolu

Yukarıda bahsedildiği üzere, kasa ya da ortaklardan alacaklar hesaplarında izlenen tutarlar üzerinden yapılan adatlandırma işlemleri yalın transfer fiyatlandırması incelemeleri olarak tezde sınıflandırılmıştı. Ancak bu işlemler bilanço ve gelir tablosu hesaplarından çabuk ve uzun incelemeye gerek kalmaksızın tespit edilebilmektedir.

Uygulamada görüldüğü üzere, adatlandırma temelli olan bu incelemeler vergi inceleme elemanları tarafından hızlı bir şekilde tespit edilerek vergi kayıpları ortaya çıkarılmaktadır. Buna rağmen 2018, 2019, 2020(15 Ekim'e kadar) döneminde toplam 1015 transfer fiyatlandırması incelemesinin yaklaşık sadece 100 adedi karmaşık transfer fiyatlandırması incelemesi iken, kalanı yalın transfer fiyatlandırması incelemesidir. Bununla birlikte, karmaşık transfer fiyatlandırması olarak sınıflandırılan 100 adet incelemenin 10 tanesi ÇUI'ler ve yurt dışı grup firmalar üzerine olmuşken kalan 90 adedi de yurt içi grup firmalar ve ilişkiler firmalar üzerine yapılmıştır. İncelenen vakalardan karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinin sayısının yalın incelemelerden az olmasına rağmen idare tarafından yapılan vergi tarhiyatının yalın incelemelerden çok daha fazla olduğu görülmüştür. Bu veri göstermektedir ki, asıl odaklanılması gereken incelemeler yerine daha verimsiz olan yalın transfer fiyatlandırması incelemelerine odaklanılmaktadır. Bu nedenle, yalın transfer fiyatlandırması incelemeleri büyük zaman, enerji ve hazine geliri kaybına sebebiyet vermektedir.

Yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinin bilanço ve gelir tablosu hesaplarından hızlıca tespit edilebilmesi nedeniyle vergi incelemesine gerek olmadan Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi kapsamında "izaha davet" yoluyla yapılması büyük fayda sağlayacaktır. İzaha davet yoluyla, bu konuda riskli görülen mükelleflere durum bildirilerek vergi beyannamelerini mevzuata uygun hale getirmeleri ya da mevzuata uygunluk iddiaları varsa ispatlamaları istenmektedir.

Böylece mükellefler beyanlarını transfer fiyatlandırması yönünden düzeltecek ve vergi kaybı bir ay gibi kısa bir sürede önlenmiş olacaktır. Eğer mükelleflerin mevzuata uygun bir açıklaması var ve İdare tarafından kabul edilirse, yine vergi incelemesine gerek kalmaksızın söz konusu olay tespit edilmiş olacaktır. Böylece, bir mükellefin sadece bu sebepten 6 ay (en az) boyunca vergi incelemesi yapılmasına gerek kalmadığından hem denetim gücü etkin kullanılacak, hem varsa hazine zararı ivedilikle tahsil edilmiş ve hem de mükellef açısından süreç hızlı olacaktır. Diğer yandan, vergi incelemesi sonucundaki uzlaşma, dava ve ödeme safhaları dikkate alındığında zaman açısından vergi kaybının çabuk bir şekilde izaha davet yoluyla hazineye intikali sağlanmış olacaktır.

2.4.3 bölümünde açıklandığı üzere, VUK'un 370. maddesine göre bu önerinin uygulanması mümkündür. Ancak 1.1.2020 tarihinden itibaren yürürlükte olan 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde, transfer fiyatlandırması ile ilgili bir konuya yer verilmediğinden böyle bir uygulama mevcut değildir. Ayrıca Vergi Denetim Kurulu bünyesinde faaliyet gösteren çeşitli komisyonlarla (izaha davet komisyonu vb.) yapılan şifahi görüşmelerde de, böyle bir uygulamanın mevcut olmadığı anlaşılmıştır. Bir başka deyişle mevcut uygulamada, adatlandırma şeklinde tespit edilen yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinin doğrudan vergi inceleme elemanına inceleme yapmak üzere sevk edildiği bildirilmektedir. 2020 yılından önceki uygulamalarda da buna benzer bir uygulamanın mevzuat bakımından (mülga 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) mümkün olduğu; ancak neredeyse hiç uygulanmadığı da belirtilmiştir.

Bunun yerine, kanaatimce 519 Sıra No'lu Genel Tebliğ'de buna imkân verecek bir ekleme yaparak yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinin izaha davet yoluyla tamamlanması sağlanmalıdır. Aynı zamanda, VDK tarafından bu kapsamda tespit edilen olayların vergi incelemesi yerine izaha davet yoluyla tamamlanması yönünde bir planlama yapılmalıdır.

VUK'un 370. maddesi ve 519 no'lu tebliğ uyarınca, izaha davet yolunun hem vergi daireleri hem de VDK bünyesinde kurulacak ön tespit komisyonları vasıtasıyla yapılması mümkündür. Her ne kadar yasal olarak böyle bir durum olsa da, Bakanlık bünyesinde yürütülen mevcut çalışmalarda, komisyonların sadece vergi daireleri bünyesinde kurulması ve işlemlerin burada tamamlanması gibi alternatifler tartışılmaktadır. İzaha davet müessesesinin yeniden yapılanmasının gündemde olduğu bu dönemde, yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinin izaha davet yoluyla yapılması önerisi de bu tartışmalara dahil edilmelidir. Ancak 3.2.4. başlığında anlatılan diğer hesaplarda gizleme yoluyla yapılan transfer fiyatlandırması, karmaşık transfer fiyatlandırması olacağından ayrı bir vergi incelemesi ile ortaya çıkarılabilecektir.

Bununla birlikte, yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinin VDK bünyesinde tespitine yönelik risk analiz sisteminde de bazı çalışmalar yapılmasına ihtiyaç duyulacaktır. Bu husus aşağıdaki başlıkta irdelenecektir.

4.3. Risk Analiz Sisteminde Transfer Fiyatlandırması için Ayrı Birim Kurulması

VDK tarafından yapılan vergi incelemelerinde, risk analiz sisteminin yeri büyüktür. Risk analiz sisteminde belli senaryolara göre tespit edilen riskli durumlar, konusuna göre vergi incelemesine sevk edilmektedir.

Bu noktada, risk analiz sistemlerinde transfer fiyatlandırması yönünden yapılacak risk analizlerinde doğrudan muhasebe sisteminden faydalanılabilmektedir. Bilanço ve gelir tablosu hesaplarının çapraz kontrolleri, dönemsel ve sektörel kârlılık analizi gibi muhasebe sisteminden yola çıkılan bir çok senaryo transfer fiyatlandırması incelemesine dönüşebilmektedir.

Tezin 2.2. başlığında açıklandığı gibi, transfer fiyatlandırması yönünden hazırlanmış risk senaryoları bulunmaktadır. Burada Vergi Denetim Kurulu bünyesinde kapsamlı senaryolar bulunsa da, fiiliyatta nasıl uygulandığı kamuya açıklanmamakta ve bilinmemektedir. Ancak 2018, 2019, 2020 dönemlerinde irdelenen tüm transfer fiyatlandırması vergi inceleme raporlarına bakıldığında, çok azının kaynağı risk analiz sistemi olarak belirtilmiştir. Vergi inceleme elemanına verilen inceleme görevlerinde, risk analizine neden takıldığı (hangi risk senaryosuna göre) ayrıntılı olarak belirtilmemekte sadece transfer fiyatlandırması gibi ana başlığı belirtilmektedir

Çok önemli tutarda vergi farkı tespit edilen karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinin (ki bunlar genelde ÇUİ'ler hakkında yapılmıştır) bazılarında kârlılık oranından yola çıkarak sektörel karşılaştırma sonucu riskli görülmüş ve incelemeye sevk edilmiş olabileceği şahsımca değerlendirilmektedir. Ancak diğer karmaşık incelemelerinin çoğunluğunda ise risk analiz senaryosuna takılmadan vergi inceleme elemanının kendi uzmanlığıyla tespit ettiği anlaşılmaktadır. Olması gereken ise, vergi inceleme elemanının uzmanlığı yerine risk analiz sisteminin bu aykırılığı tespit edebilmesidir. Çünkü tüm mükellefler nezdinde aynı araştırmanın yapılabilmesi gerekir ki gerçek riskler ortaya çıkarılabilsin.

Yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinde ise, risk analiz sistemi senaryolarınca tespit edilerek bu vakaların incelemeye sevk edilmesi kuvvetle muhtemeldir. Bunun yerine, mali tablo hesaplarından tespit edilen bu durum, risk analiz sisteminden ayıklanarak doğrudan inceleme yapılması yerine izaha davet müessesesine sevk edilmesi faydalı olacaktır. Böylece, inceleme olarak sevk edilecek vergi inceleme elemanına başka ve daha verimli bir inceleme sevk edilebilecektir.

Bu çalışmanın yapılabilmesi için risk analiz sisteminde transfer fiyatlandırması senaryoları için ayrı bir birim kurulması gerekmektedir. Kurulacak bu birim, mükelleflerin beyannamelerinde bildirmekle yükümlü olduğu ek bilgiler (transfer fiyatlandırması bilgileri, gerçek faydalanıcı formu vb.) ile mali tablo

hesapları ve dipnot bilgilerinden yola çıkarak risk senaryoları ortaya koyacaklardır. Bu analizlerde sektörel, uluslararası oran analizi ve muhasebe hesapları arası bağlantının yapılması büyük önem arz etmektedir. Vakalarda görüldüğü üzere, transfer fiyatlandırması incelemelerinin tekniğinde tamamen muhasebe kayıtları bulunmaktadır. Bu risk analiz biriminin yetkisinde tüm mükelleflerin beyanları ve bilgilerine ulaşma imkanı olacağından mükellefler arası sınıflandırma yapılması mümkündür. Örneğin, aynı sektördeki mükelleflerin kârlılık oranları karşılaştırılırken beyannamede bildirdikleri stok değerlendirme yöntemleri (ağırlıklı ortalama, FIFO gibi) birer karşılaştırma verisi olarak kullanılabilir.

Söz konusu bu karşılaştırmalar bu birim tarafından VDK veri ambarı ile karşılaştırılacaktır. Bu da bir nevi ön tespit olacaktır. Bu aşama çok önemlidir; çünkü vergi inceleme elemanları VDK veri ambarına ulaşamamaktadır. Ancak yazı ile talep ederek belli bilgilere ulaşabilmektedir. Risk analiz birimi tarafından yapılacak bu değerlendirme sayesinde, transfer fiyatlandırması incelemelerine yönelik ön tespit yapılmış olacaktır. Böylece, risk analizindeki transfer fiyatlandırması birimi hem yalın ve karmaşık incelemeleri ayrıştırarak hem de karmaşık incelemelerin verimli olmasını sağlayabilecektir. Örneğin, 100. Kasa ile 131. Ortaklardan Alacaklar hesabı 100.000 TL'yi aşan mükellefler yalın transfer fiyatlandırması işlemi olarak VUK'un 370. Maddesi uyarınca izaha davet komisyonlarına; Brüt satış kârlılık oranı sektör ortalaması altında olan ÇUİ'lerin karmaşık transfer fiyatlandırması olarak incelemeye sevk edilmesi mümkün olacaktır. Bu şekilde sistemli bir yapının kurulmasında büyük fayda olduğu düşünülmektedir.

4.4. Transfer Fiyatlandırması İncelemelerinin Yapılması için Uzman Bir Ekip İhtiyacı

Vergi incelemeleri kapsamlı bir şekilde yetişmiş uzman kişilerce yapıldığı gibi vergi incelemeleri içinde de transfer fiyatlandırması incelemeleri için ayrı bir uzmanlaşma önem arz etmektedir. Çünkü transfer fiyatlandırması incelemeleri, diğer vergi incelemelerinden daha farklı bir bakış açısı, bilgi ve farklı konularda da

tecrübeyi gerektirmektedir. Bu durum, OECD ve BM gibi kuruluşlar ile uluslararası düzeyde üniversitelerin ve vergi ile ilgili çeşitli kamu ya da özel kurumların yapılanmasında da görülmektedir. Bir başka deyişle, vergi alanı içerisinde ayrı bir transfer fiyatlandırması ekipleri çalışmaktadır.

A grubu dışındaki gruplarda görevli inceleme elemanları tarafından yazılan vergi inceleme raporları incelendiğinde, VDK'nın veri ambarına başvurulduğu (yazı ile VDK merkezinden bilgi istendiği) görülmüştür. Çünkü VDK'da transfer fiyatlandırması incelemeleri için oluşturulmuş elektronik ortamda tutulan ya da hazırlanan veri ambarı mevcut olup, bu tür incelemelerde ihtisaslaşanlar tarafından kullanılmaktadır. Yine de, yukarıda belirtildiği üzere transfer fiyatlandırması incelemelerinin yaklaşık %80'i A grubu tarafından yerine getirilmiştir. Bununla birlikte, emsal bedelin tespiti açısından veri ambarına başvurulması çok önemlidir. Ancak bu şekilde mevzuata uygun bir inceleme mümkün olacaktır.

Diğer yandan üçüncü bölümdeki vakalarda yer verildiği üzere, transfer fiyatlandırması incelemesi yapabilmek için bu konuda ihtisaslaşan tecrübeli, teknik bilgisi bu yönde gelişmiş, çifte vergilendirme hukukunu, muhasebeyi oran analizleri ile okuyabilen ayrı bir ekip gerekmektedir. Buna rağmen 2018, 2019 ve 2020 yıllarında denetim otoritesi tarafından transfer fiyatlandırması yönünden gerekli teknik eğitim ve bilgilendirme yapılmadan incelemelerin sevk edildiği faaliyet raporlarından anlaşılmaktadır. Aynı zamanda, ihtisas grubu olarak kurulan gruplar dışında da bu incelemelerin yapılmış olması, ihtisaslaşma düşüncesinin sadece idari yapılanma düzeyinde kaldığı; incelemelere yansımadağı görülmüştür.

Mevcut yapılanmada transfer fiyatlandırması incelemeleri için ayrı bir ekip ya da grup bulunmamakla birlikte, incelemelerin verimli şekilde tamamlanabilmesi için bu incelemeler için ayrı bir ekip kurulmalıdır.

Yukarıdaki başlıklarla birlikte değerlendirildiğinde, incelemenin doğmasından (risk analizi ile mükelleflerin tespit edilmesi aşaması) yapılmasına

kadar olan süreçlerin transfer fiyatlandırmasına özel olarak yürütülmesi gerekmektedir.

4.5. Transfer Fiyatlandırması İncelemelerinde Muhasebe Sisteminin Yeri

Tezde alıntılanan gerçek vakalardan görüleceği üzere, Tekdüzen hesap planı ve oran analizlerinin bu incelemelere müdahil olanlarca çok iyi bilinmesi gerekmektedir. Çünkü asıl karmaşık transfer fiyatlandırması incelemeleri bunu gerektirmektedir.. Vakalarda yer verilen vergi incelemelerinde muhasebe yönünden önemli analizler ve doğrudan muhasebe sisteminin kullanıldığı değerlendirmeleri bulunmaktadır.

Vergi inceleme raporlarında, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kapsamında hazırlanan mükelleflerin mali tabloları kullanılmıştır. Ancak bazı vergi inceleme raporlarında, uluslararası emsal firmaların verilerini kullanabilmek amacıyla yurtdışı firmaların UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) temelli mali tablolarında yer alan verilerin esas alındığı görülmüştür. Bununla birlikte, örneğin yurtdışındaki firmanın UFRS'ye göre hazırladığı kapsamlı gelir tablosundaki brüt satış kârlılık oranı ile incelenen mükellefin tek düzen hesap planına göre hazırladığı gelir tablosundaki brüt satış kârlılık oranı karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma, Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'ne aykırıdır. Dolayısıyla doğrudan bir karşılaştırma yapılamaz. Tezin 1.3.4. başlığında açıklandığı üzere, karşılaştırılabilirlik analizinin belli şartları vardır.

Söz konusu Genel Tebliği, transfer fiyatlandırması uygulamasındaki karşılaştırılabilirlik analizi için muhasebe sistemine doğrudan şu görevi yüklemiştir: "Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır."

Bu açıklamayla, muhasebe sisteminde kullanılan yöntemlerin aynı zeminde ve ilkelerle tutarlı bir şekilde uygulanması halinde işlemlerin karşılaştırılabilir olacağı; böyle değilse, farkların giderilerek düzeltmenin yapılması yoluyla emsal bedelin tespit edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.¹³⁷

Buradan yola çıkarak yurtdışındaki emsal firmanın UFRS'ye göre hazırlanmış mali tablolarda vergi mevzuatına uygun düzeltmeler yapılması gerekir. Bu durumda da düzeltmeler sonrasında MSUGT'a göre uyarlanmış UFRS tabloları esas alınabilecektir. Bu şekilde karşılaştırılabilir hale getirilen mali tablolar transfer fiyatlandırması mevzuatına uygun bir değerlendirme yapılmasına imkan verecektir.

TÜSİAD (Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği), VDK'ya sunduğu görüş belgesinde¹³⁸, genelde ÇUİ'lerin Türkiye'deki grup firmaları nezdinde yapılan transfer fiyatlandırması incelemelerinde tekdüzen hesap planının esas alınmasını yurtdışı ana ortağa anlatılmasında anlayış farkı çıktığı; bu nedenle tek düzen hesap planı mı UFRS esaslı mali tabloların mı esas alınacağı konusunun açıklığa kavuşturulmasını talep etmiştir. Ancak 2018, 2019, 2020 (15 Ekim'e kadar) incelenen raporlarda, bu konuya dair kesin bir ifadeye rastlanmadığı gibi bazı inceleme raporlarında doğrudan UFRS temelli mali tabloların düzeltme yapılmaksızın esas alındığı görülmüştür. Bu durum, transfer fiyatlandırması mevzuatına karşılaştırılabilirlik analizi yönünden uygun değildir.

Bu husus, yukarıda belirtildiği üzere ancak karşılaştırılabilirlik analizine uygun düzeltmelerin yapılarak mali tabloların aynı zemine getirilmesi sonucunda mümkün olacaktır. Aksi takdirde, farklı stok değerlendirme yöntemi kullanan işletmelerin mali tablolarının karşılaştırılmasının mümkün olmadığını örnek olarak

¹³⁷ 1 Seri No.lu **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği**, 5.2. Başlık, Örnek 3.2007, R.Gazete Tarih: 18/11/2007, Sayı: 26704, (değişiklikler işlenmiş hali)

¹³⁸ TÜSİAD Görüş Belgesi, VDK Tarafından Hazırlanan Transfer Fiyatlandırması İnceleme Rehberi Hakkında Görüş Ve Öneriler, 23 Haziran 2017. https://tusiad.org/tr/component/k2/item/download/8690_9efbe0351284a9a406478f922b7870ec Çevrimiçi: 24.06.2021

gösteren Genel Tebliğ kapsamında, UFRS ile tek düzen hesap planı tabanlı mali tabloların karşılaştırılması mümkün olmayacaktır.

4.6. Vakalardaki Mevzuata Aykırı Değerlendirmeler

Transfer fiyatlandırmasının diğer vergi incelemelerine nazaran daha teknik ve detaylı bir alan olması nedeniyle, hukuki yönden değerlendirilmesi de hassasiyet arz etmektedir. Bilindiği üzere, vergi hukuku kapsamında yapılan vergi incelemeleri sonucunda mükellef adına vergi tarhiyatı ve cezası önerilebilmesi için yapılan eleştirilerin tamamen mevzuatın usul ve esaslarına uygun olması gerekmektedir. Mevzuata tümüyle uygun düşmeyen vergi inceleme raporuna istinaden yapılan idari işlemler hukuken sakat olacak ve vergi davası sonucunda iptal edilecektir.

İrdelenen vergi inceleme raporlarında, transfer fiyatlandırması yönünden yapılan vergi incelemelerinde KVK'nın 13. maddesi ile Genel Tebliğ'e uygun düşmeyen değerlendirmeler tespit edilmiştir. Üçüncü bölümde yer verilen her vakada, vakaya özel değerlendirmeler ayrı ayrı yapılmıştır. Bununla birlikte genel olarak, kanaatime göre tespit edilen mevzuata aykırılıklar, ilk kez bu tezde sınıflandırıldığı gibi (3.1. başlığı) yalın ve karmaşık incelemeler şeklinde ikiye ayrılabilir.

Yalın incelemelerde yapılan en önemli yanlışlıklar, adatlandırma hesaplanırken emsal bedel olarak tayin edilen bedelin mevzuata uygun şekilde tespit edilmemesidir. Bu durum, uygulamadaki genel idari görüşten kaynaklanmakla birlikte, VDK bünyesinde tek düze bir uygulamadan bahsetmek mümkün değildir. Yine de, genel kabul görmüş bedeller bulunmaktadır. Örneğin, kasa ya da ortaklardan alacaklar adatlandırmasında, emsal faiz oranı olarak doğrudan Merkez Bankası reeskont faiz oranı esas alınmaktadır.

Reeskont; iskonto edilmiş, diğer bir deyişle bir bedel karşılığı el değiştirmiş (iskonto) olan kıymetlerin, bir bedel karşılığında yeniden el değiştirmesini (reiskonto) ifade eder.

Reeskont ve avans işlemleri, Merkez Bankası Kanunu'nun 45. maddesine göre düzenlenmiştir.

Merkez Bankası, bankacılık kesiminin geçici likidite ihtiyaçlarının karşılanması için, bankalar tarafından verilecek ticari senet ve vesikaları reeskonta kabul edebilir. Türkiye'de reeskont işlemindeki tüm koşul ve kurallar, Merkez Bankası tarafından belirlenir. Bunun yanında, reeskont kredilerinin en yüksek sınırı ve kredi türlerine göre limitleri, para politikası ilkeleri doğrultusunda yine Banka tarafından konulur.

Bu işlemler için Merkez Bankası tarafından uygulanan faize "reeskont faiz oranı" adı verilmektedir. Merkez Bankası reeskonta kabul edebileceği senetler karşılığında avans da verebilmektedir. Avans için teminat olarak alınan bu senetler; ticari senet ve belgeler, devlet tahvilleri ve borsada kayıtlı tahvillerdir. Ekonomideki para arzı ve kredi genişlemesi dikkate alınarak belirlenen reeskont faiz oranının mevcut durumda uygulanan para politikası kapsamında bir para politikası aracı olarak önemini kaybettiği görülmektedir.

Ancak transfer fiyatlandırması mevzuatına göre, emsal bedelin belirlenmesi için bunun yerine öncelikle iç emsal araştırması yapılmalı; yoksa dış emsal araştırması yapılması gerekmektedir. Buna göre, emsal faiz oranı olarak mükellefin iç emsali yok ise, dış emsal olarak kanaatimce ortalama mevduat ya da kredi faiz oranı esas alınması gerekmektedir. Bu oran dikkate alınırken işletmenin kendine has durumu(mükellefin kredi notu vb.) da göz önüne alınarak karşılaştırılabilirlik analizi yapılması zorunludur.

Mevcut incelemelerde bir araştırma yapılmaksızın, raporlarda reeskont faiz oranı esas alınmaktadır. Borç alma-verme işlemlerinde, emsal bedel, mevduat ya da kredi faizleri olacaktır. Örneğin mükellefin bilançosunda banka kredileri olduğu ve dolayısıyla iç emsalin mevcut olduğu anlaşılabilecektir. Ancak vergi inceleme raporlarında genelde bu şekilde bir iç emsal araştırması yapılmadığı görülmüştür.

Diğer yandan, dış emsale başvurulacağı zaman ilgili işlemi(işletmenin ortağına borç vermesi) en iyi yansıtacak ve en doğru fiyatı verecek araştırma yapılmalıdır. Bu da Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nde, karşılaştırılabilirlik analizi olarak açıklanmıştır. Bu analize göre, mükellefin işletmesinin durumları, piyasa koşulları, iş stratejileri gibi her türlü çevresel etkenler piyasa fiyatını etkileyecektir. Bu nedenle, tek bir fiyata ulaşılması mümkün değilse, mod-medyan analizleri ile bir fiyat aralığına ulaşarak bedel tayin edilecektir. Bu durum, yargı kararları ile de ortaya koyulmuştur:

"İç emsal olarak, öncelikle kurumun açtırdığı mevduatlara verilen faiz oranı emsal olarak alınmalıdır. Mevduat bulunmaması ya da karşılaştırılabilir olmaması durumunda, kurumun kullandığı kredilere ait faiz oranları esas alınmalıdır.¹³⁹"

"İlişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde emsal faiz olarak TCMB reeskont faizinin kullanılamayacağı: "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hesaplanırken Merkez Bankasının ilgili dönemde reeskont faiz oranının dikkate alındığı, ancak şirket içi ve dışı emsal faiz oranları araştırılmadığından örtülü kazanç dağıtımının hukuken kabul edilebilir bir emsal incelemesine dayandırılmadığı, anlaşıldığından tarhiyatın bu kısmında hukuka uygunluk görülmediği..."¹⁴⁰

Diğer yandan genel olarak adatlandırma(yalın transfer fiyatlandırması incelemeleri) incelemelerinde mevzuata aykırı olduğunu düşündüğümüz diğer önemli nokta, raporlardaki "basiretli iş adamı gibi davranma yükümlülüğü gereği

¹³⁹Danıştay 4. Daire. Karar no: 2014/9141.

¹⁴⁰ Danıştay 3. Daire. Karar no:2020/407

faizsiz borç verilemeyeceği" şeklindeki dayanaktır. Tezin 1.3. başlığında ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, transfer fiyatlandırmasının dayanağı KVK'nın 13. maddesidir. Bu maddede ya da gerekçesinde basiretli iş adamına yapılan bir atıf bulunmamaktadır. Burada dayanak olan husus, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin emsal bedele aykırı olmayacağıdır. Dolayısıyla, bir işletmenin emsal bedeli tespit edilmeden sadece basiretli iş adamı yorumuyla karşılıksız borç verilemeyeceğinin iddia olunması raporun dayanağını hukuka aykırı hale getireceğinden yapılan tarhiyat ve cezanın mahkemeler tarafından iptali kuvvetle muhtemeldir. Bu nedenle, araştırılan vakalarda kanuni dayanak olarak yer yer (transfer fiyatlandırması adetlandırma incelemelerinde çoğunlukla) doğru dayanağın kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Tezin 3.2.4. bölümünde açıklandığı üzere, adetlandırma işlemi bazen doğrudan muhasebe hesaplarından anlaşılmasını saklamak amacıyla, kullanılış amacına aykırı muhasebe hesaplarında gizlenebilmektedir. Bu hesaplarda gizlenen ilişkili kişilere borç verme-alma işlemi, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına temas etmektedir. İlgili dönemlerde araştırılan vakalarda, gizlenen hesaplar yoluyla ortaya çıkarılan transfer fiyatlandırması için VUK'un 359. maddesi kapsamında hapis cezası önerilmemiştir. Ancak gizlenen hesaplara göre VUK'un 359. maddesi kapsamında hapis cezası önerilmesi (Savcılığa sevk edilmesi) mümkündür. Çünkü matrahın azalmasına sebebiyet veren bu şekilde gizleme işlemleri için "muhasebe hilesi" olarak VUK'un 359. maddesinde 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası düzenlenmiştir. Bu çerçevede, böyle bir yorum yapılması mükellefler arasında adalet sağlanması açısından da daha uygundur. Çünkü, muhasebe hilesi yapan ile yapmayan mükelleflere aynı yaptırım uygulanması adil olmayacaktır.

Karmaşık vergi incelemelerinde de, emsal bedelin tayininde karşılaştırılabilirlik analizinin tam olarak yapılamadığı görülmüştür. Genelde bu tür transfer fiyatlandırması incelemelerinde, kârlılık oranları emsal bedel olarak alınmaktadır. Emsal bedel seçiminde bu tür işlemlerin içeriği, uluslararası amaç ve

mevzuata uygun olmakla birlikte, karşılaştırılabilirlik analizi ile emsal bedel olarak doğru kârlılık oranına bazen ulaşamadığı görülmektedir. Bunun sebebi olarak da, işletmelerin emsal oranı olarak tekdüzen hesap planına göre hesaplanan değil de UFRS'ye göre hesaplanan mali tablolarının esas alınması, işletmelerin taşıdığı pazar riski, aynı faaliyeti yapan doğru emsal firmaların seçilmemesi, şüpheli alacak riski gibi unsurlarının dikkate alınmaması¹⁴¹, yanlış emsal firmaların seçilmesi gibi unsurlar gösterilebilir. Bu eksikler hem incelenen vakalarda görülmüş olup, hem de OECD Rehberi'nde dünyadaki benzer örnekler olarak belirtilmiştir. Bu nedenle, esas alınacak emsal bedel tam olarak mevzuata uygun düşmemektedir.

Vergi gibi teknik bir konunun içinde daha da teknik olan transfer fiyatlandırması uygulaması için ihtisas sahibi bir ekibin bu çerçevede incelemeleri tamamlaması, vergi tarhiyatları ve cezalarını mevzuata tam olarak uygun bir noktaya taşıyacaktır.

4.7. Uluslararası Ortaklaşa Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri

Tez yazım aşamasında iken Avrupa Vergi Profesörleri Birliği tarafından her yıl düzenlenen "vergi üzerine yazılmakta olan doktora tezleri poster yarışması"nda, 2020 Haziranda başarılı tez araştırması olarak seçildi ve Türkiye'den ilk defa bir tez olarak ödül aldı. Bu kapsamda, tezin değerlendirilmesinde yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinin incelemesiz çözülmesi, muhasebe sisteminden faydalanarak risk analizi önerisi özelliği yönleri vurgulanmıştı. Bununla birlikte, değerlendirmede transfer fiyatlandırması incelemelerinde ülkelerarası ortaklaşa vergi incelemesinin önemine vurgu yapılarak bu hususun da araştırılması gerektiği belirtilmiştir.

¹⁴¹ OECD Rehberi, 2017, p 9.22, s. 388

Türkiye'nin taraf olduğu OECD düzenlemelerine göre, diğer ülkelerle ortaklaşa vergi incelemesi yapılması öngörülmektedir. Transfer fiyatlandırması incelemeleri de, bu ortaklaşa vergi incelemelerinin en önemli ve geniş kapsamlı alanını oluşturmaktadır. OECD, transfer fiyatlandırması uygulamasının bir çok ülkede organize olan ÇUI'ler aracılığıyla yapıldığından yola çıkarak mutlaka ülkelerin işbirliği halinde ortak vergi incelemesi yapmasını önermektedir. Böylece, ülkelerin maruz kaldığı vergi kaybının daha doğru ve hızlı şekilde ortaya çıkacağı savunulmaktadır.

Ancak bugüne kadar ülkemiz tarafından herhangi bir ortak transfer fiyatlandırması incelemesi yapıldığına hem resmi açıklama düzeyinde hem de şifahi olarak rastlanmamıştır. Diğer ülkelerle transfer fiyatlandırması üzerine ortaklaşa vergi incelemesi yapılması konusunda, Almanya¹⁴² ve Avrupa Birliği¹⁴³ yoğun çalışma ve işbirlikleri yapmaktadır.

4.8. Matrah Farklarının Nasıl İzlenmesi Gerektiği Yönünden Değerlendirme

İşletmeler transfer fiyatlandırması uygulaması da, hak ve yükümlülük olarak belirli bir bedel karşılığında mal/hizmet alım-satımı yaparlar. Bu bedel, vergi mevzuatındaki transfer fiyatlandırması kapsamında "emsal bedel"e uygun olsun ya da olmasın fiilen uygulanan bedeldir. Transfer fiyatlandırması ile kayıt dışı alım-satımı ayıran nokta budur. Kayıt dışı alım veya satımda, fiilen yapılan işlem muhasebe kayıtları ve/veya vergi beyanlarında hiç yer almamakta ya da gerçekte olduğundan daha düşük ya da yüksek bir bedel ile yer almaktadır. Ancak gerçekte taraflar arasında anlaşılan bedel ile kayıtlarda yer alan ya da kayıt dışı bırakılan bedel arasındaki fark, taraflarca tahsil edilmekte ve ödenmektedir. Böylece kayıtdışı işlemler, hak ve yükümlülük olarak taraflar açısından tahakkuk etmektedir. Taraflar

¹⁴²https://www.bzst.de/EN/Businesses/Joint_Audit/joint_audit_node.html Çevrimiçi: 12 Temmuz 2021

¹⁴³https://ec.europa.eu/taxation_customs/joint-transfer-pricing-forum_en Çevrimiçi: 12 Temmuz 2021

arasında anlaşılan tutar ve mal/hizmet transfer edilmekte iken kayıtlarda bu işlemler yer almamaktadır.

Transfer fiyatlandırmasında ise uygulanan bedel ile gerçekte tarafların anlaştığı bedel (alım-satım bedeli) arasında bir fark yoktur. İster kayıtlarda yer alsın, ister almasın; ya da emsal bedele aykırı bir bedel uygulansın fiilen uygulanan bedel taktır. Transfer fiyatlandırması, kayıtdışı işlemler gibi varlık transferinin ayrıca yapıldığı bir durum değildir. Ancak transfer fiyatlandırmasındaki husus, işlemin ilişkili kişiler vasıtasıyla yapılması sonucu toplam vergi yükünün azaltılmasıdır. Bununla birlikte, transfer fiyatlandırmasında işlemin yapılmasıyla ortaya çıkan hak ve yükümlölük fiilen uygulanan bedel kadardır. Bunun dışında talep edilecek bir hak ve yükümlölük söz konusu olamaz. Ancak kayıt dışı işlemlerde, gerçekteki hak ve yükümlölük ile kayıtlardaki farklıdır. Bu nedenle muhasebe ve dolayısıyla vergi kayıtlarında yer almasa da, taraflar arasında doğan bir hak ve yükümlölük söz konusudur.

Buradan yola çıkarak, kayıt dışı işlemler muhasebe yönünden de düzeltmeyi gerekmektedir. Çünkü işletme açısından gerçekte tahakkuk eden gelir ve gider kayıtlardakilerden farklı olacaktır. Transfer fiyatlandırması açısından ise, işletmenin kişiliği yönünden bir fark olmayıp vergiden kaçınma amacına yönelik bir güvenlik müessesesi söz konusudur. Bu çerçevede, işletmenin uyguladığı bedel transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında emsallere uygun olmasa da, fiilen bu bedel uygulanmış olup işletme açısından doğan hak ve yükümlölük fiilen uygulanan bedel kadar olmaktadır. Vergi mevzuatı ise, transfer fiyatlandırması kapsamında fiilen uygulanan bedelin emsal bedellere aykırı olması halinde, vergi kaybının söz konusu olabileceği; böyle bir kayıp varsa ilave tarhiyat yapılması gerektiğini emretmektedir. Böylece, vergi kanunlarının "elde edilen gelirin vergilendirilmesi" ilkesinin bir istisnası getirilmiş olmaktadır. Transfer fiyatlandırmasında işletme açısından "elde edilmiş" olan bir gelir olmasa dahi, elde edildiği varsayımı ile vergi salınmaktadır.

Vergi ispat hukuku açısından emsal bedellere aykırı işlemin ortaya koyulması vergilendirme açısından yeterli olmaktadır. Ancak kayıt dışı işlemlerde gelirin elde edildiğinin objektif bir şekilde delillerle ortaya koyulması gerekmektedir. Bu açıdan da, transfer fiyatlandırması işlemleri kayıt dışı işlemlerden ayrılmaktadır.

Muhasebede, işletmenin kişiliği ve tahakkuk esası gereği, taraflar ilişkili kişiler de olsa yapılan işlemde uygulanan bedel (peçeleme, kayıt dışı vb. olmadıkça) bellidir. Transfer fiyatlandırmasında da durum böyledir. Transfer fiyatlandırması uygulayan işletme açısından faturada gösterilen bedel, gerçek bedeli yansıtmaktadır. O bedelin emsal bedele aykırı olması muhasebe¹⁴⁴ açısından değil; vergi amaçları açısından önem arz etmektedir.

Tek düzen hesap planı kapsamında transfer fiyatlandırması işlemlerinin muhasebe kayıtlarında düzeltilmesi ya da ayrıca gösterilmesi açısından bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, vergi kanunları transfer fiyatlandırması uygulayan bir işletmenin vergi matrahının nasıl tespit edileceğini düzenlemiştir.

KVK'nın 13. maddesi, transfer fiyatlandırmasının kapsamını, yöntemini ve uygulamasını düzenlemiştir; ancak vergi matrahı açısından nasıl dikkate alınacağı konusunu düzenlememiştir. KVK'nın 11. maddesi ise, "(1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

...

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar." şeklinde bir düzenleme yapmıştır. Bu düzenleme ile transfer fiyatlandırması kapsamındaki işlemlerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı

¹⁴⁴ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında uygulanan tek düzen hesap planına göre durum böyledir. Ancak UFRS açısından TMS-24: İlişkili Kişiler standardı kapsamında bu işlemlerin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Yine de, ayrı bir bedel ile izlenmesi söz konusu değildir.

belirtilmiştir. Burada, c bendinde, doğrudan 13. maddenin başlığı zikredilmiş transfer fiyatlandırmasının giderleri ya da gelirleri etkilemesi durumuna göre bir ayırım yapılmamıştır.

6 No'lu Kurumlar Vergisi Sirküleri'nde de, "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler: Dönem içinde kurum kazancından indirilen ancak vergi mevzuatına göre indirilmesi mümkün olmayan bilumum giderler bu satıra yazılacaktır." açıklaması yapılmıştır. Burada da, "giderler" esas alınarak bir açıklama yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırması bazen işletmelerin giderlerini artırmak bazen de gelirlerini azaltmak suretiyle meydana gelir. İncelenen bir mükellef, KVK'nın 13. maddesi kapsamındaki transfer fiyatlandırması yoluyla giderlerini artırarak veya da gelirlerini azaltarak vergi matrahını aşındırmış ise, bu mükellef hakkında yazılacak rapor ile vergi tarhiyatı ve cezası önerilecektir. Dolayısıyla, giderlerin artırılması ya da gelirlerin azaltılması yoluyla "transfer fiyatlandırması" meydana gelebilecektir.

Bu iki durumda, inceleme elemanı tarafından mükellefin vergi matrahının (vergi beyannamesi) yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Yazılacak vergi inceleme raporlarında mükellefin beyanlarının yeniden düzenlenmesi safhasında nasıl hareket edileceği konusunda iki ayrı uygulama mevcuttur. Transfer fiyatlandırması yoluyla giderlerini artırarak vergi aşındırmasına sebebiyet veren mükellefler açısından uygulamada bir fark bulunmamaktadır. İlişkili kişilerden olan; giderini emsal bedele uygunluk ilkesine aykırı olarak fazla beyan eden mükellefler nezdinde tanzim edilen raporlarda, transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan bu kazanç, mükellefin raporda yeniden düzenlenen Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerindeki "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" (KKEG) satırına ilave edilmektedir. Böylece, mükellefin ticari bilanço kârı (690. Dönem Kârı veya Zararı Hesabı) düzeltilmeksizin ilgili fark, beyanname üzerinde KKEG olarak eklenmektedir. Bu konuda uygulama birliği vardır. Çünkü yukarıya alınan KVK'nın 11. maddesi kapsamında indirimi kabul edilmeyen bir işlem olduğundan muhasebe yönünden gider olsa da (emsal bedel

olmasa da fiilen bir tutara katlanıldığından), vergi yönünden bir gider olarak kabul edilmediğinden transfer fiyatlandırması nedeniyle doğan bu fark beyannamedeki KKEG satırına eklenir.

Ancak uygulamada; raporlarda görülen farklı hesaplama şekli, transfer fiyatlandırması yoluyla gelirlerin azaltılması noktasında ortaya çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırması nedeniyle mükellefin matrahına ilave edilmesi gereken gelir için iki farklı hesaplama şekli mevcuttur. Bazı vergi inceleme raporlarında transfer fiyatlandırması nedeniyle doğan matrah farkı, yapılan işlem türüne (yurtiçi, yurtdışı satışlar ya da diğer olağan gelir olması durumu) göre gelir tablosuna ilave edilerek beyannamedeki ticari bilanço kârı (690. Dönem Kârı veya Zararı hesabı) yeniden tespit edilir. Böylece, transfer fiyatlandırması nedeniyle tespit edilen yeni kâr rakamı mükellefin beyanlarına yansıtılarak olması gereken vergi matrahı bulunur. Bu hesaplamada, aslında işletmenin gelir tablosu yeniden düzenlenmiş olmaktadır. Bazı vergi inceleme raporlarında da, transfer fiyatlandırması eleştirilerinden doğan gelir farkı, gelir tablosu yeniden düzenlenmeksizin giderlerde olduğu gibi beyannamedeki KKEG satırına eklenmek suretiyle yerine getirilmektedir.

Burada birinci durumda, örneğin adetlendirme nedeniyle elde edildiği varsayılan bir faiz geliri ise, 642. Faiz Gelirleri ya da emsal bedelden düşük tutarla satış ise, 600. Yurtiçi Satışlar olarak gelir tablosuna eklenmek suretiyle mükellefin matrahına ilave edilmektedir. İkinci durumda ise, faiz geliri ya da satış olduğuna bakılmaksızın mali tablolarını etkilemeden doğrudan beyannamedeki KKEG satırına eklenmektedir. Bu konuda uygulama birliği olmasa da, hesaplanacak vergi açısından sonucu değiştirebilecek bir noktadır. Çünkü beyanname üzerinde indirim konusu yapılacak bazı bağış ve yardımların üst sınırı¹⁴⁵ ticari kârdan (690. Dönem Kârı/Zararı) yola çıkarak hesaplanmaktadır. Eğer birinci durum uygulanırsa, bağış ve yardımların indirim konusu yapılabileceği üst sınır artacak ve daha fazla bağış ve

¹⁴⁵ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği: "İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır."

yardımın matrahtan indirim konusu yapılmasına sebebiyet vererek raporlarda hesaplanan vergi farkının düşük çıkmasıyla sonuçlanacaktır. Bu durum, mükellef açısından daha avantajlı olacaktır. İkinci durumda ise ticari kâr etkilenmeyeceğinden indirim konusu yapılacak bağış ve yardım tutarı değişmeyecektir ve hesaplanan vergi farkı birinci duruma göre farklı çıkacaktır.

Transfer fiyatlandırması yönünden yapılan işlemlerde, muhasebe açısından bir gelir tahakkuk etmemiş olmakla birlikte vergi açısından da "elde edilen" bir gelir yoktur. Ancak bu durumda, transfer fiyatlandırması kapsamında gelir elde edildiği varsayıldığından vergisel açıdan dikkate alınması gerekmektedir. Kanun koyucu, transfer fiyatlandırmasını KVK'nın 11. maddesi kapsamında indirimi kabul edilmeyen bir işlem olarak düzenleyerek transfer fiyatlandırmasının doğrudan beyannamede KKEG satırına ilave edilmesini öngörmüştür. Nedeni ise, transfer fiyatlandırmasının muhasebe sistemi ile ilgili olan bir işlem olmaması ve doğrudan vergisel bir amaç taşıması düşüncesinden ileri gelebilir. Yine bağış ve yardımların üst sınırını etkilememesi amacıyla, kanun koyucunun transfer fiyatlandırmasını KKEG olarak ilave edilecek şekilde düzenlemiş olması ihtimali mümkündür.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde transfer fiyatlandırmasına yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Kaldı ki, transfer fiyatlandırması yoluyla elde edildiği vergisel yönden varsayılan gelirler için muhasebenin tahakkuk ve kişilik ilkeleri örtüşmemektedir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması nedeniyle vergi matrahına eklenmesi gereken gelirlerin kanaatimce gelir tablosuna müdahale edilmeksizin doğrudan beyanname üzerinde KKEG (KVK'nın 11. maddesi uyarınca) satırına ilave edilmesi gerekmektedir.

4.9. Vergi İncelemesi Sonrasında Muhasebe Düzeltme Kayıtları

Vergi incelemesi sonucunda, tarh edilen vergi ve kesilen cezalar mükelleflere vergi dairesi tarafından ihbarname ile tebliğ edilir. Bu tebliğ ile işletmeler için hak ve yükümlülükler doğar. Uzlaşma gibi idari sulh yolları ile vergi mahkemesinde dava açma süresi olan 30 gün sonucunda ilgili vergi yükümlülükleri (tarhiyat ve cezalar) tahakkuk etmiş olur. Böylece mükellefler açısından vergi ve cezalar ödenmesi gereken safhaya gelmiş olur ve muhasebe kayıtlarına alınır.

Transfer fiyatlandırması yönünden eleştiri konusu yapılan mükellefler adına tarh edilen vergi ve kesilen cezalar da, bu kapsamda ilgili dönemlerin muhasebe kayıtlarına intikal ettirilir. Yukarıdaki başlıkta belirtildiği gibi, transfer fiyatlandırması nedeniyle tespit edilen matrah farkları, KKEG olarak beyanname üzerinde vergi matrahına ilave edilmelidir.

Mükellef açısından KKEG olarak dikkate alınan tutarlar ve bu tutarlar nedeniyle ortaya çıkan vergi ve cezaların nasıl muhasebeleştirileceği de önem arz etmektedir.

Örneğin; 24.04.2021 tarihinde mükellefe tebliğ edilen; mükellefin 2019 yılına ilişkin yapılan vergi incelemesi sonucunda tarh edilen vergi ve cezalar, 24.04.2021 tarihinde mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmiştir. İhbarnameye göre, mükellef hakkında 2019 yılı kurumlar vergisi yönünden KVK'nın 13. maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması nedeniyle 10 milyon TL matrah farkı tespit edilmiş ve bu matrah farkı üzerinden 2 milyon vergi ile 2 milyon vergi ziyai cezası kesilmiş ve 150.000 TL gecikme faizi hesaplanmıştır.

Şekil 4. 1. KKEG, Vergi Ziyayı ve Gecikme Faizi Muhasebe Kaydı (1. Yöntem)

_____ / _____

689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 4.150.000

368. Vadesi Geçmiş Ert. Vergi 4.000.000

369. Ödenecek Diğer Yük. 150.000

_____ / _____

Burada, muhasebe sistemi açısından yapılan ya da yapılacak bir husus bulunmamakla birlikte tamamen vergi amaçları açısından bir işlem yapılmıştır. Kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan transfer fiyatlandırması uygulamasında, önceki başlıkta açıklandığı gibi, transfer fiyatlandırması nedeniyle eleştiri konusu yapılan emsal bedel farkları muhasebe kayıtlarına sirayet etmemekte sadece vergi beyannamesinde vergi matrahının düzeltilmesi söz konusudur. Vergi incelemesi sonrasında mükellefin muhasebe kayıtlarında, emsal bedel farkından dolayı düzeltilecek bir muhasebe hesabı ve bakiyesi bulunmamaktadır. Sadece tahakkuk eden vergi ve ceza muhasebeleştirilecektir. Vergi ve cezaların vergi matrahından indirimi, vergi kanunları açısından kabul edilmediğinden, tahakkuk eden bu vergi ve kesilen cezalar KKEG olarak muhasebeleştirilmiştir.

Böylece mükellefin ilgili yılın kârlarını gösteren 570. Geçmiş Yıllar Kârları hesabı da etkilenmeyecektir. Çünkü işletmenin fiilen uyguladığı bedel, işletmenin hak ve yükümlülükleri açısından sabit olup vergi incelemesinde açısından transfer fiyatlandırmasının bir vergi güvenlik müessesesi olması nedeniyle vergi amaçları

çerçevesinde sadece vergi matrahı düzeltilmiştir. Dolayısıyla vergi incelemesinde, işletmenin muhasebe kârına müdahale edilmemiştir.

Söz konusu vergi tarhiyatı ve cezasının aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi de mümkündür.

Şekil 4. 2. KKEG, Vergi Ziyat ve Gecikme Faizi Muhasebe Kaydı (2. Yöntem)

570. Geçmiş Yıllar Kârları		4.150.000	
368. Vadesi Geçmiş Ert. Vergi		4.000.000	
369. Ödenecek Diğer Yük.		150.000	

Görüldüğü üzere, önceki örnekten tek farkı, 689. Hesabı yerine 570. Hesabı kullanılmasıdır. İşletmenin dağıtılabılır kârını ortaya çıkan vergi tarhiyatı ve cezası kadar azaltması mümkündür ve kayıta bu yapılmıştır. Böylece, işletme açısından ödenecek vergi ve benzeri yükümlülükleri dağıtılabılır kârdan düşülmüş olmaktadır.

Her iki kayıta, muhasebe ve vergi açısından uygun olacaktır.

4.10. TMS 24 açısından Değerlendirilmesi

Vergi amaçları dışında, uluslararası muhasebe standartları açısından transfer fiyatlandırmasına temas eden düzenlemeler bulunmaktadır. TMS 24 ilişkili Taraf Açıklamaları, UFRS'ye göre finansal tablo hazırlayan işletmeler için vergi

mevzuatındaki transfer fiyatlandırması uygulamasının unsurlarından olan ilişkili kişiler kavramı ile ilişkili kişilerle yapılan işlemlere dair açıklamalar içermektedir.

Standartta göre(TMS 24) ilişkili kişilerle işlem yapan işletmelerin bu işlemleri ve işlemlerin bakiyesini finansal tablo dipnotlarında açıklaması gerekmektedir. Söz konusu standart, ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin ticaretin bir gereği olarak emsal bedeller üzerinden yapılmama/yapılamama olasılığını kabul etmektedir. Vergi uygulamasındaki transfer fiyatlandırmasında ise bu durumun mümkün olduğu ve bir düzeltme yapılmasına gerek olmadığı zımnen ifade edilmektedir. Ancak standart ile bu ilişkilerin ve ilişkilerin finansal görünümünün açıklanması düzenlenmektedir. Bu açıdan, muhasebe standartları ile vergi mevzuatı örtüşmez. Bununla birlikte, "ilişkili kişi/taraf" tanımı vergi mevzuatı ile standartta önemli benzerlik göstermektedir.

Standart tarafından bu ilişkilerin açıklanmasının talep edilmesinin sebebi ise, karar alıcıların kararlarını etkileyebilecek işlemler olmasından ileri gelmektedir. Bu haliyle, TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardı, ilgili işletmelere bir bildirim yükümlülüğü getirmektedir. Bunun dışında, kayıt ve hesaplar ve dolayısıyla finansal tablolara ilişkin değerlendirme ve düzeltmeye ilişkin bir düzenleme içermemektedir. Böylece ticari kâra etki etmemektedir.

Türk vergi mevzuatı açısından ise transfer fiyatlandırması, önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanan düzeltme ve dolayısıyla matrahı etkileyen hükümlerin ötesinde, mükelleflere bildirim yükümlülüğü de getirmektedir. Bu bakımdan söz konusu standart ile transfer fiyatlandırması uygulaması benzerlik taşımaktadır.

Genel Tebliğ'e göre, transfer fiyatlandırması işlemleri olan ve/veya belli hadleri aşan mükelleflerin bildirim ve/veya raporlama yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu mükellefler, ilgili işlemlerini belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde düzenli olarak Gelir İdaresi Başkanlığına sunarlar. Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri; genel rapor (ÇUI'ler), yıllık transfer

fiyatlandırması raporu (büyük mükellefler, serbest bölge mükellefleri, yurtdışı şubeler), ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor (ÇUİ'ler) ile transfer fiyatlandırması formu (tüm mükellefler için) oluşur. İdare, gerekli gördüğü takdirde mükelleften düzenli olarak veya münferiden, ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Bu kapsamda, tüm kurumlar vergisi mükellefleri transfer fiyatlandırması hükümleri dahilinde, yaptıkları yurtiçi ve yurtdışı işlemleri kurumlar vergisi beyannamesi ekindeki bildirim ile beyannameyle birlikte İdare'ye bildirecektir. Bu bildirim, beyanname ekindeki tarafları, işlemin mahiyetini ve bakiyeleri gösterecek şekilde özet olarak yapılacaktır. Ancak büyük mükellefler vergi dairesi başkanlığına bağlı mükellefler ve serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin tüm transfer fiyatlandırması işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin yurtdışı transfer fiyatlandırması işlemleri için ayrıntıları içeren transfer fiyatlandırması raporunu kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresi sonuna kadar (30 Nisan) İdareye sunmaları gerekmektedir.

Bununla birlikte, ayırım yapılmaksızın tüm mükellefler, İdare tarafından talep edildiğinde transfer fiyatlandırması raporu hazırlayarak İdareye sunmak zorundadırlar.

Transfer fiyatlandırması uygulamasına istinaden vergi mevzuatı ile uluslararası finansal raporlama standartlarının bildirim yönünden bu benzerliği kapsamında, her iki bildirim karşılaştırılmak suretiyle vergi incelemesi risk analizde de kullanılması mümkündür.

SONUÇ

Yönetim muhasebesi ve vergi hukukunun bir uygulaması olan transfer fiyatlandırması, tezde Türk vergi sistemindeki uygulaması açısından değerlendirilmiştir. Transfer fiyatlandırması, Türk vergi sistemine mülga Kurumlar Vergisi Kanunu (5422 sayılı) ile girmiş bulunmakta olup uluslararası düzeyde uygulanan şekli ile uygulama alanı bulması ise 2006 yılında yürürlüğe giren ve halen yürürlükte olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile olmuştur. Şu anda vergi sistemimizdeki transfer fiyatlandırması uygulaması, uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamaları ile uyumlu bir şekilde yürürlüktedir.

Mesleki ve akademik çalışmalarımın devamında, transfer fiyatlandırması müessesesine önemli potansiyeline rağmen çok fazla yoğunlaşmadığı görülmüştür. Transfer fiyatlandırması hakkında yapılan vergi incelemelerinde de verimsizlik olduğu gözlemlenmiştir. Buna rağmen, transfer fiyatlandırması vergi incelemeleri hem akademik hem de kamu düzeyinde çalışılmamıştır. Tezde transfer fiyatlandırması konusu, idari yapılanma ve vergi incelemeleri üzerinden ilk kez gerçek vakalarla değerlendirilmiştir.

Vergi incelemelerinin asıl yetkili olarak yapıldığı birim olan Vergi Denetim Kurulu, 01.07.2011'den 15.10.2020 tarihine kadar hemen hemen aynı yapılanma ile faaliyette bulunmuştur. Bu yapılanma içerisinde, küçük, orta, büyük mükellef ile organize kaçakçılık, transfer fiyatlandırması incelemeleri gibi grup başkanlıklarına yer verilmiştir. İncelemenin konusuna göre ya da mükellefin boyutuna göre, incelenecek mükellefler ilgili isimle anılan grup başkanlıklarında incelenecek şekilde bir yapılanmaya gidilmiştir. Örneğin, Ç Grup başkanlığı, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye ve yurtdışı kazançların ihtisas birimi olarak kurulmuştur. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması incelemelerinin bu grup tarafından yapılması planlanmıştır. Çünkü, transfer fiyatlandırmasının özel bir uzmanlık alanı gerektirmesi ve bu konuda uzmanlaşanlarca ve buna uygun teknik altyapı ile yapılacağı öngörülmekteydi.

Bununla birlikte, transfer fiyatlandırması olarak asıl önlenmek istenen vergi planlamasının kaynağı olan ÇUI'lerin bu yönden incelenmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan araştırma sonucunda, durumun fiiliyatta böyle olmadığı tespit edilmiştir. Tezin 4.1. başlığında ayrıntılı olarak yer verildiği üzere, 1015 adet transfer fiyatlandırması incelemesinin yaklaşık 30 adedinin transfer fiyatlandırması incelemeleri için kurulmuş olan Ç grup başkanlığında tamamlandığı tespit edilmiştir. ÇUI'ler nezdinde yapılan 10 adet transfer fiyatlandırması incelemesinin de yine Ç grup başkanlığı dışındaki gruplarda (B grup Başkanlığı, Büyük mükellefler) tamamlandığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması incelemeleri yapılanmaya uygun olan doğru yerlerde yapılmamıştır.

Diğer yandan 15 Ekim 2020'de yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu'nun mevcut yapısında, Ç grup başkanlığı kaldırılmış olup transfer fiyatlandırması incelemeleri adıyla anılan ya da bu incelemelerde uzmanlaşan ayrı bir birim de kurulmamıştır. Değişikliğe dayanak olan kanun teklifinin meclis görüşmelerinde de, bu düzenlemenin sebebine ya da transfer fiyatlandırması incelemelerinin akıbetine ilişkin bir açıklama ya da mevzubahis olmamıştır. Mevcut uygulamada da, transfer fiyatlandırması incelemelerinin yapılması için kurulan diğer birimler içerisinde de organize olacak uzman bir birim bulunmamaktadır. Ayrıca, tez araştırmasının tamamlandığı tarihe kadar buna ilişkin herhangi bir planlama olmadığı da bilinmektedir. Ancak yapılması gereken, aslına ve amacına uygun çalışmayan transfer fiyatlandırması incelemeleri grubunun lağvedilmesi değil; verimli olacak şekilde baştan yapılandırılmasıdır. Çünkü transfer fiyatlandırması incelemeleri uzmanlık gerektiren ve ayrı bir teknik alt yapı (emsal bedel tespiti için gerekli veri tabanları gibi) gerektiren incelemelerdendir.

Vergi incelemeleri hakkında risk analizi yapılırken öncelikle, transfer fiyatlandırması işlemlerinin sınıflandırılması gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması incelemelerinin uzmanlaşmaya aykırı gruplarda yapılması ya da asıl gerekli olan ÇUI'ler üzerinde yoğunlaşmamasının sebebi, ne İdare tarafından ne de literatürde

daha önce bir sınıflandırma yapılmamış olmasıdır. İlk kez bu tez kapsamında yapılan sınıflandırma ile transfer fiyatlandırması işlemleri, yalın (simple) ve karmaşık (complicated) olarak ikiye ayrılmıştır. Hem yalın hem karmaşık transfer fiyatlandırması işlemleri, ilişkili kişilerle emsal bedele aykırı olarak yapılan işlemler sonucunda vergi ziyana sebebiyet vermektedir. Yalın transfer fiyatlandırması işlemleri, adetlendirme gibi kasa ve ortaklardan alacaklar hesabı aracılığıyla yapılan doğrudan bilanço ve gelir tablosundan tespit edilebilecek hususlardır. Karmaşık transfer fiyatlandırması ise, özellikle yurtdışı ile yapılan normalden düşük ya da yüksek bedelle mal/hizmet alım-satımı yoluyla yapılan işlemlerdir. Bu karmaşık işlemlerin tespit edilebilmesi için uzun ve kapsamlı incelemeler yapılması gerekmektedir. Ancak yalın transfer fiyatlandırması için inceleme yapılmasına gerek olmaksızın incelemeye sevk edilmeden vergi kaybının önlenmesi mümkündür.

Bu nedenle, önerdiğimiz risk analiz sistemindeki transfer fiyatlandırması analiz birimi öncelikle, transfer fiyatlandırması ihtimali olan işlemleri yalın ve karmaşık olarak sınıflandıracaktır. Karmaşık transfer fiyatlandırması işlemleri incelemeye sevk edilerek yapılacaktır. Yalın transfer fiyatlandırması işlemleri de, VUK'un 370. maddesi uyarınca, izaha davet yoluyla mükellef tarafından düzeltilecektir.

2018, 2019, 2020 (15 Ekim'e kadar) olan dönemde Vergi Denetim Kurulunda tamamlanmış tüm transfer fiyatlandırması incelemelerinin 1015 adet olduğu; yaklaşık 100 adedinin karmaşık transfer fiyatlandırması; geri kalanının yalın transfer fiyatlandırması olduğu tespit edilmiştir. Karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinin 10 adedinin ÇUI'ler üzerine olduğu tespit edilmiş olup neredeyse tüm yalın transfer fiyatlandırması incelemelerine denk bir matrah farkı tespit edildiği görülmüştür. Bu durum, yalın transfer fiyatlandırması işlemlerinin ne kadar verimsiz; buna rağmen karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinin de ne kadar verimli incelemeler olduğunu ortaya koymaktadır.

Yalın transfer fiyatlandırması incelemeleri kapsamındaki vakalar araştırıldığında, çok temel muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulduğu ve teknik hesaplamalar yapılmadan kısa sürede tamamlanabildiği görülmüştür. Karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinde ise, üst düzey muhasebe bilgisi gerekmekte olup işletmenin her türlü yapısı ve durumunun incelemede dikkate alındığı görülmüştür. Örneğin emsal bedelin tespit edilerek incelemeye tabi tutulan mükellefe uygulanmasında, stok değerlendirme ve amortisman ayırma yöntemlerindeki farklılıklar, kârlılık oranları, UFRS ile MSUGT ayrımı, işletmenin yapısal oranları, işletme stratejisi gibi tüm unsurların dikkate alınarak değerlendirildiği tespit edilmiştir. Hatta transfer fiyatlandırması işlemlerinin VUK'un 359. maddesinde yer alan muhasebe hilesi olarak ortaya çıkması mümkündür. Bu nedenle, muhasebe sistemindeki her bir bilgi eksikliği, transfer fiyatlandırmasının yanlış uygulanmasına ve bu sebeple yargı mercilerince raporların iptaline sebep olacaktır.

Diğer yandan, vakalarda görüldüğü üzere, transfer fiyatlandırması eleştirilerinin mükellefin beyanları üzerinde nasıl yapılacağı (beyanların müfettiş tarafından nasıl düzeltileceği) hususunda da standart olmadığı; farklı uygulamalar mevcut olduğu görülmüştür. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazançların KKEG olarak dikkate alınması kanımca mevzuat ve muhasebe açısından en doğru yöntemdir.

Araştırma konusu yapılan toplam 1015 transfer fiyatlandırması incelemesinde, vergi inceleme raporlarında yapılan değerlendirmelerin mevzuatla bire bir örtüşmediği; bu nedenle kanımca mevzuata aykırılık teşkil edilebilecek hususların bulunduğu görülmüştür. Özellikle yalın transfer fiyatlandırması incelemelerinde, emsal bedelin tam olarak mevzuata uygun tespit edilmediği gözlenmiştir. Bu hususun da yargı mercilerince mevzuata aykırı olarak yorumlandığı emsal kararlara tezin ilgili bölümlerinde yer verilmiştir. Karmaşık transfer fiyatlandırması incelemelerinin nispeten mevzuat yönünden daha doğru değerlendirmelere konu olduğu; ancak UFRS temelli finansal tabloların karşılaştırmaya esas alınabildiği durumlar gibi mevzuata aykırı hususların da var

olduğu gözlenmiştir. Yine de, transfer fiyatlandırmasının teknik boyutu ve emsal bedelin tespitinin uzun ve kapsamlı araştırmaları gerektirmesi nedeniyle yargı mercilerinin bu incelemeleri katı yorumladığı gözlenmektedir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması incelemelerinin mevzuata uygunluk yönünün kuvvetlendirilmesi için de ihtisaslaşmış bir ekip ve politika ile yürütülmesi gerekmektedir.

Buna ilaveten transfer fiyatlandırması incelemeleri vakalarında VUK'un 359. maddesi kapsamında kaçakçılık suçu tespitine hiç rastlanmamıştır. Ancak duruma göre böyle bir cezanın öne sürülmesi, şartların oluşması halinde kanaatimce mümkündür.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili literatürde yer almayan ancak tartışılmasına kanaatimce gerek gördüğüm iki husus da değerlendirilmiştir. Transfer fiyatlandırması incelemeleri sonucunda ortaya koyulan matrah farkları, vergi tarhiyatları ile vergi cezalarının inceleme sonucunda mükellef tarafından nasıl muhasebeleştirileceği 4.9. başlığında açıklanmıştır. Diğer husus da TMS 24: İlişkili Kişi Taraf Açıklamaları standardı kapsamında (4.10. başlığı) transfer fiyatlandırması işlemleri ilişkili taraf olarak TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmekte olup kâr/zarara etki etmemektedir. Yine bazı çevrelerce dile getirilen transfer fiyatlandırması incelemelerinde, UFRS'nin esas alınması talebi de, emsal bedelin nasıl tespit edileceği kanuni şarta bağlandığından kanaatimce tutarlı değildir.

Sonuç itibarıyla, transfer fiyatlandırması uygulaması, vergi incelemesi odaklı olarak vergi incelemesinin doğması, yapılması ve sonuçları itibarıyla vakalar üzerinden değerlendirilmiştir. Transfer fiyatlandırması uygulaması, vergi alanı içerisinde gerçekten ayrı bir uzmanlık ve teknik alt yapı gerektiren bir alandır. Bu çerçevede, vergi uzmanları dışında transfer fiyatlandırması uzmanları dahi ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması incelemelerinin doğru bir politika ile sistemli bir şekilde yürütülmesi ve incelemeyi yürütenlerin bu konuda uzmanlaşması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akın, Emre "AggressiveTaxPolicyversusAggressiveTax Planning",
Political Economy: Taxation, Subsidies, &Revenue E-journal, Vol. 13, No. 77: Aug 25, 2020.
- Akın, Emre: **Vergi Tekniği ve Mütalaât**, Baki Kulu, İstanbul: 2016.
- Akın, Emre: **Vergi İncelemelerinde Muhasebe Revizyonu**, Bâki Kulu, İstanbul: 2018.
- Almanya Maliye Ortak Vergi Denetimleri, (Çevrimiçi), 19.02.2021
Bakanlığı: https://www.bzst.de/EN/Businesses/Joint_Audit/joint_audit_no_de.html
- Aslan, Sinan: “İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması” **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan, 2004.
- Avrupa Birliği: European Union. Tax Policies in the European Union 2018 Survey, (Çevrimiçi),
https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/tax-policies-european-union-survey-2018-2018-12-19_en
- Avrupa Birliği: Transfer Fiyatlandırması Forumu, (Çevrimiçi), 12.02.2021
https://ec.europa.eu/taxation_customs/joint-transfer-pricing-forum_en
- Avrupa Komisyonu: Vergiler ve Gümrük Birliği, Avrupa Birliği içerisinde Transfer Fiyatlandırması, (Çevrimiçi), 21.11.2021

https://ec.europa.eu/taxation_customs/transfer-pricing-eu-context_enpdf

Avrupa
Komisyonu: Vergiler ve Gümrük Birliği, Transfer Fiyatlandırması ve Tahkim Anlaşması, (Çevrimiçi), 21.11.2021
https://ec.europa.eu/taxation_customs/transfer-pricing-and-arbitration-convention_en

Avrupa
Komisyonu: Transfer Fiyatlandırması Belçika Ülke Profili, (Çevrimiçi), 23.11.2021
https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-02/belgiumtppprofile2017.pdf

Avrupa
Komisyonu: Transfer Fiyatlandırması Portekiz Ülke Profili, (Çevrimiçi), 23.11.2021
https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-02/tppprofile-pt.pdf

Avrupa
Komisyonu: Transfer Fiyatlandırması İtalya Ülke Profili, (Çevrimiçi), 23.11.2021
https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-02/italytppprofile2017.pdf

Avrupa
Komisyonu: Transfer Fiyatlandırması Portekiz Ülke Profili, (Çevrimiçi), 23.11.2021
https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-02/tppprofile-pt.pdf

Bayram,
Muhammet: **Vergi Denetiminde Risk Analizi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: 2019.

- Belçika Vergi (Çevrimiçi), 20.11.2021
İdaresi: <https://finance.belgium.be/sites/default/files/organigram-gataxes.gif>
- Bilir, Arif: **"Sorumluluk Muhasebesi Ve Transfer Fiyatlandırması - Bir Araştırma"**. Yayımlanmamış Doktora Tezi, 2017
- Birleşmiş Milletler: United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, 2021
- Çelik, Orhan: "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 2007, Sayı:1.
- Doğan, Zeki, Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama: Teori ve
Çürük, Turgut: **Uygulama**, Baki Kitapevi, 2002.
- Doğan, Zeki, "Factors Influencing the Selection of Methods and
Deran, Ali, Determination of Transfer Pricing in Multinational Companies:
Köksal, G. Ayşe: A Case Study of United Kingdom," **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol. 3, No. 3, 2013
- Drumm, H. "Transfer Pricing in the International firm", **Management
Jurgen: International Review**, 1983, Vol. 23, No. 4,
- Dünya Bankası: İstatistikler, (Çevrimiçi), 06.11.2020
<https://data.worldbank.org>
- Foster, George, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Pearson
Horngen, Charles, Education Inc., 11th Edition, 2003.

Datar, S.:

Gelir İdaresi Başkanlığı: 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, 2007.

Gelir İdaresi Başkanlığı: 396 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Gelir İdaresi Başkanlığı: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı,
<http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji>
Erişim: 18.12.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı: 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Gelir İdaresi Başkanlığı: 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

Kamu Gözetim Kurumu: KGK, "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve".

Kamu Gözetim Kurumu: Bağımsız Denetim Yönetmeliği.

Kamu Gözetim Kurumu: Türkiye Muhasebe Standartları, TMS-24: İlişkili Kişi

Kamu Gözetim Kurumu: Türkiye Muhasebe Standartları, TMS-24: İlişkili Kişi Standardı.

- Kamuyu KAP, Sektörler, (Çevrimiçi), 08.11.2020
Aydınlatma Platformu: <https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler>
- Kapusuzoğlu, Tuncay: “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.’de Yapılan Yasal Düzenlemeler (I)”, **Vergi Dünyası**, 1999, Sayı: 214.
- Lang, Michael: **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, Vienna: Linde, 2nd Edition. 2013
- Lang, Michael, Petruzzi, Rafael, Strock, Alfred: **"The Arm's Length Principle: Between Legal Fiction and Economic Reality"**, Transfer Pricing in a Post-BEPS World, Wolters Kluwer, 2016, s. 2, 9.
- OECD: Çevrimiçi: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/> 19.10.2020
- OECD: Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2017
- OECD: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017
- OECD: Transfer Pricing Methods, Paris, (Çevrimiçi), July, 2010 <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>
- OECD: Model Vergi Anlaşmaları, (Çevrimiçi), 2017, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

- OECD: Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty.
- Onay, İsmail: **Transfer Fiyatlandırması (oecd Yaklaşımı Işığında Türk Vergi Pratiği)**, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2020
- Özyer, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 4. Baskı, Mart 2008, s.911
- Seven, Abdullah: **Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin, Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Manisa: 2016
- Stone, E. Williard: "An Early English CottonMill Cost Accounting System: CharltonMills, 1810–1889", **Accounting and Business Research**, No: 4
- T.C. Cumhurbaşkanlığı: 60 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
- T.C. Cumhurbaşkanlığı: 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
- T.C. Cumhurbaşkanlığı: 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
- T.C. Danıştay: Danıştay 4. Dairesi, Karar No: 2014/9141, Danıştay 3. Dairesi,

Karar No: 2020/407, Danıştay 3. Dairesi, 28.05.2003 tarihli, E. 2000/2317 ve K. 2003/3286 sayılı karar.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: Hazine ve Maliye Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi), <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: Hazine ve Maliye Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi), <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 27.04.2017 tarih ve 53065925-010.06-E.14938 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: Maliye Bakanlığı Stratejik Plan 2013-2017. (Çevrimiçi), 19.12.2019 <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2013-2017-Stratejik-Plan%C4%B1.pdf>

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: Maliye Bakanlığı Stratejik Plan 2018-2022. (Çevrimiçi), 19.12.2019 <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/2018-2022-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-Stratejik-Plan.pdf>

T.C. Ticaret Bakanlığı: İstatistikler, (Çevrimiçi), 26.10.2020 <https://ticaret.gov.tr/blog/sektor-haberleri/turkiyede-bir-yilda-12-000den-fazla-yabanci-sermayeli-sirket-kuruldu>

TOBB: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, İstatistikler, (Çevrimiçi), 26.10.2020, <https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/sanayi>

-kapasite-raporu-istatistikleri.php

Türkiye Büyük Millet Meclisi:	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 08.02.2006 tarihli Tasarı.
Türkiye Büyük Millet Meclisi:	Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu, (Çevrimiçi): 08.12.2019 https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2414
TÜSİAD:	TÜSİAD Görüş Belgesi, VDK Tarafından Hazırlanan Transfer Fiyatlandırması İnceleme Rehberi Hakkında Görüş Ve Öneriler, (Çevrimiçi), 23.06.2017 https://tusiad.org/tr/component/k2/item/download/8690_9efbe0351284a9a406478f922b7870ec
Vergi Denetim Kurulu:	Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011
Vergi Denetim Kurulu:	Vergi Denetim Kurulu. 2017-2018-2019 yılı Faaliyet Raporu.
Vergi Denetim Kurulu:	İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011.
Vergi Denetim Kurulu:	Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik.
Vergi Mahkemesi:	İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin Esas No:2009/3169, Karar

No:2010/2091.

Yaltı, Billur: “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2016, Sayı:91

213, VUK: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

5520, KVK: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

6102, TTK: 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

ÖZGEÇMİŞ

Emre Akın, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü'nden 2009 yılında mezun olmuştur. 2011 yılında da, Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Bölümü'nden tezli yüksek lisans derecesi ile mezun olmuştur. T.C. Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu'nda 2011 yılından beridir vergi müfettişi olarak görev yapmaktadır. Avrupa Birliği Jean Monnet bursu ile 2019-2020 döneminde Viyana Ekonomi Üniversitesi Uluslararası Vergi Hukuku master programından tezli yüksek lisans (LLM) derecesi mezun olmuştur.