

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMSAL BEDEL
UYGULAMASI

Zübeyir BAKMAZ

Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR-2018

DOKTORA
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Zübeyir BAKMAZ
Öğrenci No : 2010800606
Tez Başlığı : Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel Uygulaması

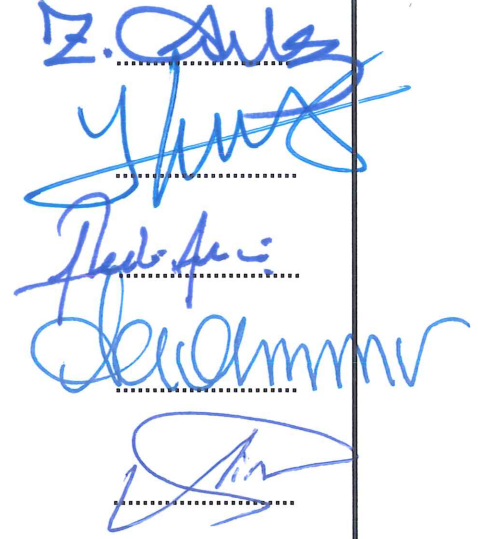
Savunma Tarihi : 22.11.2018

Danışmanı : Prof.Dr.Zeynep ARIKAN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Yusuf KILDIŞ	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Ali Rıza GÖKBUNAR	Celal Bayar Üniversitesi
Doç.Dr.Mine BİNİŞ	Balıkesir Üniversitesi

İmza



Zübeyir BAKMAZ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği (X) / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2018

Zübeyir BAKMAZ

ÖZET
Doktora Tezi
Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel Uygulaması
Zübeyir BAKMAZ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı

Emsal bedeli kavramı ilk olarak 1930’lu yıllarda Türk Vergi Sistemine dâhil olmuştur. Emsal bedeline endeksli uygulamalar 1930’lu yıllardan günümüze kadar artan bir yoğunlukta hem şekli hem de maddi vergi kanunlarında yer bulmaya devam etmiştir. Emsal bedeli iktisadi ilişkilerin vergi matrahına esas olan parasal değerlerini o şeyin emsalinin piyasa fiyatına göre takdir etmeyi amaçlayan bir vergi güvenlik önlemidir. Emsal bedeli uygulaması beyana dayalı vergilendirme sistemi devam ettiği sürece mevzuattaki yerini ve önemini korumaya devam edecektir. Çünkü mükellef beyanları emsal bedeli ölçüsü ile kıyaslanarak matrahlar buna göre hesaplanmakta ya da düzeltilmektedir.

Emsal bedeli aracılığıyla iktisadi ilişkilerin iktisap ve elden çıkarma bedellerine vergisel açıdan müdahale edilmektedir. Emsal bedeli bir anlamda özel hukuktaki sözleşme serbestisine ve mülkiyet hakkına müdahale etmektedir. Dolayısıyla emsal bedeli ölçüsünün objektif ve somut kriterler çerçevesinde hassas bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Emsal bedeli uygulamasının mülkiyet hakkını zedelememesi için anılan yasal ölçeğin piyasa fiyatını ve gerçek bedeli kavraması şarttır.

Yapılan çalışma çerçevesinde emsal bedeline endeksli vergilendirme öngören düzenlemelerin önemli bir kısmının aksak ve hatalı oldukları ve bu nedenle hem mükelleflerin hem de devletin hakkını zedeleyici uygulamalara sebebiyet verdikleri anlaşılmıştır. Çalışma sonucunda Türk Vergi Hukukundaki mevcut emsal bedeli kavramının ve anlayışının güncel ihtiyaç ve amaçlar

doğrultusunda yeniden tanımlanarak uygulama değişikliğine gidilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır. Böylece uygulama dışında kalan önemli değişken ve unsurların emsal bedeli çatısı altına alınarak daha adaletli, gerçekçi ve objektif bir vergilendirme yapılabileceği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Emsal Bedeli, Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçırma, Vergilendirme İlkeleri, Vergi Güvenlik Önlemi, Karine, Beyana Dayalı Vergilendirme.



ABSTRACT
Doctoral Thesis
Doctor of Philosophy(PhD)
Practice Of Imputed Value In Turkish Tax Law
Zübeyir BAKMAZ

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Division of Public Finance
Public Finance Program

The concept of imputed value was first introduced into Turkish Tax System in 1930s. Practices linked to the imputed value continued to be found in both adjective law and material law at an increasing intensity from 1930s to the present day. Imputed value is a tax security measure aimed at assessing the monetary values based on the tax base of an economic relations with respect to the market price of that asset. Application of imputed value shall maintain its position and importance as long as the declaration based taxation system continues. Because taxpayer's declarations are compared with the imputed values and tax bases are calculated or corrected accordingly.

Through the use of imputed value it is being intervened to the acquiring and disposal value of the economic relations in the name of taxation. Imputed value can be considered as intervention to the freedom of contract and property right in private law. Therefore, it is necessary to implement the measure of imputed value fairly within the framework of objective and concrete criteria. To not impair the right of ownership by using imputed value, it is essential that the legally measured imputed value should grasp the market price and real value.

It has been understood from the study that a significant part of the imputed value-based taxation arrangements has been erroneous and imperfect, therefore led some practices injure the rights of both taxpayers and the state. As a result of the study, it has been concluded that the concept and understanding of the existing imputed value in Turkish Tax Law should be redefined in accordance

with the current needs and objectives and also implementation change should be made. In this way, the important variables and elements outside the application can be taken under the imputed value practices, resulting in a more just, realistic and objective taxation system.

Keywords: Imputed Value, Tax Avoidance, Tax Evasion, Taxation Principles, Taxation Security Measures, Presumption, Declaration Based Taxation.



TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMSAL BEDEL UYGULAMASI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiv
TABLolar LİSTESİ	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

EMSAL BEDELİ UYGULAMASININ TEORİK YAPISI

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMSAL BEDELİ DÜZENLEMESİ	7
A. Emsal Bedelinin Tanımı ve Unsurları	8
B. Emsal Bedelinin Özellikleri	13
1. Değerleme Kuralı Olması	13
2. Kanuni Ölçü Olması	14
3. Piyasa Fiyatı Olması	15
4. Vergi Güvenlik Önlemi Olması	16
5. Takdir Aracı Olması	17
6. Karine Olması	18
7. Sözleşmeye Müdahale Etmesi	21
C. Emsal Bedelinin Kapsamı ve Sınıflandırılması	22
1. VUK'un 267. Maddesi İle Getirilen Emsal Bedeli Uygulaması	26
2. KVK'nın 13. Maddesi İle Getirilen Emsal Bedeli Uygulaması	29
3. GVK'nın 73. Maddesi İle Getirilen Emsal Bedeli Uygulaması	33
4. KDVK'nın 27/5. Maddesi İle Getirilen Emsal Bedeli Uygulaması	35

D. Emsal Bedeli Uygulamasını Ortaya Çıkartan Sebepler	37
1. Ad Valorem Matrahlı Vergilerin Beyanı	37
2. Mükelleflerin Vergiye Karşı Olan Tepkileri	39
3. Anayasal Vergilendirme İlkeleri	41
4. Vergide Güvenliğin Sağlanması	44
E. Emsal Bedeline Aykırılıkların Sonuçları	45
II. TÜRK TİCARET HUKUKUNDA EMSAL BEDELİ DÜZENLEMESİ	48
A. Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler	49
B. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarındaki Düzenlemeler	51
C. Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki Düzenlemeler	57

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEDE EMSAL BEDELİ UYGULAMASI

I. VERGİ USUL KANUNU'NDA EMSAL BEDELİ ESASLI VERGİLENDİRME	60
A. Genel Hüküm Olarak Emsal Bedeli Esası	62
1. Emsal Bedeli Esasının Sebep Unsurları	63
2. Emsal Bedeli Esasının Kapsam ve Mahiyeti	64
a. Gerçek Bedel ve Emsal Bedeli Kavramları	65
b. Emsal Bedeli Esasını Belirleyen Temel Gerekçe	66
c. Mal Kavramının Nitelendirilmesi	73
3. Emsal Bedeli Esasının Uygulanma Zamanı	74
4. Emsal Bedeli Esasının Uygulanmasını Gerektiren Haller	75
a. Gerçek Bedelin Olmaması	75
(1) Bağış ve Yardımlar	76
(2) Karz Akdine Dayalı Teslimler	78
(3) Ariyet Akdine Dayalı Teslimler	79
(4) İş Bırakmaya Dayalı Teslimler	80
(5) İşle İlgili Sarf	80
b. Gerçek Bedelin Bilinmemesi	82
(1) Kayıt Dışı İşlemler	83
(2) Özel Mamelektten Ferdi Teşebbüse Geçen Unsurlar	83

(3) Trampa Akdine Dayalı Teslim ve Hizmetler	83
c. Gerçek Bedelin Doğru Olarak Tespit Edilememesi	84
5. Emsal Bedelini Hesaplama Yöntemleri	84
a. Hesaplama Yöntemlerinin İşletme İktisadı İle Okunması	86
b. Ortalama Fiyat Yöntemi	88
(1) Kapsam ve Mahiyeti	89
(2) Emsalin Niteliği	91
(3) Emsalin Niceliği	92
(4) İşlem Koşullarının Ortalama Fiyata Etkisi	93
c. Maliyet Bedeli Yöntemi	94
(1) Kapsam ve Mahiyeti	95
(2) Toptan ve Perakende Satış Uygulaması	97
d. Takdir Yöntemi	97
(1) Kapsam ve Mahiyeti	98
(2) Takdir Edilecek Bedelin Niteliği	99
(3) Komisyon Yetkisinin Sınırı	100
(4) Komisyon Kararının Niteliği	100
(5) Takdirde Esas Alınacak Zaman Dilimi	101
(6) Takdir Kararına Karşı Dava Açılabilmesi	101
6. Emsal Bedeli Yerine Geçen Değerler	102
a. Zirai Kazanç Ölçülerini Tespit Eden Kararlar	102
b. Mahkemelerin Biçtikleri Değerler	103
c. VUK'un 278/A Maddesinin Belirlemiş Olduğu Değer	104
B. Emsal Bedeli Esasına Atıf Yapan Özel Düzenlemeler	104
1. VUK'daki Atıf Yollu Düzenlemeler	105
a. İktisadi Kıymet Değerlemesine İlişkin Torba Düzenleme	105
b. Değeri Düşen Emtiada Emsal Bedeli Uygulaması	107
c. Kıymeti Düşen Emtiada Emsal Bedeli Uygulaması	109
d. Üretim Artıklarında Emsal Bedeli Uygulaması	112
e. İmhası Gereken Emtiada Emsal Bedeli Uygulaması	113
2. GVK'daki Atıf Yollu Düzenlemeler	113
a. Ticari İşletmeden Çekiş Yapılması	114

b. Ziraî İşletmelerde Trampa Ekonomisi ve Dahili Sarf	117
c. Hizmet Erbabına Ücret Niteliğinde Menfaat Sağlanması	118
d. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Aynî İşlemler	119
e. Değer Artışı Kazançlarında Aynî İşlemler	120
3. KDVK'daki Atıf Yollu Düzenlemeler	121
II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA EMSAL BEDELİ ESASLI VERGİLENDİRME	122
A. Emsallere Uygunluk İlkesine Yüklenen Anlam	124
B. Emsallere Uygunluk İlkesinin Unsurları	125
1. Alım Satım Unsuru	125
2. İlişkili Kişi Unsuru	126
3. Semen Unsuru	127
C. Emsallere Uygunluk İlkesinin Niteliği	128
1. Emsal Olmak İçin Gereken Özellikler	129
2. Emsalde Hata Yapılması	129
3. Emsale Aykırılığın Sonucu	130
4. Emsalin Uygulanma Zamanı	130
D. Emsallere Uygunluk İlkesinin İçeriği	131
1. Mahiyeti	131
2. Kapsamı	132
3. Trampa Ekonomisi Karşısındaki Durumu	132
E. Emsallere Uygunluk İlkesinin Değerleme Kuralları İle Nitelendirilmesi	134
F. Emsal Türleri ve Emsal Tespiti	136
1. Emsal Tespitinde Karşılaştırılabilirlik Analizi	137
2. İç ve Dış Emsal	139
3. Gizli Emsal	140
4. Dış Emsalin Tespiti	141
G. Emsallere Uygun Fiyatı Hesaplama Yöntemleri	143
1. Yöntem Seçimi	144
2. Emsal Fiyat Aralığı Uygulaması	145
3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması	146
4. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	147

5. Maliyet Artı Yöntemi	148
6. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	151
7. İşlemsel Kâr Yöntemleri	153
8. Mahkemenin Bıçmış Olduğu Değer	155
III. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA EMSAL BEDELİ ESASLI VERGİLENDİRME	156
A. Gelir Vergisinde Emsallere Uygunluk İlkesi	156
1. Unsurları	157
2. Kapsam ve Mahiyeti	158
B. Emsal Kira Bedeli Esası	159
1. Hukuki Niteliği	159
2. Kapsam ve Mahiyeti	160
3. Hesaplama Yöntemi	161
4. Uygulanmayacağı Haller	161
IV. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA EMSAL BEDELİ ESASLI VERGİLENDİRME	162
A. Bedelin Bulunmadığı veya Bilinmediği İşlemler	164
1. Hukuki Niteliği	166
2. Kapsam ve Mahiyeti	167
B. Bedelin Ayın Olduğu İşlemler	168
C. Muvazaa Karinesi	169
D. Muvazaa Karinesinin Gelir Vergileri Karşısındaki Durumu	171
E. Serbest Meslek Kazançlarında Asgari Matrah Uygulaması	172

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

EMSAL BEDELİ UYGULAMASINDA YAŞANAN VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	174
A. Hizmet İfalarının Kapsam Dışı Bırakılması	175
B. Emsal Bedelinden Farklı Fiyatların Kapsam Dışı Bırakılması	178

C. Trampa İşlemlerine Yönelik Özel Belirleme Yapılmaması	180
D. Emsal Alış Bedelinin Kapsam Dışı Bırakılması	182
1. Ortalama Fiyat Yöntemine İlişkin Öneriler	184
2. Maliyet Bedeli Yöntemine İlişkin Öneriler	185
3. Takdir Yöntemine İlişkin Öneriler	187
E. Yetki Aşımı İle Getirilen Uygulama	189
II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	192
A. Emsal Alış Fiyatının İhmal Edilmesi	194
B. Emsallere Uygunluk Testinin Semenle Sınırlı Tutulması	197
C. Hesaplama Yöntemlerindeki Belirsizlikler	198
1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemindeki Belirsizlikler	198
2. Maliyet Artı Yöntemindeki Belirsizlikler	199
D. Emsal Fiyat Aralığı Uygulamasında Dönem Belirsizliği	200
E. Takdir Esasına Yer Verilmemesi	201
III. GELİR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	203
IV. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU UYGULAMASINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	205
A. İşletmeden Düşük Bedelli Çekiş Haline Yer Verilmemesi	206
B. Muvazaa Karinesindeki Belirsizlikler	206
C. Asgari Matrah Uygulamasındaki Belirsizlikler	211
SONUÇ	213
KAYNAKÇA	224

KISALTMALAR

BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	Bakınız
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
Çev.	Çeviren
E:	Esas
Ed.	Editör
EGİAD	Ege Genç İşadamları Derneği
GİB Rehberi	Gelir İdaresi Başkanlığı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber
GMSİ	Gayrimenkul Sermaye İradı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
K:	Karar
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
KDV	Katma Değer Vergisi
KDV Genel Tebliği	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
kg.	Kilogram
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MVK	Muamele Vergisi Kanunu
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı

OECD Rehberi	Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi
s.	Sayfa No
ss.	Sayfadan Sayfaya
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFYÖKDHT	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb.	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: Emsal Bedelinin Kapsamı	s. 23
Tablo 2: Karşılaştırmalı Hukukta Değerleme Ölçüleri	s. 54
Tablo 3: Emsal Bedeli Esasının Tarihsel Seyri	s. 71
Tablo 4: Trampa İşleminde Emsallere Uygunluk İlkesi Uygulaması	s. 134
Tablo 5: Emsal Bedeli Esasına İlişkin Çözüm Önerisi	s. 218



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Emsal Bedelinin Unsurları	s. 12
Şekil 2: Emsal Bedelinin Sınıflandırılması	s. 24
Şekil 3: Defter Tutma Usulleri	s. 53
Şekil 4: Emsal Bedeli Esasının VUK Sistematiğindeki Yeri	s. 61
Şekil 5: Emsallere Uygun Fiyat Tespiti	s. 136



GİRİŞ

Beyan usulünü benimseyen Türk Vergi Sisteminde vergi alacağının büyük bir çoğunluğu değer esasına dayanan ad valorem matrahlar üzerinden hesaplanmaktadır. Ad valorem vergilerde üzerinden vergi borcu hesaplanacak yani vergi nispeti uygulanacak olan şeyin (vergi matrahının) para birimleri şeklinde ifade edilmesi gerekmektedir. Modern fiskalitede vergi matrahları parasal olarak saptanırken mükelleflerin her zaman doğru beyanda bulunmasını beklemek yaşamın olağan akışına aykırı bir durumdur. Günümüzde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun ve doğru beyanda bulunma oranının çok düşük olduğu bilinen bir gerçektir. Başka bir söyleyişle ülkemizde mükellefler daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek amacıyla iradi olarak vergiye karşı uyumsuzluk göstermektedirler. Öte yandan vergi konusuna giren iktisadi ilişkilerin bazılarında matrahı oluşturan unsurların parasal değerleri olmadığı gibi bazılarında ise parasal değerlerin tam ve doğru bir şekilde tespit edilmesi ya da bilinmesi mümkün olamamaktadır. Ad valorem matrahların beyanına ilişkin olarak sayılan tüm bu gerekçeler vergi güvenlik önlemi niteliğindeki uygulamaların Türk Vergi Hukukunda yer almasına neden olmuştur.

Özel hukuk kalıplarına bağlı olarak çok farklı hukuki ve iktisadi formlarda doğan ve verginin konusunu oluşturan iktisadi ilişkilerin bedellerinin piyasa ekonomisi içerisinde serbestçe belirlenmesi gerçek bedellerin her hal ve takdirde tam ve doğru bir şekilde beyan edileceği anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla mükellef beyanlarının yasal ölçeklerle kıyaslanması ve kontrol edilmesi vergi sisteminin güvenliği için bir zaruret olmaktadır. Türk Vergi Hukukundaki söz konusu kontrol araçlarından bir tanesi olan emsal bedeli mekanizması iktisadi ilişki bedellerinin kanuni ölçülerle kıyaslanarak ya da doğrudan kanuni ölçeklere göre hesaplanarak gerçek bedeller/piyasa fiyatı üzerinden vergilendirme yapılmasını sağlar.

Türk Vergi Hukukunda cari olan emsal bedeli uygulaması matrahın pozitif ve negatif unsurlarının parasal değerlerine müdahale eden ve bunları düzenleyen bir mekanizma olduğundan, emsal bedeli müessesesi vergi güvenlik önlemi niteliğini haiz olmaktadır. Dolayısıyla emsal bedeli uygulamasının sınırlarının iyi çizilmesi gerekir. Özellikle emsal bedelinin hangi kriterler çerçevesinde, hangi ölçüde ve ne şekilde uygulanacağının objektif ve somut bir şekilde belirlenmesi önemlidir.

Türk Vergi Hukukunun emsal bedeli kavramını bir kıyaslama sonucu saptanacak benzer değer/denk fiyat eksenine yerleştirdiği görölr. Bu yönü ile emsal bedeli kavramı hesap, kıyas ve tahmin metoduna müstenit özel bir vergileme tekniği olmaktadır. Emsal bedeli düzenlemeleri mükellefleri tam ve doğru beyanda bulunmaya sevk edecek mevzuat eksenli tedbirler niteliğindedir. Söz konusu düzenlemelerin temelinde etkin tedbir yani vergi kaçaklarının gerçekleştirilmesine imkân verilmemesi mantığı yatmaktadır. Olması gerekeni inceleyen bir kurum olarak vergi teorisindeki yerini alan emsal bedeli uygulaması bu mahiyetiyle vergi kaçakçılığını kovuşturmaktan çok kaçakçılık yapılmasını önlemeğe yöneliktir. Emsal bedeli normları emredici ve sınırlayıcı özellikler taşıdığından emsal bedeline riayet edilmeden tespit ve beyanda bulunulması durumunda idare tarafından mezkûr normlar esas alınmak suretiyle gerekli düzeltme işlemlerinin (cezalılı tarhiyatların) yapılacağı tabiidir. Emsal bedelinin hem beyan öncesi hem de beyan sonrası süreci kapsadığı bir başka deyimle önleyici ve düzeltici bir araç olarak hukuk sistemimize dâhil edildiği anlaşılmaktadır.

Vergi matrahları gerek idarece takdir ve tespit edilsin gerek mükellefçe tespit ve beyan edilsin matrahın tamamının ya da bir kısmının emsal bedeli uygulamasına göre belirlenmesi mümkün bulunmaktadır. Bir kanuni ölçü olan emsal bedeli ile iktisadi kıymetlerin dönem içi (ilk kayıt/iktisap) ve dönem sonu değerlemesi yapılabilmektedir. Aynı şekilde dönem içinde cereyan eden vergi konusu iktisadi ilişkilerin parasal değerleri de yine emsal bedeline göre tespit ve beyan edilebilmektedir. Emsal bedeli müessesesinin piyasada her aşamada cereyan eden her türlü iktisadi ilişkiyi kapsar vaziyette olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle emsal bedelinin gerçek matrahlar üzerinden vergi alınmasını sağlama ve devletin payının doğru bir şekilde hesaplanmasına yardımcı olma gibi bir fonksiyona sahip olduğu söylenebilir.

“Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel Uygulaması” isimli bu tezin içeriği söz konusu başlık çerçevesinde çizilmeye çalışılmıştır. Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden ilki konuyla ilgili teorik ve genel nitelikte bir çerçeve oluşturmaya yöneliktir. İkinci bölümde teorinin mevzuata nasıl yansıdığı, mevcut yasal düzenlemelerin uygulamayı ne şekilde etkilediği ve vergilendirme sahasında nasıl sonuçlar verdiği inceleme konusu yapılmıştır. Son bölümde ise emsal bedeli

uygulamalarından kaynaklı vergilendirme sorunlarına ve bunlara ilişkin çözüm önerilerine yer verilmiştir.

“Emsal Bedeli Uygulamasının Teorik Yapısı” başlıklı birinci bölümde ilk önce emsal bedeli kavramının tanımı yapıldıktan sonra bu kavramı ortaya çıkartan sebepler ile emsal bedeli uygulamasını bir müessese haline getiren teorik ve kavramsal çerçeve belirlenmeye çalışılmıştır. Emsal bedeline ilişkin teorik ve kavramsal çerçeve çizilirken vergi hukukunun yanı sıra ticaret hukuku da dikkate alınmıştır.

İkinci bölümde “Vergilendirmede Emsal Bedeli Uygulaması” başlığı altında Türk Vergi Hukuku yasalarının emsal bedelini kullanış şekillerine değinilerek uygulamanın nasıl gerçekleştiği ve bu uygulamanın genel yapısı ve işleyişi hukuki nitelikleri ile birlikte ele alınmıştır. Türk Vergi Hukukunun emsal bedelini nasıl kullandığı değerlendirilirken mevcut emsal bedeli uygulamalarının güncel ihtiyaç ve amaçlara ne derece cevap verebildiği de ayrıca ele alınmıştır.

Sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerileri getirilmesi niteliği taşıyan üçüncü bölümde ise soyut norm şeklindeki emsal bedeli hükümlerinin somut maddi olaylara tatbikinde vergilendirme açısından ne gibi sorunlarla karşılaşıldığı ve emsal bedeli uygulamalarının hatalı ve aksak yönlerinin neler olduğu ele alınmaya çalışılmıştır. Söz konusu aksaklık ve sorunlar vergilendirme ilkeleri ve güncel ihtiyaç ve amaçlar çerçevesinde değerlendirilerek emsal bedeli müessesesinden beklenen sonuçların alınabilmesi için emsal bedelinin nasıl kullanılması gerektiğine dair öneriler sunulmuştur. Bu kapsamda yeni vergi usul ve gelir vergisi tasarılarının mevcut sorunlara ne derece çözüm getirdiği de tartışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

EMSAL BEDELİ UYGULAMASININ TEORİK YAPISI

Vergi devlet açısından bir alacak ve mükellef açısından ise bir borç olup ferden hissedilir bir karşılığı olmaksızın yükümlüden cebren alınır¹. Vergi matrahlarının belirlenmesinde beyan usulü, idarece belirleme (takdir) usulü, götürü (diğer) usul ve karine usulü olmak üzere dört çeşit tespit yöntemi bulunmaktadır². Ticari kazancın götürü usulde tespit edilmesi³ ve karine usulü ile matrah tespit edilmesi yöntemleri mevcut vergi sistemimizde yer almamaktadır. Çoğu ülkelerde normal tarh yöntemi olarak yavaş yavaş terk edilen idarece belirleme usulü ise sadece olağanüstü hallerde uygulanmaktadır⁴. Görüleceği üzere Türk Vergi Sistemi temel matrah belirleme yöntemi olarak beyan esasını kabul etmiş vaziyettedir. Bu itibarla beyana dayalı vergilerde ad valorem matrahların mükelleflerin ihtiyarına bırakılmadan objektif esaslara göre tespit ve beyan edilmesi (vergi alacağının sıhhati açısından) bir mecburiyet olmaktadır. Mükelleflerin söz konusu objektif esaslara uyumunu sağlama ve buna bağlı olarak adil ve eşit vergilemeyi gerçekleştirme amacına yönelik olarak vergi hukukumuzda bazı kontrol ve güvenlik mekanizmalarına yer verilmiş olup bunlardan bir tanesi de emsal bedeli uygulamasıdır. Emsal bedeli uygulaması vergi matrahını oluşturan unsurların parasal değerlerinin (kıymetlerinin) saptanmasında kullanılan önemli bir usul olduğundan bu müesseseye Türk Vergi Hukuku içerisindeki birçok kanunda yer verilmiştir.

Vergi hukukunda emsal kavramı piyasadaki benzer bir örneğe gönderme yaptığından aynı/benzer koşullar altındaki vergi mükellefleri ve/veya aynı/benzer vergi konuları için vergilendirme bakımından hayatın olağan akışı içinde normal ve mutata olan durumun kanuni ölçütü olmaktadır. Bu kavrama çeşitli vergi kanunlarında

¹ Henry Laufenburger, **Mukayeseli Maliye**, Çev. Bedi N. Feyzioğlu ve Süleyman Barda, Sermet Matbaası, İstanbul, 1956, (Maliye), s. 130.

² Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, 11. Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2017, (Usul), ss. 80-81.

³ Beyan esasını ilke edinen Türk Vergi Sisteminde beyan esasının en büyük istisnası ve belge düzenini zedeleyici en büyük etmen götürü usulde vergilendirme rejimiydi. Beyan esasının gereği götürü usulde vergilendirme rejimi 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmış ve bunun yerine basit usulde vergilendirme sistemine geçilmiştir. Konu ile ilgili olarak bkz. Hakan Bay, **Gelir Vergisinde Basit Usul Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003, ss. 60-61.

⁴ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 73.

bir karşılaştırma kriteri olarak sıkça başvurulduğu görülmektedir⁵. Bu açıdan bakıldığında emsal bedelinin, vergi matrahını meydana getiren unsurların parasal karşılıklarının (değerlerinin) saptanmasında, bir karşılaştırma ve kontrol aracı olarak kullanıldığı sonucuna varılmaktadır.

Değer ve değerlendirme bir şeyin fiyatlandırılması⁶ olarak tanımlandığından emsal bedeli uygulaması özü itibarıyla bir değerlendirme eşit ifadeyle yasal fiyatlandırma ölçeği olmaktadır. Emsal bedelinin vergi konusu iktisadi ilişkilere hangi saikle olursa olsun, her hal ve takdirde fiyat biçmesi kendisini bir değerlendirme ölçeğine dönüştürmüştür. Emsal fiyatlandırması envanter hazırlanması kapsamında yapıyor ise emsal bedeli burada dönem sonu değerlendirme ölçüsü sıfatını kazanmaktadır. Kıymetlendirme işlemi iktisap (dışarıdan giriş veya üretim suretiyle giriş), elde tutma ve elden çıkarma/çıkış aşamalarında hüküm ifade ediyor ise bu durumda emsal bedeli dönem içi değerlendirme ölçeğine dönüşmektedir. Çünkü bir dönem boyunca cereyan eden bütün iktisadi ilişkilerin parasal değerleri üzerinden kayıtlara geçirilmesi⁷ dönem içi değerlemesine tekabül etmektedir. Bir dönem boyunca muhtelif faktörlerin olumlu ya da olumsuz etkilerine maruz kalan iktisadi kıymetlerin dönem sonundaki parasal değerlerinin tespit edilmesi ise dönem sonu değerlemesi anlamına gelmektedir. Anlaşılacağı üzere hangi gerekçeyle olursa olsun emsal bedeline göre saptanan fiyatlar her hal ve takdirde kayıt ve raporlama sistemini kısaca muhasebe düzenini doğrudan etkilemektedir.

Belli bir dönemde uygulanan vergi, resim, harç ve benzeri mali mükellefiyetlerin bütününden oluşan organik yapıya verilen isim olan vergi sistemi⁸ verilerini ve sonuçlarını muhasebeye dayandırmaktadır. Bunun doğal bir sonucu olarak emsal bedeline göre saptanan parasal değerler de doğrudan belge, kayıt ve beyan düzenini kısaca muhasebe sistemini etkilemektedir. Muhasebe tutulması yükümünün aktif süjesini oluşturan işletmeyi hem vergi hukuku hem de ticaret hukuku muhatap kabul etmektedir. Dolayısıyla vergi hukuku ile özel hukukun muhasebe sistemi ekseninde ortak bir payda (tacir, ticari işletme ve ticari işlemler) üzerinde

⁵ Billur Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 251, 2009, (Gizli Emsal), www.vergisorunlari.com.tr, (15.09.2017).

⁶ Baki Meriç, **Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dâhil İktisadi Kıymetlerde Değerleme**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1982, s. 4.

⁷ Bünyamin Öztürk, **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, 4. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 8.

⁸ Mehmet Tosuner, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989, (Vergi), s. 1.

kesiştiği söylenebilir. Söz konusu ortak payda hasebiyle hem ticaret hukuku hem de vergi hukuku kanunlarında hangi defterlerin tutulacağı, muhasebe belgelerinin nasıl saklanacağı ve hangi işlemlerin defterlere işleneceği ayrı ayrı belirtilmiştir⁹. Bu bağlamda ifade etmek gerekirse muhasebe ile ilgili düzen ve ilkeler çerçevesinde (muhasebe hukukunda) ele alınması ve sonuçlandırılması gereken konular (yakın ilgisi nedeniyle) vergi yasalarında da emredici mahiyetteki kurallarla düzenlenmiştir¹⁰. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı muhasebe sisteminin işleyişine ilişkin olarak farklı mevzuatlarda farklı kuralların getirildiğidir. Muhasebe sisteminin işleyişine ilişkin olarak her iki hukuk dalında da ayrı ayrı düzenlemeler getirilen ortak konulardan bir tanesi iktisadi ilişkilerin para ile ifadelendirilmesi (değerleme) kurallarıdır.

Ticaret hukuku değerleme kavramına işletmenin varlık ve kaynaklarında ortaya çıkabilecek değer artış ve azalışlarını saptama amacını yüklemiştir¹¹. Ticaret hukuku işletme ortaklarını ve işletme ile ilişkide bulunan üçüncü kişileri korumak amacı güttüğünden değerlemede ihtiyatlı ve esnek ölçüler kullanmaktadır¹². Bu açıdan bakıldığında muhasebe ilkeleri ve kuralları yönünden yapılan değerleme şüphesiz genel olarak işletme yönetimi veya işletme ekonomisi yönünden yapılan değerlemenin bir parçası olmaktadır¹³. Vergi hukukundaki değerleme kuralları ise kamu maliyesi perspektifi ile oluşturulmuştur. Vergi hukukunun vergilemede adaleti ve vergi alacağının güven altına alınmasını sağlamak için objektif esaslara bağlanmış emredici ve sınırlayıcı ölçüleri tercih ettięi¹⁴ ifade edilebilir. Vergilemeye yönelik söz konusu ölçü ve esaslar bir işletmenin gerçek mali durumunu ve performansını göstermekten çok vergi matrahını belirlemeye yöneliktir¹⁵.

Türk Vergi Hukuku emsal bedelini vergi matrahlarının takdir ve tespit edilmesinde bir kontrol ve güvenlik mekanizması olarak kullanmaktadır. Türk Ticaret Hukukunun konuya yaklaşımı ise işletme muhasebesi kuralları çerçevesinde bilanço

⁹ Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1988, s. 19.

¹⁰ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, (Vergi), ss. 12-13.

¹¹ Ömer Lalik, **Envanter**, Bilim Yayınları, Ankara, 1986, s. 77.

¹² Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 298.

¹³ Meriç, s. 7.

¹⁴ Ahmet Kızıl, **Muhasebe-2 (Envanter ve Değerleme)**, 3. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1987, s. 14.

¹⁵ Akın Akbulut, “Muhasebe Standartlarının Uygulanması, Ticari Kâr, Mali Kâr ve TDHP’ye Göre Kâr”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 242, 2013, (Kar), www.yaklasim.com, (18.06.2017).

ve ticari kar/zararı oluşturmaya bir başka anlatımla işletmenin gerçek ekonomik durumunu tespit etmeye yöneliktir. Ticaret hukukunun getirdiği yükümlülükler tacir olmanın, vergi hukukunun getirdiği yükümlülükler ise mükellef olmanın sonuçlarıdır¹⁶.

Çalışmanın birinci bölümünde Türk Vergi Hukukunun emsal bedeli kavramına atfettiği anlam ele alınmış ve vergi sistemimizin emsal bedeli uygulamasına yaklaşımı teorik düzeyde incelenmiştir. Bu kapsamda emsal bedeli kavramına ilişkin olarak Türk Vergi Hukuku sınırları içerisinde teorik tanımlamalar ve nitelendirmeler yapılmıştır. Bu bölümde son olarak Türk Ticaret Hukuku kapsamındaki teorik değerlendirmelere yer verilmiştir.

I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMSAL BEDELİ DÜZENLEMESİ

Her verginin bir konusu vardır ve bu bir mal, bir hizmet veya işlem olabilir. Vergi bunlar üzerinden alınır. Başka bir ifade ile vergi piyasada özel hukuk kurallarına göre gerçekleşen alım satım, hizmet ifası, ithalat, ivazsız intikal, kiralama gibi vergi doğurucu olaylar¹⁷ üzerinden alınmaktadır. Mükellefler bu tür vergi doğurucu olaylara sebebiyet verirlerken özel hukuktaki sözleşme özgürlüğü ilkesinin de arkasına sığınarak en az vergilendirilen yolu/yöntemi seçmekte serbest olduklarını iddia ederek vergiden yasa dışı bir şekilde kaçınmaya çalışmaktadırlar¹⁸. Özellikle Anayasa'nın vergide eşitlik, yasallık ve hukuki güvenlik ilkeleri devletin vergi kaçakçılığına karşı mücadelesini zorunlu kıldığından¹⁹ kanun koyucu vergiden kaçınmayı ya da vergi kaçırmayı önleme amaçlı özel düzenlemeleri şekli ve maddi vergi kanunlarına dâhil etmektedir. Zaten kişilerin vergi ahlakı konusundaki anlayışları birbirinden çok farklı olduğundan mükelleflerin kendiliklerinden mutlaka doğru olarak beyanda bulunacaklarını beklemek yanlış olur. Dolayısıyla mükelleflerin bir kısmının doğru beyanda bulunmalarına karşılık diğer bir kısmı gerçekleri saklarsa dürüst hareket

¹⁶ Selim Çimşir, **Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Ticari Defterler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 20.

¹⁷ Yusuf Kıldıç, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergiyi Doğuran Olay", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 160, 2006, www.yaklasim.com, (12.07.2017).

¹⁸ Nurettin Bilici, "Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, (Ed. Billur Yaltı), Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s. 200.

¹⁹ Bilici, s. 200.

edenler nispi olarak haksızlığa uğramış olurlar. Bu ve benzeri durumları önlemek ancak etkin bir kontrol mekanizması ile mümkün olabilir²⁰. Söz konusu etkin kontrol mekanizmalarından birisi de emsal bedeli müessesesidir.

Emsal bedeli vergi matrahlarının saptanmasında göz önünde tutulması gereken unsurların parasal değerlerinin (gerçek bedellerinin) tarafsız ve doğru bir şekilde belirlenmesinde kullanılan özel bir vergileme tekniğidir. Söz konusu uygulamaya hem özel nitelikteki vergi düzenlemelerinde yani maddi vergi kanunlarında hem de vergi tekniğinin mevzuat olarak dayanağını teşkil eden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK'da) yer verilmiştir. Bu itibarla emsal bedeli kavramının kontrollü beyan esasını²¹ benimseyen Türk Vergi Hukukundaki vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklanan kontrol açığını kapatmak üzere mevzuata yerleştirildiğini ifade etmek mümkündür.

A. Emsal Bedelinin Tanımı ve Unsurları

Emsal bedeli kavramının açıklanabilmesi için öncelikle emsal ve bedel kavramlarının ne anlama geldiğinin belirlenmesi gerekir. Emsal iki şey arasındaki benzerlik halini, iki şey arasındaki denkliği, iki şeyden birinin diğerine örnek alınmasını vurgulayan bir kavramdır²². Lügata bakıldığında emsal “benzer, eş, denk” olarak ve bedel de “değer, fiyat, kıymet” olarak tanımlanmaktadır²³. Buna göre emsal bedeli kavramının sözlük anlamı benzer değer ya da denk fiyat olarak şekillenmektedir. VUK'un 267. maddesinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK'nın) 13. maddesinde yapılan tanımlar irdelendiğinde kanun koyucunun da emsal bedelini bu sözlük anlamıyla vergi mevzuatına yerleştirdiği görülmektedir. Bir başka anlatımla emsal bedeli vergi mevzuatında benzer değer/denk fiyat eksenli özel bir vergileme tekniği olarak kullanılmaktadır. Nihai tahlilde emsal bedeli eşit veya benzer bir parasal değeri²⁴ ifade etmektedir. Bu yönü ile ele

²⁰ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1996, ss. 246-247.

²¹ Ali Alaybek, **Organik Vergi Reformu**, Damga Matbaası, İstanbul, 1961, (Reform), s. 64.

²² Yaltı, Gizli Emsal, www.vergisorumlari.com.tr, (15.09.2017).

²³ Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.58ecd39ab02e56.81353191, (18.11.2016).

²⁴ Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 747.

alındığında emsal bedeli uygulaması değerlendirme konusu bir şeyin benzerinin aranması, bulunması ve uygulanması aktivitesini içerir²⁵.

Parasal değerleri miktar ve fiyat olmak üzere iki değişken belirlemektedir. Miktar niceliksel bir kavram olup adet, litre, kilogram, metreküp vb. ölçü birimleriyle ifade edilmektedir. Fiyat ise birim miktarın para karşılığındaki değerini ifade etmektedir. Fiyat ile miktarın çarpımı sonrasında toplam tutara ulaşılmaktadır. Bu itibarla emsal bedeli kavramının birim emsal fiyatı anlamına geldiği eşit anlatımla toplam tutarın fiyat ayağı ile ilgilendiği anlaşılmaktadır. Vergi hukukunun emsal bedelini yasal fiyatlandırma aracı olarak kabul etmesinin temel sebebi vergi hadisesinin her şeyden evvel parayı ilgilendiren maddi bir olay²⁶ olmasıdır.

Türk Vergi Hukukunda emsal tanımının yapıldığı iki temel düzenleme mevcuttur. Bunlar VUK'un 267. maddesi ile KVK'nın 13. maddesinde yapılan tanımlamalardır. Bununla birlikte maddi vergi kanunlarında emsal uygulamasını esas alan ancak emsali belirleme yöntemlerine ve emsal tanımına yer vermeyen çok sayıda düzenleme mevcut bulunmaktadır. Bu düzenlemelerin ortak özelliği VUK'un 267. maddesine ya da KVK'nın 13. maddesine atıf yapmış olmalarıdır. Öte yandan müstakil bir emsal tespit yöntemi ihtiva etmesine karşın emsal tanımı yapmayan veya emsal ismini kullanmayan yasa hükümleri de mevcuttur. Bu açıdan bakıldığında Türk Vergi Hukukunda gerçek anlam ve değerini bulan emsal bedeli kavramının dar ve geniş manada olmak üzere iki ayrı tanımı iktisap ettiğini söylemek mümkündür.

Dar anlamıyla ele alındığında emsal bedeli kavramına münhasıran emsal bedeli lafzı altında ihdas edilen hükümler dâhil olur. Geniş anlamda ele alındığında ise bu kapsama özü itibarıyla bir kıyaslama sonucu saptanan benzer değer (denk fiyat) eksenli özel bir vergileme tekniği/vergi güvenlik önlemi olarak ihdas edilen tüm yasal düzenlemeler girer. Bu çerçevede ifade etmek gerekirse özel vergi kanunlarında emsallere uygun fiyat, emsal ücreti, emsal kira bedeli, asgari hizmet bedeli gibi farklı isimler altında ihdas edilen uygulamalar özü itibarıyla emsal bedeli kavramından farklı bir şey değildir. Bu yönü ile emsal bedeli Türk Vergi Hukukunda bir üst kavram ve özel bir vergileme tekniğinin ortak ismi olmaktadır. Bu çalışmada emsal bedeli kavramı teknik boyutuyla başka bir deyişle geniş anlamıyla ele alınarak incelenmiştir.

²⁵ Tuncay Kapusuzoğlu, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2003, s. 250.

²⁶ Ali Alaybek, **Gelir Vergisi Davamız**, Kenan Matbaası, İstanbul, 1947, (Gelir), s. 57.

Emsal bedeli kavramı geniş anlamıyla kabul edildiğinde maddi vergi kanunlarında bu çatı altında değişik isimlerle ancak benzer öz ve içerikte düzenlemeler yapılmasının olağan olduğunu söylemek mümkündür. Başka bir anlatımla bazı özel vergi kanunları emsal bedeli kavramının özüne bağlı kalmak suretiyle bu kavramı kendilerine uyarlayarak dönüştürmüşler ve bir anlamda kendilerine ait özel kurallar oluşturmuşlardır. Bu gibi durumlarda emsal bedeli kavramının özel vergi kanunu açısından dönüştürüldüğü anlam ve kapsamıyla dikkate alınması gerekmektedir.

VUK'un verdiği tanıma göre emsal bedeli gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. KVK'da yapılan tanıma göre emsallere uygun fiyat aralarında kanunda belirtilen türden bir ilişkinin bulunmadığı mükellefler arasında gerçekleşen mal veya hizmet alım ya da satımında oluşan fiyat veya bedeli ifade eder. Resmi yorum organı emsallere uygun fiyat kavramının vergi hukukunda ne anlama geldiğini 1 sıra no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de²⁷ (TFYÖKDHT'de) aşağıdaki gibi izah ederken emsal kavramını kıyas, tahmin ve pazar/piyasa fiyatı eksenine oturttuğu gözlemlenmektedir.

“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.”

²⁷ 18.11.2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi hukukunun çizmiş olduğu bu sınırlar esas alındığında emsal bedeli kavramını geniş manada şu şekilde tanımlamak mümkündür.

<<Emsal bedeli bir şeyin (maddi ve gayri maddi mal, hizmet, hak, fiil ve olay, iktisadi ve hukuki işlem ve sözleşmelerin) parasal değeri olarak o şeyin emsalinin/benzerinin piyasa/pazar fiyatını esas alan kanuni ölçüttür.>>

Emsal bedeli uygulamasında bir şeyden hareket edilerek diğeri şeye belli bir değeri atfedildiğinden emsal bedelinin temel dinamikleri olan karşılaştırma, tahmin ve hesaplama unsurlarının tamamının emsale bağı olduğu söylenebilir. Başka bir deyişle emsal bedeli uygulamasındaki kilit unsur bir karşılaştırma ve değeri olçütü olarak vergi yasalarında yer bulan emsal kavramıdır.

İster müstakil bir emsal bedeli düzenlemesi niteliğinde olsun ister atıf yollu bir düzenleme olsun emsal bedeli uygulamalarının özünde tek bir gerekçe/amaç yatmaktadır. Emsal bedeli kavramının temel amacı matrahın pozitif ve/veya negatif ayağına ilişkin olup da mahiyet, miktar ve tutar itibarıyla keyfi belirlemelere maruz kalabilecek nitelikteki iktisadi ilişkilerin parasal değeri lerinin mükelleflerin kişisel yorumlarına terk edilmeden objektif esaslar çerçevesinde saptanmasını sağlamak suretiyle matrahların iradi olarak daraltılmasının önüne geçmektir. Daha özlü bir ifadeyle vergi alacağının tayininde mükelleflerin şahsi mülahazalarına yer vermemek kastı²⁸ emsal bedeli kavramının temel karakteristiğidir.

Emsal bedeli kavramı hesaba veya araştırmaya dayanan ve belirli hususları dikkate alan bir kıyaslamayı ifade etmektedir. Bu kıyaslama bir imkânsızlık ve zaruret neticesi olduğu gibi vergi zıyayını önlemek, kötü tatbikatlara mani olmak, vergi eşitliğini sağlamak, mükellefin özel durumlarını dikkate almak, hesap kolaylıkları sağlamak, mutata muhasebe ve değeri olçme usullerine uymak gibi çeşitli maksatlar gözetilerek de yapılmaktadır. Emsal bedeli ile ilgili maddelerin tetkik ve tahlili bu çeşitli maksatları göstermektedir²⁹. Bu tür maksatlarla ihdas edilen emsal bedeli ölçüğü ile hem iktisap hem de elden çıkarma fiyatlarının belirlenmesi mümkündür.

Kanun koyucunun emsal bedeli uygulamasıyla piyasada normal ve mutata nitelik gösteren fiyatın (pazar fiyatının) kavranmasını başka bir anlatımla vergi matrahlarının iktisadi yaşamın olağan akışına uygun olarak doğru ve gerçeğe en yakın

²⁸ Rasim Saydar, **Ticari ve Mali Bilançolar**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961, s. 23.

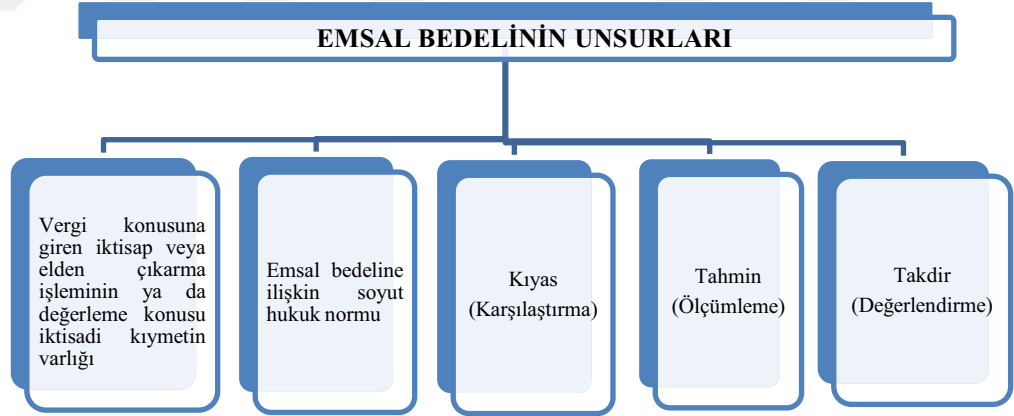
²⁹ Şahabettin Acar, **Mali Bilanço**, İnkılap ve Aka Kitabevleri, İstanbul, 1964, s. 117.

biçimde saptanmasını amaçladığı anlaşılmaktadır. Zira günlük yaşamda öyle vakalar ve o kadar hususi iktisaplar, mal alış ve satışları olur ki bu hadiselerde fiyatı saptama bir mesele halini alır ve vergi kanunlarındaki formüllerle halledilemez³⁰. İşte bu tür meselelerin çözümü için emsal bedeli müessesesi ihdas edilmiş bulunmaktadır.

Vergi hukuku yasalarında emsal bedelinin sebep unsurlarına/uygulanma şartlarına soyut normlar şeklinde ayrı ayrı yer verilmiştir. Bununla birlikte VUK esas itibarıyla usule ve uygulamaya ilişkin her türlü genel mahiyetteki normları ve hükümleri kapsayan bir çerçeve kanunu niteliği taşıdığından³¹ anılan kanunun 267. maddesinde yer verilen sebep unsurları genel düzenleme mahiyeti göstermektedir. Daha genel bir ifadeyle VUK birçok vergi kanunlarına ait usul hükümlerini bir araya toplayan ve temel prensipler ortaya koyan bir ana tatbikat kanunu³² olduğundan emsal bedeline ilişkin olarak VUK'da yer alan normlar genel hüküm, buna mukabil maddi vergi kanunlarındaki normlar ise özel hüküm niteliği kazanmaktadır.

Buraya kadar yer verilen açıklamalar ışığında emsal bedeli kavramını oluşturan öğeleri (emsal bedeli uygulamasının unsurlarını) aşağıdaki gibi şematize etmek mümkündür.

Şekil 1: Emsal Bedelinin Unsurları



Kaynak: Tarafımca hazırlanmıştır.

³⁰ Selahattin Dumlulu, **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları (Cilt: 1)**, Hak Kitabevi, İstanbul, 1957, s. 515.

³¹ Vergi Reform Komisyonu, **Vergi Reform Komisyonu Raporları Cilt V**, Damga Matbaası, İstanbul, 1971, s. 230.

³² Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Güney Matbaacılık, Ankara, 1949, (VUK), s. 145.

Vergi hukuku yasalarındaki emsal bedeli unsurları incelendiğinde vergi sisteminin etkinliğini yitirebileceği ve mükelleflerin diledikleri kadar vergi ödeyebilecekleri durumların kavranmaya çalışıldığı gözlemlenmektedir. Böylece ekonomik yaşamın olağan akışı içerisinde doğru ve gerçeğe en yakın parasal değerlerin mükelleflerin ihtiyarına bırakılmadan saptanmasının amaçlandığı söylenebilir.

B. Emsal Bedelinin Özellikleri

Emsal bedeline göre vergilendirme yapılmasını öngören yasal düzenlemelerin teorik bir yapıya kavuşmasına ve müessese niteliği kazanmasına yol açan ortak paydaları (ortak özellikleri) aşağıdaki gibi tasniflemek mümkündür.

1. Değerleme Kuralı Olması

Vergi, ekonomik işlemlerde, vergi konusunun değeri belirlenerek alınır. Vergi konusunun değeri ya bir zaman diliminde ya da bir zaman kesitinde belirlenir. Gelir, servet artışı vergileri bir zaman diliminden alınır. Bir mal ve hizmetin satılmasından alınan vergilerin değeri bu eylemin yapıldığı anda kaydedilen değerinden alınır³³. Görüleceği üzere değerlendirme verginin konusuna giren iktisadi ilişkilerin belirli bir zaman dilimindeki ya da zaman kesitindeki para tutarı karşılığının belirlenmesi ameliyesidir. Emsal bedeli ölçeceği ile de iktisadi kıymetlere, ticari ve hukuki muamelelere kısaca tüm iktisadi ilişkilere fiyat biçildiğinden emsal bedeli müessesesini geniş uygulama alanı bulan değerlendirme usullerinden birisi³⁴ olarak nitelenmek mümkündür.

Vergi güvenlik müessesesi niteliğinde bir değerlendirme ölçütü³⁵ olarak kabul edilen emsal bedelinin değerlendirme kavramına geniş bir mana kazandırdığını ifade etmek mümkündür. Vergi hukuku değerlendirme kavramını dar manada kabul ederek anılan müesseseyi esas itibarıyla iktisadi kıymet değerlemesine (ilk kayıt ve dönem

³³ Bulutoğlu, s. 297.

³⁴ Değer, s. 747.

³⁵ Muzaffer Küçük, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2017, (Değerleme), www.yaklasim.com, (13.06.2017).

sonu değerlemesine) inhisar ettirmiştir. Birer değerleme kuralı olan emsal bedeli uygulamaları ile iktisadi kıymet değerlemesinin yanı sıra iktisap, elden çıkarma vb. bütün iktisadi ilişkilerin fiyatlandırması da yapılmak suretiyle değerleme müessesesine geniş bir çerçeve kazandırılmıştır. Bu ayrımın en iyi örneğine 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK'nın) emsal bedeli ve emsal ücreti kenar başlıklı 27. maddesinde rastlanılmaktadır. Anılan yasa maddesi maliye doktrininde katma değer vergisinde (KDV'de) değerleme yoluyla saptanan matrahlar olarak ifade edilmektedir³⁶. Maliye literatüründeki bu yorum tarzından emsal bedeli ölçeği ile klasik değerleme anlayışının aşılarak geniş manada değerleme kavramına ulaşıldığı sonucuna varılmaktadır.

2. Kanuni Ölçü Olması

Emsal bedeli nazariyesinde aynı cins ve neviden olan benzerlerin/emsallerin normal piyasa ortamında alım satıma konu edildiği farz olunur ve emsalin bu şartlar altında tahmin edilen normal pazar fiyatı da değerleme konusu şeyin emsal bedeli olarak kabul edilir. Gerçeğe uygun ya da gerçeğe en yakın bir şekilde kıymet takdiri yapılabilmesi amacıyla pazar fiyatlarını referans alan emsal bedeli müessesesine ilişkin yasal düzenlemelerde farklı piyasa fiyatı hesaplama yöntemleri geliştirilmiştir. Emsal bedeli takdir edilecek olan vergi konusu iktisadi ilişki hangi yasa maddesi kapsamına giriyorsa o maddede belirtilen hesaplama yöntemleri (ölçekler) ile piyasa/pazar fiyatı saptanacaktır. Söz konusu ölçekler esas itibarıyla VUK'un 267. maddesinde, KVK'nın 13. maddesinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 73. maddesinde ve KDVK'nın 27/5. maddesinde ihdas edilmiştir. İlgili hükümlerde yer alan bu ölçekler kanuni ölçü niteliği taşımaktadır. Vergi matrahına esas alınacak parasal değerler (fiyatlar) açısından bir kanuni ölçü olan emsal bedeli bu yönü ile vergi konusu iktisadi ilişkilerin edim ve semenlerini hedef almış vaziyettedir. İlgili düzenlemenin esas aldığı kanuni ölçüye göre emsal bedeli ile ya edimin parasal değeri hesaplanır ya da olması gereken semen hesaplanır.

³⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 423.

Emsal bedeline göre vergilendirme yapılmasını öngören yasal düzenlemeler şayet peçeleme ya da muvazaa karinesi niteliği gösteriyor ise burada emsal bedeli duruma göre alt veya üst sınırın kanuni ölçütü olmaktadır. Bu çerçevede ifade etmek gerekirse emsal bedeli vergi matrahının pozitif ve negatif unsurlarının asgari ve azami değerlerini belirleyen bir oto kontrol mekanizmasıdır. Böylece emsal bedeli müessesesi ad valorem matrahların belirlenmesinde oto kontrol görevi üstlenerek vergilemede adalet ve eşitliğin tesis edilmesine yardımcı olmaya çalışmaktadır.

Emsal bedelinin kanuni bir ölçü olması kendisinin hem beyanname hazırlama ölçeği hem de vergi denetimi (kontrol) ölçeği olmasını sağlamıştır. Bu özellik emsal bedelini vergi kaybına yol açan zararlı fiillerin işlenmesine mani olunması³⁷ prensibinin hayata geçirilmesinde önemli bir uygulama haline dönüştürmüştür.

3. Piyasa Fiyatı Olması

Emsal bedelinde temel amaç bir şeyin piyasa fiyatını objektif kriterler çerçevesinde kavramaktır. Piyasa fiyatı bir şeyin satıcı yönünden satılması halinde getireceği fiyat anlamına gelmekte iken³⁸ aynı zamanda alıcı yönünden de alış/giriş/iktisap bedeli anlamına gelmektedir. Dolayısıyla emsal bedeli ölçeği ile değer biçilmesi durumunda aslında o şeyin normal bir piyasadaki rayiç bedeli (normal alım satım bedeli) tespit edilmektedir. Bu yönü ile ele alındığında emsal bedeli kavramının temelde VUK'un mükerrer 266. maddesinde bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir şeklinde tanımlanan rayiç bedelden başka bir şey olmadığı³⁹ anlaşılmaktadır. Zira bir iktisadi unsurun piyasa rayici satıcı ile alıcının karşılıklı olarak pazarlıkları neticesinde ortaya çıkan⁴⁰ normal piyasa değeridir⁴¹. Bu itibarla emsal bedeli bir tür rayiç bedel olarak kabul edilecek olursa bu değer hem alıcı hem de satıcı açısından iki yönlü olarak doğmuş bir fiyatı ifade ettiği⁴² sonucuna varılmaktadır.

³⁷ Acar, s. 8.

³⁸ Ömer Faruk Batirel, **Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme**, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1974, s. 82.

³⁹ Batirel, s. 82.

⁴⁰ Erkan Aydın, **Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dâhil Kıymetleri Değerleme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 43.

⁴¹ Öztürk, s. 17.

⁴² Batirel, s. 80.

Gerek rayiç bedel gerekse gerekse emsal bedeli piyasa fiyatlarını daha özlü bir ifadeyle gerçeğe uygun değerleri kavrama amacına matuftur. Aynı amaca hizmet eden bu iki değerlendirme kuralı ölçek olarak kabul ettikleri referans değerler yönünden birbirinden ayrılmaktadır. Piyasa fiyatının saptanmasında rayiç bedel tamamıyla dış emsalleri referans olarak alırken emsal bedeli ise, genel itibarıyla, öncelikle iç emsalleri referans kabul etmektedir. Emsal bedeli müessesesinde iç emsalin olmadığı ya da uygulanmadığı hallerde ise dış emsale gidilmesi öngörülmüştür. Az sayıdaki emsal bedeli düzenlemesinde ise sadece dış emsaller üzerinden gerçek bedele ulaşılması amaçlanmıştır.

Emsal bedelinin piyasa fiyatını kavramaya çalışması vergi hukukunda cari olan matrah unsurlarının doğru bir değerde tayin edilmesi ameliyesinin doğal bir sonucudur. Matrah unsurlarının parasal değerlerinin doğru bir şekilde tayin edilmesi halinde ödenmesi lazım gelen vergi miktarı da en doğru olarak bulunacağından⁴³ emsal bedelinin piyasa fiyatını esas alması bu bakımdan önemlidir.

4. Vergi Güvenlik Önlemi Olması

Vergilerin mali işlevlerini gerçekleştirebilmeleri kanunların öngördüğü kadar vergiyi mükelleflerin yapacakları doğru beyanlar sonucu ödemelerine bağlıdır. Vergiye esas beyanların doğru bir şekilde yapılmasını sağlamak için de doğrudan veya dolaylı önlemler alınmaktadır⁴⁴. Doğrudan veya dolaylı önlemlerin öngörüldüğü düzenlemeler sadece vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilmiş olabileceği gibi başka amaçlarla da getirilmiş olabilirler. Bu noktada önem arz eden husus getirilen düzenlemenin asıl amacının yanı sıra vergi güvenliğinin sağlanması bakımından üstlendiği roldür. Farklı amaçlarla getirilen bir düzenlemenin vergi güvenlik önlemi olarak adlandırılabilmesi o düzenlemenin vergi güvenliğinin sağlanmasına dolaylı da olsa bir katkısının bulunmasına bağlıdır⁴⁵. Emsal bedeli muhtevalı düzenlemeler bu açıdan irdelendiğinde mükelleflerin doğru beyanda bulunmasını ve gerçek matrahlar

⁴³ Sabri Bektöre, **Ticaret İşletmelerinde Vergi Bilançosu**, Başnur Matbaası, Ankara, 1969, s. 40.

⁴⁴ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan ve Ahmet Burçin Yereli, **Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, EGİAD Ekonomik Raporlar No: 7, İzmir, 1992, s. 12.

⁴⁵ İnci Solak, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004, ss. 14-15.

üzerinden vergi alınmasını sağlamaya yönelik emredici mahiyette asli vergi güvenlik önlemi niteliği taşıdıkları görülmektedir.

Emsal bedeli matrahı belirleyen verilerden bir tanesi olan parasal değerlerin (fiyatların) gerçek ve doğru olarak beyan edilmesini sağlama amacına matuf mevzuat esaslı bir önlem ve özel bir vergileme tekniğidir. Bu nedenle emsal fiyatın mükellefin kendisi tarafından hesaplanarak beyanlara yansıtılması öngörülmüştür. Vergicilikte prevantif/önleyici maksat denilen anlayış kapsamında ihdas edilen emsal bedeli müessesesinin bu özelliği kendisinin bir vergi güvenlik önlemi olmasından kaynaklanmaktadır. Zira vergi güvenlik önlemleri vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında olası bir uyuşmazlıktan önceki aşamaya ilişkindirler. Bir başka ifadeyle vergi güvenlik önlemlerinin amacı mükelleflerin vergilendirmeye ilgili verileri başlangıçta doğru ve gerçek biçimde beyan etmesini sağlamaktır⁴⁶. Bununla birlikte emsal bedeli normları matrahı oluşturan unsurların parasal değerlerinin saptanması bakımından uyulması zorunlu düzenlemeleri kapsadığından idare tarafından da emsal bedeli kurallarına başvurulmak suretiyle beyanların doğruluğu kontrol edilebilmekte ya da doğrudan emsal fiyatlandırması yapılabilmektedir. İdare tarafından yapılan denetimler sonucunda mükellefin matrah beyanı kanun tarafından belirlenen ölçülere (emsal bedeli ölçüsüne) göre hesaplanan miktara nazaran düşük bulunursa aradaki fark üzerinden vergi tarh olunur⁴⁷. Görüleceği üzere emsal bedeli uygulaması piyasa ekonomisinin maliye hazinesine yansıyan ve bu eksende devletin vergi hakkını koruyan bir kontrol mekanizmasının en temel unsuru konumundadır⁴⁸.

5. Takdir Aracı Olması

Türk Dil Kurumu'nun Büyük Türkçe Sözlüğü'ne göre takdir kelimesi “değer biçme” anlamına gelmekte iken tespit kelimesi “saptama, bir durumu kuşkuya düşürmeyecek biçimde gösterme, belirleme, sabitleme” anlamlarına gelmektedir. Emsal bedeli uygulamasında ise bir şeyin haiz olması gereken değeri o şeyin emsalinin/benzerinin değerine kıyasla bulunmaktadır. Buna göre emsal bedelinde bir

⁴⁶ Solak, s. 1.

⁴⁷ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 49.

⁴⁸ Osman Sariaslan, “Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde Gizli Emsal Uygulaması ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 26, 2016, s. 319.

saptama ve kesinlik yoktur. Bu usulde kıyas edilmek suretiyle hesaben bulunan bir değer mevzu bahistir. Dolayısıyla emsal bedeli uygulamasında bir şeyin değerinin tespiti değil de takdiri söz konusu olmaktadır. Emsal bedeli ister idare tarafından ister mükellef tarafından hesaplansın her iki durumda da bir kıymet/değer takdiri yapılmış olunmaktadır.

Emsal bedeli ölçeğinin nihai tahlilde vergi matrahlarının takdir edilmesinde kullanıldığını ifade etmek mümkündür. Matrah ifadesi safi rakamı yani vergi borcunun hesaplanabilmesi amacıyla üzerine vergi tarifesi uygulanacak olan nihai değeri ifade ettiğinden emsal bedeli ile ilk planda matrahın pozitif (gayrisafi kazanç/hasılat/irat) ve/veya negatif (harcama/gider/maliyet) unsurunun parasal değeri (fiyatı) takdir edilmekte son tahlilde ise vergi matrahı takdir edilmektedir.

Emsal bedeli müessesesinin takdir aracı olması bilhassa gelir ve kurumlar vergisi açısından önem arz etmektedir. Zira GVK ve KVK’da matrahın negatif yönünü oluşturan masraflar ve vergiye tabi olmayan gelirler/kazançlar tek tek sayılmak suretiyle tadat olunmasına⁴⁹ karşın matrahın pozitif yönünü oluşturan hasılatlara ilişkin olarak tahdit edici herhangi düzenleme yapılmamıştır. İlgili kanunlarda sadece verginin konusunu tarif eden genel bir tanım yapılmakla yetinilmiştir. Bu bağlamda gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının pozitif yönünü oluşturan hasılatların mükelleflerin şahsi yorumlarına terk edilmeksizin objektif esaslar çerçevesinde saptanması kamu maliyesinin sıhhati açısından önemlidir. Muvazaaya ve kişisel yorumlara açık nitelikteki iktisadi ilişkilere odaklanmış bulunan emsal bedeli müessesesi bu yönü ile vergiye tabi hasılatların objektif kriterler çerçevesinde takdir edilerek matraha dâhil edilmesinde önemli bir rol üstlenmektedir.

6. Karine Olması

Karine bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olaya ulaşmak demek olup karineye/varsayıma kanunda yer verilmiş ise bunlar kanuni karine olarak adlandırılmaktadır⁵⁰. Bu itibarla vergi kanunlarında yer alan emsal bedeli muhtevalı

⁴⁹ Nevzat Saygılıoğlu ve Hüsamettin Biçer, **İşletmelerde Vergi ve Muhasebe**, Vergi Yayınları, Ankara, 1982, s. 310.

⁵⁰ Adnan Tezel, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Reşat Kaynar’a Armağan**, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1981, (İspat), s. 254.

düzenlemeler kanuni karine özelliği taşımaktadır. Zira emsal bedeli müessesesi özü itibarıyla gerçek bedeli bilinen bir şeyden hareketle gerçek fiyatı bilinemeyen, bulunamayan veya doğru olarak tespit edilemeyen ya da emsalinden farklı fiyata sahip bir şeye pazar/piyasa fiyatına yakın bir değer takdir etme amacına matuftur. Bu açıdan bakıldığında kıyas, tahmin ve takdir esasına dayalı bir vergilemeyi benimseyen emsal bedeli nazariyesinin tam anlamıyla (kanuni) karine tarifine uyduğu görülmektedir.

Emsal bedeli karinesini oluşturan uygulamalardan bir kısmı kanunda öngörülen muvazaa veya peçeleme sözleşmesi niteliği taşımakta olup bu düzenlemelerde mükelleflerin birim fiyatlar üzerinden vergi kaçırdıkları ya da vergiden kaçındıkları zan edilerek varsayımsal bir vergilendirme⁵¹ yapılması öngörülmüştür. Buradan da anlaşılabileceği üzere kanunda öngörülen muvazaa veya peçeleme sözleşmesi niteliği taşıyan emsal bedeli uygulamaları vergi hukukunun edime en agresif müdahale şekillerinden birisini oluşturmaktadır⁵². Kanunda öngörülen muvazaa veya peçeleme sözleşmesi niteliği taşımayan diğer emsal bedeli karinelerinde ise sözleşme serbestisi ve irade özgürlüğü hakkının vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma amacıyla bilerek kötüye kullanılabileceği kabul edilerek vergide güvenliğin sağlanması amacıyla kanuni ölçülere göre fiyatlandırma ve vergilendirme yapılmaktadır.

Kanunda öngörülen muvazaa veya peçeleme sözleşmesi niteliği taşıyan emsal bedeli düzenlemelerine müstenit tarihiatlarda doğrudan doğruya sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği ya da kullanıldığı kısaca vergi kaçakçılığı suçu işlendiği ileri sürülemez. Zira muvazaa veya peçelemeyi ortaya çıkartan ilgili emsal bedeli karinesi vergiyi doğuran olayın ve fiilen uygulanan bedelin gerçekliği konusunda herhangi bir saptama ve eleştiri getirmemekte sadece taraflarca uygulanan fiyatın vergilendirmede esas alınamayacağını ileri sürmektedir. Netice olarak kanunda öngörülen peçeleme veya muvazaa sözleşmesi niteliği taşıyan emsal bedeli düzenlemelerine müstenit tarihiatlarda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği ya da kullanıldığı ileri sürülemeyecektir.

Emsal bedelinin kanuni karine niteliği taşıması vergi idaresini ispat ve delil sisteminin ağır yükünden de kurtarmaktadır. Zira kanuni karinelerde ispat yükü

⁵¹ Solak, s. 40.

⁵² Nihan Kurtulmaz, **Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017, s. 145.

mükellefte⁵³ olduğundan vergi idaresi sadece emsal bedelinin uygulanmasını gerektiren durumun varlığını yani soyut hukuk normunun yaşamda somut maddi olay şeklinde zuhur ettiğini ortaya koyarak karineye bağlanmış olan hukuki sonuçları doğrudan tahakkuk ettirir. Dolayısıyla vergi idaresinin herhangi bir emsal bedeli düzenlemesine ilişkin objektif şartların gerçekleştiğini ileri sürmesi halinde ispat yükü mükellefe geçmektedir. Bu itibarla bilhassa kanunda öngörülen peçeleme veya muvazaa sözleşmesi niteliği taşıyan emsal bedeli karineleri idare açısından iğneyle kuyu kazma anlamına gelen VUK'un 3/B maddesi hükmünü (Vergi Usul Hukukunda cari olan ispat ve delil sisteminin ağır, uzun ve sonuçsuz formalitelerini) de bertaraf etmektedir. Zira;

-Sözleşme serbestliği,

-Para hareketlerinin açıktan gerçekleştirilmesi ve buna ilişkin yaptırımın caydırıcı olmaması,

-Olayla ilgisi bulunan şahitleri doğru ifade vermeye zorlayacak hiçbir yaptırımın mevcut olmaması ve bu şekilde bir bilince sahip olunmaması,

-Odalar ve borsalar gibi mesleki teşekküllerden sağlıklı veri alınamaması,

-Sektörler, faaliyet kolları ve hatta coğrafi bölgeler itibarıyla vergilendirmede kullanılabilecek emsal nitelikteki verileri toplayan, işleyen ve saklayan resmi bir veri tabanının olmaması,

-Kayıt dışılığın her yönüyle had safhada olması ve gelirin mevcut tanımının kayıt dışılığı teşvik etmesi,

-Gelirin tanımının tamamen mükellef odaklı olmasından kaynaklanan her şeyi delilleriyle beraber ispatlama zorunluluğu,

-Ve bu yapıdaki bir vergi sistemi içerisinde vergi yargısının (her şeyin kayıt altında olduğu mehz Alman Vergi Usul Kanunu'ndaki gibi) tam ve mükemmel bir delillendirme istemesi,

VUK'un 3/B hükmünün vergi idaresinin karşısında Demokles'in Kılıcı gibi durmasına yol açmaktadır.

⁵³ Öncel ve diğerleri, s. 206.

7. Sözleşmeye Müdahale Etmesi

Sözleşme serbestisi bir ekonomik haktır. Özellikle piyasa ekonomisi ve serbest rekabetin hâkim olduğu ülkelerde mal ve hizmet değişiminin sağlanması kişilerin irade özerkliğine ve dolayısıyla sözleşme özgürlüğüne dayanır. 1982 Anayasa'sı liberal hukuku ve piyasa ekonomisini esas almış ve bu düzenin temel ilkeleri olarak özel mülkiyet, sözleşme ve teşebbüs serbestisini kabul etmiştir. İrade özerkliğinin sonucu olarak Türk Hukukunda sözleşme serbestisi benimsenmiştir⁵⁴.

Emredici nitelik taşıyan emsal bedeli normları ile sözleşme serbestisi sınırlandırılmamakla beraber sözleşmenin objektif esaslı unsurlarından olan semene ve dolayısıyla sözleşmeye vergisel açıdan müdahale edilmektedir. Çünkü bedelin olmadığı/bulunmadığı durumları kapsayan ya da peçeleme veya muvazaa karinesi getiren emsal bedeli düzenlemelerinde görünürdeki (kâğıt üzerindeki) fiyatlar/parasal değerler yerine emsal bedelinin ikame edilmesi öngörülmektedir. Bu düzenlemelerdeki amaç sözleşmelerin kötüye kullanılarak vergi normlarının etkisizleştirilmesinin ve vergisel avantaj sağlanmasının önüne geçilmesidir. Görüleceği üzere kişilerin özel hukuk ilişkilerindeki irade serbestliği devletin egemenlik gücünün bir sonucu olan vergi kanunları marifetiyle kamu yararına kısıtlanabilmektedir⁵⁵. Bununla birlikte ilgili emsal bedeli düzenlemeleri ile (temel hak ve hürriyetlerden olan) sözleşme serbestisinin Anayasa'nın 11 ve 48. maddelerine aykırı olarak sınırlandırılması söz konusu değildir. Zira yapılan sözleşmeler özel hukuk alanındaki geçerliliklerini korumaya devam etmektedirler⁵⁶. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı emsal bedeli karinesi çerçevesinde sadece vergisel saiklerle semene müdahale edilmesi özel hukuk sözleşmesinde muvazaa bulunduğu anlamına gelmediğidir. Bunu iddia edebilmek için ayrıca VUK'un 3/B maddesi kapsamında ekonomik yorum yapılarak sözleşmede özel hukuk açısından da muvazaa bulunduğu somut maddi deliller ışığında ispat edilmesi gerekmektedir.

⁵⁴ Serkan Ağar, **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 272.

⁵⁵ Meltem Sağlam, **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 254.

⁵⁶ Ağar, s. 277.

C. Emsal Bedelinin Kapsamı ve Sınıflandırılması

Mevzuatımızda emsal bedeline endeksli vergilendirme öngören pek çok düzenleme bulunmasına karşın emsal ve emsal fiyat kavramlarına ilişkin teorik tanımlamalara, esas itibarıyla, VUK'un 267. maddesi ile KVK'nın 13. maddesinde ve bunlara bağlı idari düzenlemelerde (genel tebliğlerde) yer verilmiştir. Aynı şekilde emsal fiyatı hesaplama yöntemlerine ilişkin olarak da vergi mevzuatında esas itibarıyla dört ana düzenleme mevcut bulunmaktadır. Bunların haricinde kalan emsal bedeli düzenlemelerinde ise genel olarak atıf yapılmakla yetinilmiştir. Kanun koyucu emsal bedeli uygulamaları ile vergi matrahının pozitif ve negatif yönlerinin parasal değerlerinin takdir edilmesini amaçlamıştır.

VUK'un 267. maddesinde düzenlenen emsal bedeli esas ile aynı kanunun diğer maddelerinde yer alan emsal bedeli uygulamaları genel hüküm niteliğinde olduklarından VUK'a tabi tüm vergileri ilgilendirmektedirler. Ancak maddi vergi kanunlarındaki emsal bedeli uygulamaları ise özel hüküm niteliğinde olduklarından sadece ilgili oldukları vergi türlerini ilgilendirmektedirler.

Emsal bedeline ilişkin soyut normlar bir bütün olarak incelendiğinde emsal bedeli müessesesinin vergilendirme alanında;

- Alım ya da satımın bulunmadığı elden çıkarma ve iktisaplar,
- Açıktan/kayıt dışı/belgesiz elden çıkarma ve iktisaplar,
- Doğal afetlere maruz kalan mallar,
- Üretim artıkları,
- İmha edilmesi gereken mallar,
- İktisap bedeli ve dönem sonu değeri gerçek ve doğru olarak bilinemeyen iktisadi kıymetler,

- Peçeli ve muvazaalı sözleşmeler,
- İşlem bedelinin ayın olarak belirlendiği trampa sözleşmeleri,

Gibi suiistimallere ve yorumlara açık iktisadi ilişkileri kapsamına aldığı görülmektedir.

Emsal bedeli esaslı vergilendirme öngören bu düzenlemelerin güvenlik önlemi niteliğindeki kanuni ölçüler olduğu görülmektedir. Kanun koyucunun anılan uygulamaları beyan dışında kaldığı farz edilen ya da beyan dışında kalma ihtimalinin

yüksek olduğu matrah unsurlarının parasal değerlerinin mükellefin ihtiyarına bırakılmadan objektif kriterler çerçevesinde takdir edilmesi kapsamında ihdas ettiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar esas alınmak suretiyle emsal bedeli müessesesinin kapsamını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 1: Emsal Bedelinin Kapsamı

İLGİLİ EMSAL BEDELİ DÜZENLEMESİNİN		
Uygulama Alanı (Kapsamı)	Sahip Olduğu Hesaplama Yönteminin Niteliği	Taşıdığı Sebep Unsurunun Niteliği
Bedelin olmadığı, bilinmediği, tespit edilemediği iktisap ve elden çıkarmalarda (VUK Md. 267)	Müstakil	Genel Hüküm
Örtülü kazanç dağıtımında (GVK Md. 41/1-5 ve KVK Md. 13)	Müstakil	Özel Hüküm
Emsal kira bedelinin tespitinde (GVK Md. 73)	Müstakil	Özel Hüküm
Serbest meslek kazançlarında asgari KDV uygulamasında (KDV Md. 27/5)	Müstakil	Özel Hüküm
İşletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin ilk iktisabında ve dönem sonu değerlemesinde (VUK Md. 289)	Atıf	Genel Hüküm
Zirai mahsul ve hizmetlerin trampa ve dâhili sarfında (GVK Md. 56 ve 57)	Atıf	Özel Hüküm
Hizmet erbabına sair suretle sağlanan menfaatlerde (GVK Md. 63/Son)	Atıf	Özel Hüküm
Gayrimenkul sermaye iratlarındaki aynı işlemlerde (GVK Md. 72 ve 74)	Atıf	Özel Hüküm
Değer kaybına uğrayan emtialarda (VUK Md. 274)	Atıf	Genel Hüküm
Fiziksel hasara uğrayan emtiada ve üretim artıklarında (VUK Md. 278)	Atıf	Genel Hüküm
İmha edilmesi gereken mallarda (VUK Md. 278/A)	Müstakil	Genel Hüküm
İşletmeden çekişlerde (GVK Md. 41/1-1)	Atıf	Özel Hüküm
Fiilî ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde (KDV Md. 9/2)	Atıf	Özel Hüküm
KDV’de satışın bulunmadığı teslim ve hizmetlerde ve aynı işlemlerde (KDV Md. 27/1)	Atıf	Özel Hüküm
KDV’de muvazaa karinesinde (KDV Md. 27/2)	Atıf	Özel Hüküm
Değer artışı kazançlarındaki aynı işlemlerde (GVK Mük. Md. 81)	Atıf	Özel Hüküm

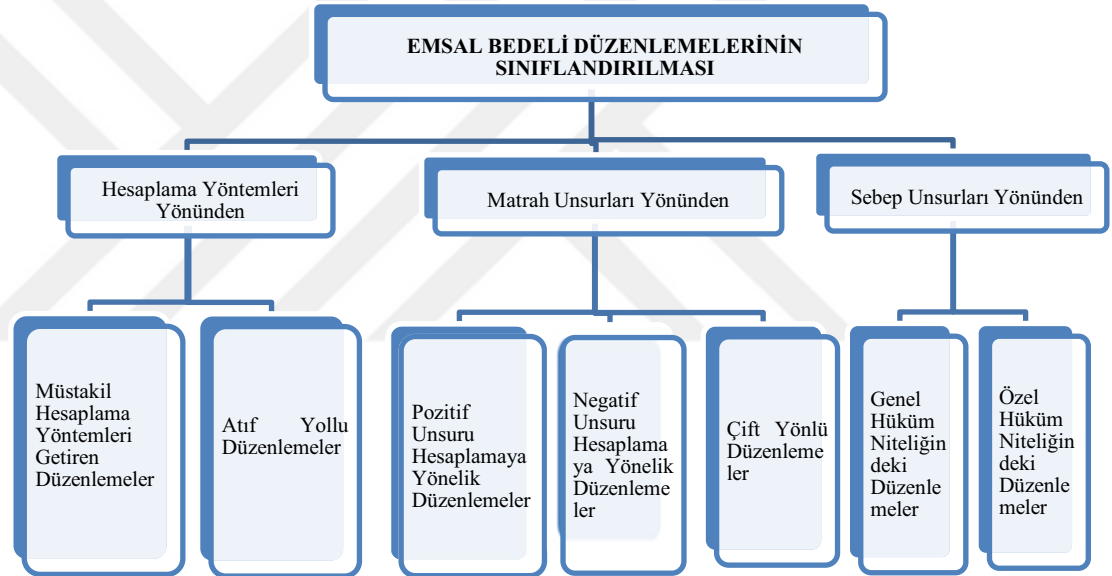
Kaynak: Tarafimca hazırlanmıştır.

Söz konusu tablodan da görüldüğü gibi emsal bedeli Türk Vergi Sistemi içinde geniş bir yer tutar. Gerek usul kanununda gerekse maddi vergi kanunlarında emsal

bedelinin uygulama alanı çok geniştir⁵⁷. Eşit anlatımla emsal bedelinin uygulama alanı çeşitli vergi kanunlarınca yapılan atıflarla önemli ölçüde genişletilmiştir⁵⁸. Atıf yollu düzenlemeler incelendiğinde bunların büyük bir kısmının VUK'un 267. maddesinde genel hüküm olarak sayılan objektif unsurların bir veya birkaçını içeren durumlara ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla VUK'un 267. maddesinde genel hüküm olarak ihdas edilen emsal bedelinin uygulanma şartlarının (emsal bedelinin objektif unsurlarının) atıf yollu düzenlemelere özel hüküm olarak aktarıldığını ifade etmek mümkündür.

Buraya kadar yer verilen bilgiler ışığında emsal bedeli uygulamalarını aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

Şekil 2: Emsal Bedelinin Sınıflandırılması



Kaynak: Tarafımca hazırlanmıştır.

Bu çalışma VUK, GVK, KVK ve KDVK'daki ana emsal bedeli uygulamaları ile sınırlı tutulmuştur. VUK'daki emsal bedeli hükümlerinin ise GVK, KVK ve KDVK'yı ilgilendiren kısımları çalışmaya dâhil edilmiş olup servet vergilerine münhasır emsal bedeli hükümleri kapsam dışında tutulmuştur. KDVK'nın 27. maddesinin ilk iki fıkrasında yer alan emsal bedeli hükümleri atıf yönlü olmalarına

⁵⁷ Saygılıoğlu ve Biçer, s. 103.

⁵⁸ Doğan Şenyüz, "Emsal Bedel Uygulaması Çerçevesinde İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerin Değerlemesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 80, 1999, (Değerleme), www.yaklasim.com, (28.01.2016).

karşın taşıdıkları önem nedeniyle ve konu bütünlüğünün sağlanması amacıyla çalışmanın KDVK bölümünde özel olarak ele alınmıştır.

Çalışmada emsal bedeli müessesesinin kapsadığı şeyleri başka bir anlatımla emsal bedeli müessesesinden etkilenen unsurları ifade etmek üzere iktisadi ilişki, iktisadi kıymet, iktisadi unsur ve ekonomi malı gibi terimler kullanılmıştır. Bu kavramlarla kastedilen şey verginin konusunu oluşturan iktisadi ve hukuksal olay, eylem, işlem, mal, hizmet ve haklardır. Zira soyut norm olan vergi konusunun somut maddi olay şeklinde gerçekleşmesini ifade eden vergiyi doğuran olay bir durum, bir eylem olabileceği gibi bir sözleşme, bir üretim ve bir tüketim de olabilir⁵⁹. Dolayısıyla vergi borcunu etkileyen her iktisadi ve hukuksal olay, eylem, işlem, mal, hizmet ve hak emsal bedeli ölçөгüne göre kıymetlendirilebilmelidir. Aksi bir düşünce tarzı emsal bedelinin kapsamını daraltarak vergi konusu iktisadi unsurlardan bazılarının uygulama dışında kalmasına yol açar. Bu şekildeki bir anlayış ise aynı durumda olanların farklı vergilendirme işlemine tabi tutulması anlamına gelir ki bu da yatay eşitlik ilkesine aykırılık teşkil eder. Buradan hareketle çalışmada eş anlamlı olarak kullanılan iktisadi kıymet, ekonomi malı ve iktisadi unsur kavramları ile mübadele konusu olan ve müstakil bir değeri haiz bulunan her çeşit maddi ve gayri maddi mallar, haklar ve hizmetler kastedilmiştir. Aynı şekilde çalışmada eş anlamlı olarak zikredilen iktisadi ilişki ve işlem terimleri ile de iktisadi kıymetin/ekonomi malının/iktisadi unsurun herhangi bir şekilde iktisap edilmesi (ilk iktisap, dönem içi değeri değişimleri, dönem sonu değeri) ve elden çıkarılması kastedilmiştir. Hülasa iktisadi ilişki/işlem terimi bu çalışmada iktisadi kıymet/ekonomi malı/iktisadi unsur tabirini de içine alan bir üst ve genel kavram olarak kullanılmıştır.

İktisap etme ve elden çıkarma tabirleri bu çalışmada alım ve satım kavramlarına nazaran daha geniş manada kullanılmıştır. TBK'nın 207. maddesine göre satış sözleşmesi satıcının satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir. Ancak vergi hukukunda bir bedel karşılığı olmaksızın (bedelsiz olarak) gerçekleşen devir işlemleri de vergi konusuna girmektedir. Daha özlü bir anlatımla satışın bulunmadığı mal teslimi ve hizmet ifaları da (istisnai durumlar hariç) değerlendirilerek vergi matrahlarına dâhil edilmektedir. Görüleceği üzere TBK'ya göre satış sözleşmesi

⁵⁹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, s. 99.

niteliği taşımayan bedelsiz işlemler vergi uygulamasında genel itibarıyla alım satım gibi kabul edilmekte ve alım satım işlemlerinin tabi olduğu esaslar çerçevesinde vergilendirilmektedir. Dolayısıyla bu çalışmada dar kapsamlı alım-satım kavramı yerine vergi doğurucu bir olaya sebebiyet veren her türlü giriş işlemine karşılık gelmek üzere <iktisap etme> ve her türlü çıkış işlemine karşılık gelmek üzere de <elden çıkarma> kavramı kullanılmıştır.

Çalışmanın bu kısmında vergi hukukunda gerçek anlam ve değerini bulan emsal bedeli uygulamasının kuramsal çatısını oluşturan bir başka anlatımla emsal bedeli nazariyesinin doğmasına sebep olan unsurları iktisap eden ana düzenlemelerin teorik çerçevesine yer verilmiştir.

1. VUK'un 267. Maddesi İle Getirilen Emsal Bedeli Uygulaması

Emsal bedeli müessesesinin teorik çerçevesi Vergi Usul Hukukunun temel metni olan VUK'un 267. maddesinde şu şekilde çizilmiştir.

“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.”

İlgili kanun maddesindeki bu tanım esas alındığında VUK'daki emsal bedeli esasının hesaba veya araştırmaya dayanan ve muayyen hususları dikkate alan bir kıyaslamayı⁶⁰, değerlendirmeyi ve takdiri ifade ettiği sonucuna varılmaktadır.

267. maddedeki gerçek bedelin olmaması, bilinmemesi veyahut doğru olarak tespit edilememesi şeklindeki soyut normlar genel hüküm niteliğindedir. Bu nedenle özel vergi kanunlarında emsal bedelinin uygulanmasına yönelik sarih bir hüküm bulunmasa bile söz konusu soyut normlara uygun somut olayın gerçekleşmesiyle birlikte emsal bedeli esasına göre vergileme yapılabilecek başka bir deyişle emsal bedeli ölçeğine göre fiyat takdirinde bulunulabilecektir. Emsal bedeli esasının uygulanmasını gerektiren söz konusu sebep unsurlarının maddi olay şeklinde zuhur etmesiyle birlikte iktisadi unsurun benzerlerinin piyasa fiyatları esas alınmak suretiyle tahminen/kıyasen bir fiyat saptanır.

⁶⁰ Acar, s. 117.

Emsal bedeli nazariyesinin ana düzenlemesi olan VUK'un 267. madde hükmü bünyesinde ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası olmak üzere üç farklı müstakil hesaplama yöntemini ihtiva etmektedir. Hiyerarşik sıra dâhilinde uygulanması gereken ve piyasa fiyatına ulaşmada öncelikli olarak iç emsal niteliğindeki verileri esas alan bu yöntemlerle değerlendirme konusu iktisadi kıymetlerin iktisap bedelleri ve dönem sonu değerleri belirlenebildiği gibi dönem içinde gerçekleşen iktisadi ilişkilerin iktisap ve elden çıkarma bedelleri de saptanabilmektedir.

267. maddede gerçek bedelin olmaması veya bilinmemesi veyahut doğru olarak tespit edilememesi şeklinde tatad edilen sebep unsurları irdelendiğinde ilgili hükmün var olan parasal değer (mükelleflerce fiilen uygulanan bedelin) emsal bedeli niteliğinde olmaması (emsal bedelinden farklı olması) halini doğrudan kapsamadığı anlaşılmaktadır. Çünkü 267. madde hükmü muvazaa karinesi niteliğinde değildir. VUK'daki emsal bedeli esası salt yasal fiyatlandırma aracı olup bedeli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen iktisadi ilişkilere fiyat biçmekle sınırlı bir fonksiyona sahiptir. Bu nedenle anılan düzenleme var olan parasal değerlerin emsal bedelle kıyaslanmasına izin vermemektedir. Var olan parasal değer (mükelleflerce fiilen uygulanan bedelin) emsal bedelinden farklı olduğu gerekçesiyle tarhiyat yapabilmek için öncelikle VUK'un 3/B maddesi kapsamında iktisadi ilişki fiyatında vergi kaçırmak amaçlı muvazaa bulunduğu iddia ve ispat edilmesi şarttır. Bu minvalde yapılacak olan bir ekonomik yorum sonucunda ancak gerçek bedelin bilinemediğinden bahisle emsal bedeli esaslı bir vergilendirmeye gidilebilecektir. Ancak bedelin olmaması veya bilinmemesi veyahut doğru olarak tespit edilememesi durumlarının varlığı halinde ise ayrıca bir muvazaa iddia ve ispatına gerek bulunmadığı tabiidir.

Emsal bedeli kavramı VUK'un iktisadi kıymetlerin değerlendirme esasları bölümünde vaz' edilmiştir. VUK'un iktisadi kıymetlerin değerlendirme esasları bölümünün başlangıç hükmü olan 258. maddede değerlendirme vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti ameliyesi olarak tanımlanmıştır. Emsal bedeli uygulaması ile de tam bu işlem yapılmakta ve matrahın pozitif ve negatif ayağını oluşturan unsurların parasal değerleri takdir edilmektedir.

VUK'un 258. maddesinde değ erlemenin tanımı yapılırken takdir ve tespit kavramları kullanılmıştır. Bu kavramların hangi amaçla madde metninde kullanıldığını anlamak için VUK'un 261. maddesinde maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değ eri, mukayyet değ er, itibari değ er, vergi değ eri, rayiç bedel, emsal bedeli ve  creti şeklinde sayılan sekiz adet değ erleme ölçüsünün tanımılarını ve uygulama alanlarını yorumlamak gerekir. Söz konusu değ erleme  l   lerinin uygulanma şekilleri (kapsamları) incelendiğinde öz olarak denilebilir ki emtianın maliyetinin hesaplanması, menkul kıymetlerin borsa rayicine göre değ erlenmesi gibi durumlarda parasal değ erler tespit edilir⁶¹. Oysaki açıktan satıldığı için bedeli belli olmayan bir emtianın satılmış bulunan emsaline göre emsal satış bedelinin belirlenmesi bir takdir işidir. Takdir bir kıyas ve tahmin metodudur⁶². Dolayısıyla emsal bedeli uygulamasında bir şeyin değ erinin tespiti değil de takdiri söz konusu olmaktadır. Anlaşılabacağı üzere vergisel değ erleme esas itibarıyla bir tespit işidir. Fakat tespit edilebilir değ erlerin bulunmaması halinde ise mükellefler veya idare tarafından takdire gidilmesinde zaruret vardır. Bu suretle vergi hukukunun emsal bedeli adını verdiği değ er ortaya çıkmaktadır. Piyasa değ eri adı ile de anılan bu değ er ise bir şeyin değ erleme gününde satışı halinde elde edilecek bedele eşittir⁶³.

Emsal bedeli ölçüsü genel bir usuldür. Başka usullerin uygulanması imkânı olmayan hallerde mükellefin kıyaslamalar yapmasına veya maliyet bedeli tespit etmesine veya komisyonun takdirine dayanan bu usulden faydalanmak daima kabildir⁶⁴. Bu çerçevede ifade etmek gerekirse kanun koyucu emsal bedeli ölçüsünü diğer değ erleme  l   lerinden ayırtmıştır. Emsal bedeli haricinde kalan diğer değ erleme hükümleri sarihtir ve hangi iktisadi kıymetlerin hangi değ erleme esas  ile değ erlenece ini açıkça belli eder mahiyettedir. Buna karşın emsal bedeli bütün iktisadi unsurlara tatbik edilebilecek farklı bir değ erleme usulü niteliği g stermektedir⁶⁵.

Emsal bedeli haricinde kalan yedi değ erleme ölçüsünün tatbik sahasına bakıldığında bu  l   lerin tamamının işletmeye dâhil olan ve envanterde/bilançoda yer alan iktisadi kıymetlerin ilk iktisap ve dolayısıyla dönem sonu değ erlerinin tespitine

⁶¹ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 414.

⁶² Meriç, s. 14.

⁶³ Gıyas Akdeniz, **Gelir Vergisi (Ticari Kazanç ve Usul Hükümleri)**, Hamle Matbaası, İstanbul, 1965, (Usul), s. 173.

⁶⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 451.

⁶⁵ Dumlu, s. 514.

yönelik olduğu görülmektedir. Çünkü VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri bir bütün olarak incelendiğinde değerlendirme kavramına genel itibarıyla belirli bir iktisadi kıymetin belli zamanlardaki değerinin para cinsinden ifade edilmesi⁶⁶ anlamının yüklendiği görülmektedir. Bir başka deyişle VUK emsal bedeli haricinde kalan diğer değerlendirme ölçülerine iktisadi kıymetlerin iktisap edilmeye bağlı (ilk iktisap/ilk kayıt ve dönem sonu) değerlerinin tespit edilmesi görevini yüklemiştir. Zaten VUK esas değerlendirme ölçüsü olarak maliyet bedelini almıştır. Maliyet bedelini de satın alma ve vücuda getirme değerlerine dayandırmıştır⁶⁷. Ancak kanun koyucu değerlendirme hükümlerinin bu temel mantalitesine emsal bedeli ölçüsü ile bir istisna getirmiştir. Emsal bedeli ölçüsüne diğer değerlendirme ölçülerinden farklı olarak elden çıkarma bedelini takdir etme ve ayrıca dönem içi değer kayıplarını saptama fonksiyonu da yüklenmiştir. Emsal bedelinin tayini şekline ait sıralardaki esaslar 267. maddenin vaz'ında bir şeyin satış, sarf, istihlak, ihraç vb. çıkış hallerinin esas tutulduğunu göstermektedir⁶⁸.

2. KVK'nın 13. Maddesi İle Getirilen Emsal Bedeli Uygulaması

Türk Vergi Hukukunda emsal kavramına ilişkin ikinci temel düzenleme emsallere uygunluk ilkesi (emsallere uygun fiyat ve bedel) adı altında KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kenar başlıklı 13. maddesinde ihdas edilmiştir.

KVK'nın 13. maddesi uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD'nin) düzenlemeleri dikkate alınarak kaleme alınmıştır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulaması ilişkili kişi ve emsallere uygunluk ilkesi üzerine bina edilmiş bir vergi güvenlik müessesesidir. Bu nedenle anılan sistemde örtülü kazanç dağıtımının varlığının emsal fiyat ya da bedellerin üzerine oturduğunu ifade etmek mümkündür⁶⁹.

⁶⁶ Meriç, s. 4.

⁶⁷ Akdeniz, Usul, s. 175.

⁶⁸ Acar, s. 118.

⁶⁹ Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, (Sistem), s. 297.

Emsal bedeli kavramının dönüştürülerek kullanıldığı özel düzenlemelerin esasını teşkil eden emsallere uygunluk ilkesi 13. maddenin 3. fıkrasında aşağıdaki gibi tarif edilmiştir.

“İlişkili 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.”

Görüleceği üzere emsallere uygunluk ilkesi mülhem olduğu emsal bedeli kavramının temel unsurları olan kıyas/karşılaştırma, ölçme/tahmin ve değerlendirme/takdir özelliklerinin tamamını bünyesinde barındırmaktadır. Kıyas, tahmin ve takdir üzerine inşa edilmiş olan KVK’nın 13. maddesine emsal bedeli nazariyesinde ana düzenleme hüviyeti kazandıran temel özellik anılan yasa hükmünün müstakil hesaplama yöntemlerini iktisap etmesi eşit anlatımla VUK’un 267. maddesindeki emsal bedeli hesaplama yöntemlerinden bağımsız olmasıdır. KVK’da emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için belirlenen yöntemler karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi şeklindedir. Bununla birlikte KVK’nın 13. maddesinde sayılan hesaplama yöntemlerinin mantalite olarak VUK’un 267. maddesinde sıralanan hesaplama yöntemleriyle ahenk içinde olduğu görülmektedir. Zira her iki kanunda da öncelikle iç emsallerin ölçek olarak kullanılması kabul edilmiştir.

Emsallere uygun fiyat ya da bedel aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında (fiyat ya da bedeli etkileyecek nitelikte) herhangi bir bağ/ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. KVK’nın 13. madde gerekçesinde kanun koyucu emsal fiyatı işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır şeklinde tanımlamıştır. Kanun koyucunun emsallere uygunluk ilkesini yorumlarken yapmış olduğu bu tavsifin emsal bedeli nazariyesinin doğumuna sebep olan haller ve gayelerle ahenk içinde olduğu anlaşılmaktadır.

Bir kurum ilişkili kişilerle giriştiği iktisadi ilişkilerinin (kontrol altındaki işlemlerinin) parasal değerlerini işlem anında hiçbir etki olmaksızın iktisadi, teknik ve ticari icaplara göre saptanan piyasa ya da pazar fiyatına uygun belirlemelidir. Böylelikle kurumların ilişkili kişilerle ve özellikle kendi grup şirketleriyle yapacakları

işlemler yoluyla vergi kaybına sebebiyet vermelerinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır⁷⁰.

Emsallere uygunluk ilkesi piyasa fiyatlarına kıyasla ödüllü işlemler yoluyla kurum kazançlarının vergi ödenmeksizin ilişkili kişilere aktarılmasını önlemeye yönelik bir uygulamadır. Bu yönü ile emsallere uygunluk ilkesinin ve dolayısıyla emsallere uygun fiyat uygulamasının piyasa anlaşmalarının (özel hukuk sözleşmelerinin) vergi kaçırma aracı olarak kullanılmasını bir ölçüde denetleyen bir vergi güvenlik mekanizması olarak ihdas edildiği açıkça ortaya çıkmaktadır.

VUK'un 267. maddesinde genel hüküm olarak tatad edilen bedelin bulunmaması, bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi halleri ilişkili kişiler arasında gerçekleşen iktisadi ilişkilerde zuhur etmiş ise emsal bedeli esaslı vergilendirme artık KVK'nın 13. maddesi hükmüne göre yapılacaktır. Bu şekilde hareket edilmesi ise vergilendirmeye esas alınacak olan emsal bedelinin tutarı açısından önem arz etmektedir. KVK'da benimsenmiş olan hesaplama yöntemleri VUK'daki hesaplama yöntemlerinden farklı olduğundan her iki kanuna göre hesaplanacak olan emsal bedelinin birbirinden farklı sonuçlar vereceği açıktır. Öte yandan ilişkisiz kişilerle girişilen iktisadi ilişkilerin bedeli yoksa veya bilinmiyorsa ya da doğru olarak tespit edilemiyorsa bu takdirde VUK'un 267. maddesindeki genel hükümler dâhilinde hareket edileceği tabiidir.

KVK'daki emsal bedeli düzenlemesi özel hüküm niteliğinde olduğundan sadece kurumlar vergisi kapsamına giren konulara uygulanabilir. Ancak maddi vergi kanunlarında bu düzenlemeye özel bir atıfta bulunulması halinde diğer vergiler açısından da emsallere uygunluk ilkesi hüküm ifade edebilecektir. Örneğin GVK'nın 41/1-5. maddesinde yapılan atıf sonucu emsallere uygunluk ilkesinin ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükelleflerine de uygulanması sağlanmıştır. Aynı şekilde KDVK'nın 30/1-d maddesinde yapılan özel düzenleme ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyatlar üzerinden yüklenilen KDV'lerin indirimi engellenmiştir. Ancak KDVK'da (27. madde hükmü de dâhil olmak üzere) hesaplanan KDV yönünden emsallere uygunluk ilkesine herhangi bir atıfta bulunulmamıştır. Bu nedenle emsallere uygunluk ilkesine aykırılık (düşüklük) teşkil eden fiyatlar üzerinden yapılan teslim ve hizmetlerde hesaplanan KDV tarhiyatı açısından yasal bir boşluk bulunmaktadır.

⁷⁰ Şenyüz ve diğerleri, Sistem, s. 297.

Emsallere uygunluk ilkesi peçelemenin önlenmesi amacına matuf özel bir uygulama (yasada öngörülen peçeleme sözleşmesi⁷¹) niteliğindedir. Peçeleme karinesi niteliği gösteren emsallere uygunluk ilkesi kapsamında işlem tesis edebilmek için fiyat ya da bedelde vergi kaçırmak amaçlı peçeleme bulunduğu iddia ve ispat edilmesine gerek yoktur. İlişkili kişilerle iktisadi ilişkiye girilmiş olması peçelemeye karine teşkil etmekte olup sadece var olan parasal değerin kontrol edilmesi yeterlidir. Bu çerçevede ifade etmek gerekirse emsallere uygunluk ilkesi kurumlar vergisi sahasında bir sınır görevi görmekte ve bu itibarla kurumların alt sınırdan düşük tutarda hasılat ve üst sınırdan fazla tutarda masraf beyanında bulunmasını engellemektedir. Görüleceği üzere peçeleme karinesi niteliğindeki emsallere uygunluk ilkesi iktisadi ilişki bedellerine sadece vergisel (kurumlar vergisi matrahı) açısından müdahale etmekte olup özel hukuk yönünden (var olan parasal değerin gerçek durumu yansıtmadığına dair) herhangi bir eleştiri getirmemektedir.

Emsallere uygun fiyat bulma kurumun mükellefiyetindedir⁷². Ancak mükellef bu zorunluluğa riayet etmez ise vergi idaresi mükellefin yerine geçerek emsallere uygun fiyatlara göre gerekli düzeltme işlemlerini yapar. Emsallere uygunluk ilkesi çift yönlü çalışan bir müessese olduğundan hem iktisap bedellerine hem de elden çıkarma bedellerine uygulanabilmektedir.

1 sıra no.lu TFYÖKDHGT’de yapılan açıklamalara göre emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için (en güvenilir karşılaştırma unsuru olması açısından) öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle giriştiği iktisadi ilişkilerde kullandığı fiyat ya da bedel (iç emsal) karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların iktisadi ilişkileri (dış emsal) karşılaştırmada esas alınacaktır.

KVK’nın 13. maddesinde sayılan yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur. Uygulama kıstası seçilen yöntemin iktisadi ilişkinin niteliğine en uygun düşen metot olmasıdır. Vergi idaresinin 1 sıra no.lu TFYÖKDHGT’de yaptığı izahatlar esas alındığında uygulanacak yöntemlerden birisi emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtmaya açısından diğerlerinden daha belirleyici

⁷¹ Öncel ve diğerleri, s. 343.

⁷² Şenyüz ve diğerleri, Sistem, s. 297.

ise bu yöntem iktisadi ilişkinin niteliğine en uygun düştüğünden diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır.

İlişkili kişilerle girişilen iktisadi ilişkilerin bedellerinin emsal fiyatlara aykırı olması doğrudan KVK'nın 13. maddesinin uygulanacağı anlamına gelmemektedir. Zira anılan maddenin 7. fıkrasında bazı işlemler için hazine zararı şartı getirilmiştir. Hazine zararı şartına bağlanan iktisadi ilişkilerde hazine zararı doğmamış ise emsallere uygunluk ilkesine göre değil de VUK'un 267. maddesindeki genel hükümler dâhilinde hareket edileceği tabiidir.

3. GVK'nın 73. Maddesi İle Getirilen Emsal Bedeli Uygulaması

GVK'nın emsal kira bedeli esas kenar başlıklı 73. maddesinde aşağıdaki gibi bir müstakil emsal bedeli düzenlemesi ihdas edilmiştir.

“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.”

Emsal kira bedeli esas uygulaması yapılabilecek muvazaaları (vergi kaybına yol açabilecek anlaşmaları) önlemeğe matuftur. Kanun koyucunun emsal kira bedeli esasını kabul etmedeki düşüncesi kiraların düşük gösterilmesi yoluyla veya diğer nedenlerle ödenmesi gereken verginin daraltılmasına mani olmaktır. Böyle durumlarda mükellefin gösterdiği kira yerine emsal kira bedeli vergilemede esas tutulur⁷³. Bir başka ifadeyle vergi hukukumuzda mükellefler tarafından beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının (GMSİ'nin) elde edilene uygun ve gerçekçi olmasını sağlamak bakımından oto kontrol mekanizması (vergi güvenlik önlemi) niteliğinde olmak üzere emsal kira bedeli esasına yer verilmiş bulunmaktadır⁷⁴.

Esas itibarıyla bütün gelirlerin gerçek usule göre tespiti gelir vergisinin amacı olmakla beraber kanun bazı hallerde iratlara karine sayılan emsal bedellerinin kabulünü hükme bağlamıştır⁷⁵. Nitekim gayrimenkul sermaye iratlarında vergiye matrah olan gayri safi hasılat kiracılardan bilfiil tahsil edilen hakiki kiraların yekûnu

⁷³ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, 22. Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2017, (Sistem), s. 159.

⁷⁴ Akdoğan, Vergi, s. 279.

⁷⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 266.

olmasına⁷⁶ karşılık kanun bazı hallerde bu iratlara karine sayılan emsal bedellerini esas almıştır⁷⁷. Bunun sonucunda ise mal ve hakların bedelsiz olarak başkalarının kullanımına tahsis edildiği, kira bedelinin tespit edilemediği ve kira gelirlerinin muvazaalı olarak gerçek değerinin altında beyan edildiği durumlarda emsal kira bedeli mükellefin elde ettiği vergiye tabi irat sayılmıştır⁷⁸.

Emsal kira bedeli esası ile GMSİ'nin hasılat yönünün kontrol altına alınmak istenilmesi⁷⁹ ve ayrıca söz konusu uygulamanın kıyas, tahmin ve takdir esasına dayanması anılan mekanizmanın emsal bedeli müessesesinin bir parçası olduğunu göstermektedir. Çünkü mal ve hakların bedelsiz veya düşük bedelle kiraya verilmesi halinde gerçek kira yerine gerçeğe yakın olarak belirtilecek emsal kira bedeli gayri safi hasılat yerine geçer⁸⁰. Bütün bu açılardan bakıldığında emsal kira bedeline hâkim olan anlayışın emsal bedeli nazariyesinin karakteristik özellikleriyle ahenk içinde olduğu görülmektedir. Eşit anlatımla emsal kira bedeli esası vergi hukukunda gerçek anlamını bulan emsal bedeli nazariyesinin temel özelliklerini iktisap eden özel bir vergileme tekniği olmaktadır.

Emsal kira bedeli esası kanunda öngörülen muvazaa sözleşmesi niteliğinde olduğundan anılan mekanizma kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin (vergisel açıdan) alt sınırını ifade eden bir asgari kira ölçüsü⁸¹ niteliği göstermektedir. Bu yönü ile ele alındığında emsal bedeli uygulamasının GMSİ matrahının tespitinde bir alt sınır ölçüsüne dönüştüğünü ifade etmek mümkündür. Emsal kira bedeli esası muvazaa karinesi niteliğinde olduğundan var olan (fili) kira bedellerinin sıhhatine (gerçekliğine) herhangi bir helal getirmemekte sadece gelir vergisi matrahının güvenliği açısından bir müdahalede bulunmaktadır.

Bina ve arazide emsal kira bedeli yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse VUK'a göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa VUK'un

⁷⁶ Recep Turgay, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**, 3. Bası, Güven Basım ve Yayınevi, İstanbul, 1967, (GVK), s. 562.

⁷⁷ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, (Vergi), s. 187.

⁷⁸ Erginay, Vergi, s. 188.

⁷⁹ Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2017, (Vergi), s. 154.

⁸⁰ Şenyüz ve diğerleri, Vergi, s. 154.

⁸¹ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014, s. 64.

servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur. İlgili kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere emsal kira bedeli esası kendine has emsal bedeli hesaplama yöntemlerini bünyesinde barındırmaktadır. Bu çerçevede ifade etmek gerekirse emsal kira bedelinin tespitinde VUK'un 267. maddesinde sayılan hesaplama yöntemlerinin kullanılması mümkün değildir. Emsal kira bedelinin nasıl hesaplanacağına 73. maddede özel olarak tatat ve tayin edilmesi anılan düzenlemenin müstakil bir emsal bedeli uygulaması hüviyetinde olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak emsal kira bedeli esasının müstakil sebep unsurlarını ve hesaplama yöntemlerini ihtiva etmesi kendisini emsal bedeli nazariyesini meydana getiren bağımsız ve ana düzenlemelerden birisi yapmaktadır.

4. KDVK'nın 27/5. Maddesi İle Getirilen Emsal Bedeli Uygulaması

KDVK'nın emsal bedeli ve emsal ücreti kenar başlıklı 27. maddesinin 5. fıkrasında aşağıdaki gibi emsal bedeline endeksli müstakil bir muvazaa karinesi getirilmiştir.

“Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifiede gösterilen ücretten düşük olamaz.”

Serbest meslek kazançlarının KDV boyutu için getirilmiş olan ve bünyesinde kıyas, tahmin ve takdir unsurlarıyla beraber müstakil bir hesaplama yöntemini de barındıran anılan hükmün emsal bedeli nazariyesini oluşturan ana düzenlemelerle ahenk içinde olduğu görülmektedir. Açıklanan bu vasıflar bahse konu hükme emsal bedeli kavramının dönüştürülerek kullanıldığı özel bir vergileme tekniği hüviyeti kazandırmaktadır.

İlgili fıkra da sayılan bu hallerde hizmet genellikle doğrudan tüketiciye verildiğinden belli bir ölçüyle KDV matrahının aşındırılmasının önlenmesi istenmiştir⁸². Kanun koyucu 27/5. madde hükmünün serbest meslek erbabının işlemlerinde hasılatın kontrolü için getirildiğini ve hizmetin bedelinin tarifiede gösterilen ücretten düşük olamayacağını ifade etmektedir. Bu düzenleme ile serbest meslek erbablarının ifa edilen hizmetlere ilişkin bedellerin (vergisel açıdan) asgari

⁸² Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, (KDV), s. 640.

sınırı belirlenmek suretiyle KDV matrahının hasılat yönünün kontrol altına alınması hedeflenmiştir. Kontrol ölçeği (bağımsız hesaplama yöntemi) olarak da ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş tarifelerde gösterilen ücretler esas alınmıştır.

Serbest meslek faaliyetlerinde hizmetin bedeli belli olsa dahi KDV'ye matrah teşkil edecek bedel ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş tarifiede yazılı ücretten düşük olamaz⁸³. Bu itibarla serbest meslek erbablarınca ifa edilen mesleki hizmetler nedeniyle herhangi bir bedel alınmamış olması ya da ilgili meslek teşekkülünce tespit ve ilan edilen tarifenin altında bir bedel alınması hallerinde fiili tutarlar değil de tarifiede gösterilen ücret KDV matrahı olarak kabul edilecektir. Mezkûr düzenleme alt sınırı belirlediğinden kanunda öngörülen muvazaa sözleşmesi niteliğindedir. Ancak bu varsayımsal uygulama var olan (fiili) bedelin gerçeğe aykırı olduğunu göstermemekte sadece KDV matrahı açısından hizmet bedeline müdahale etmektedir.

Söz konusu emsal bedeli uygulaması için işlemde muvazaa bulunduğu iddia ve ispat edilmesi lazım değildir. Bu gibi durumlarda doğrudan tarifiede gösterilen ücret KDV'ye matrah olacaktır. Zira hizmet tarifiede yazılı ücretten daha düşük bir ücret karşılığında yapılmışsa bedelin emsaline göre açık şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple izah olunamadığı varsayılır. Bu durumda KDV matrahı en azından tarife seviyesine çıkarılır⁸⁴. Anılan düzenleme bu özelliği nedeniyle KDV matrahları açısından asgari sınır görevi görmektedir.

KDVK'nın bu hükmü doğal olarak sadece KDV matrahı için geçerli olup gelir vergisi açısından geçerli değildir. Öte yandan bu konuda GVK'da tasrih edilmiş özel bir hüküm de bulunmamaktadır. Dolayısıyla ilgili meslek teşekküllerince tespit ve ilan edilen tarifelerde gösterilen ücretlerin altında bir bedel uygulanması halinde gelir vergisi (serbest meslek kazancı) açısından VUK'un 267. maddesindeki genel hükümlere başvurmak gerekir. Bu durumda ise var olan hizmet bedelinde muvazaa bulunduğu iddia ve ispat edilmesi şart olmaktadır. Hizmet bedelinin muvazaalı olduğu ispatlanamaz ise gelir vergisi açısından herhangi bir düzeltme yapılamazken KDV açısından tarifiede gösterilen ücret matrah kabul edilir.

⁸³ Mehmet Maç, **KDV-6 (E-Kitap)**, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

⁸⁴ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

D. Emsal Bedeli Uygulamasını Ortaya Çıkartan Sebepler

Emsal bedeli uygulaması prensip itibarıyla piyasa ekonomisi içerisinde özel hukuk sözleşmeleri eliyle gerçekleşen iktisadi ilişkilerin parasal değerlerinin objektif kriterlere göre tespit, takdir ve beyan edilmesini sağlamak amacına matuftur. Emsal bedeli müessesesini bu gayeye sevk eden şey matrahların iradi olarak daraltılmasının ya da yok edilmesinin önüne geçilerek vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanması çabalarıdır. Nihai hedef olan vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanması gayesi ise birçok sebebin/etkenin bileşimi sonucunda ana neden olarak tezahür etmektedir. Bir başka ifadeyle emsal bedeli müessesesinin var olmasına yol açan bu ana nedenlerin altında birçok alt etken yatmaktadır.

Emsal bedeli kavramının doğmasına yol açan etkenler aynı zamanda emsal bedeli uygulamasıyla varılmak istenen hedefleri belirleyen unsurlar olmaktadır. Zira emsal bedeli kavramının ortaya çıkmasına sebep olan unsurların olumsuz etkilerinin bertaraf edilmesi ya da bu unsurların vergilendirmede kötü amaçlı olarak kullanılmasının önüne geçilmesi emsal bedeli müessesesinin temel hedefleri arasında yer almaktadır.

Emsal bedelinin ihdas edilme gerekçelerini ve emsal bedeli ile ulaşılmak istenilen hedefleri belirleyen unsurları (emsal bedeli uygulamasını ortaya çıkartan sebepleri) maddeler halinde aşağıdaki gibi incelemek mümkündür.

1. Ad Valorem Matrahlı Vergilerin Beyanı

Günümüzde genel itibarıyla ad valorem matrahların beyanına dayalı olarak vergi tarh edilmesi anlayışı benimsenmiş olup spesifik matrahlı vergiler azınlıkta kalmaktadır. Beyan usulünde ise mükellefler veya vergi sorumluları vergi matrahını kanunda belli edilen usuller çerçevesinde kendileri hesaplayarak vergi dairesine bir beyanname ile bildirirler⁸⁵. Başka bir anlatımla beyanname usulü tarh ve tahsil muamelelerine mükelleflerin de iştiraki demektir⁸⁶. Ülkemizde 1950 yılından itibaren uygulanmaya başlayan GVK, KVK ve VUK ile birlikte esas olarak beyan usulü

⁸⁵ Tosuner ve Arıkan, Usul, s. 80.

⁸⁶ Fritz Neumark, **Gelir Vergisi (Teori-Tarihçe-Pratik)**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1946, (Gelir), s. 43.

benimsenmiş olmasına karşın beyan esasını tamamlayıcı unsurlar olarak ikmalen ve re'sen tarhiyat yöntemlerinin de idare tarafından yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir⁸⁷.

Ad valorem matrahların beyan edilebilmesi için matrahın tayinine yarayan unsurların para birimi cinsinden ifade edilmesi şarttır. Bu itibarla öncelikle matrahın pozitif ayağını teşkil eden vergi borcunu doğurucu olayın para karşılığı tutarının saptanması gerekmektedir. Daha sonra matrahı daraltıcı unsurlar olan harcama, gider, maliyet, indirim vb. negatif unsurların parasal değerlerinin tayin edilmesi gerekir.

Beyan esasıyla vergilendirilen mükellefler vergi matrahını daraltarak ya da yok ederek hiç vergi ödememe ya da az ödeme yoluna gitme iradesi içerisindeyler. Mükelleflerin bu yöndeki iradesi, değer esasına dayalı vergilerde, iktisadi ilişkilerin parasal değerlerinin olması gerekenden düşük veya yüksek tutarlarda veyahut sıfır seviyesinde gösterilmesi ya da özel hukuk kalıpları kullanılmak suretiyle hiç gösterilmemesi şeklinde tecelli edebilmektedir.

Vergi sistemimiz beyannamelerde bildirilen husus ve rakamların hakikate uygun olup olmadığı keyfiyetinin tahkik ve kontrol edilmesi için idareye yetki vermiştir⁸⁸. Bir başka ifadeyle vergi sistemimiz mükelleflerin beyanlarını olduğu gibi kabul etmemektedir. Gerçekten sadece mükelleflerin iyi niyetine güvenmek imkânı yoktur⁸⁹. Bu açıdan bakıldığında vergi sistemimizde kontrollü beyan esasının benimsendiği görülmektedir ki bu uygulama modern fiskalitenin zorunlu bir sonucu olarak tecelli etmektedir. İngiltere’de 1799’da ihdas edilen ilk modern gelir vergisinde görüldüğü üzere mükelleflerce verilen beyannameler başlangıçta hiçbir resmi kontrole tabi tutulmayarak maliye idaresi tarafından aynen kabul edilmişse de zamanla bunların tetkik ve icabında tashih edilmesine artan bir yoğunlukta ihtiyaç duyulmuştur⁹⁰.

Beyannameye tabi mükellef sayısının her geçen artış göstermesi ve her mükellefin tek tek hesap ve beyanlarının incelenmesinin mümkün olmaması vergi sistemimize güvenlik önlemi niteliğinde oto kontrol mekanizmalarının yerleştirilmesine yol açmıştır. Başka bir deyişle vergi denetiminin, tek başına,

⁸⁷ Levent Küçük, “Vergi Tarhi Kavramı ve Beyana Dayalı Tarhiyat”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 192, 1997, www.vergidunyasi.com.tr, (15.01.2016).

⁸⁸ Fritz Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. Tabı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1951, (Tetkikler), s. 116.

⁸⁹ M. Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s. 97.

⁹⁰ Neumark, Tetkikler, s. 116.

beyannamelerin tahkik ve tashihi (vergi güvenliğini) sağlamayacağı gerçeğinden hareketle ilave kontrol ve güvenlik mekanizmaları ihdas edilmiş bulunmaktadır. Bu amaçla ihdas edilen kontrol ve güvenlik mekanizmalardan bir tanesi de emsal bedeli müessesesidir. Emsal bedeli müessesesinin ad valorem matrahların gerçek değerler üzerinden beyan edilmesinin sağlanması amacıyla getirilen bir güvenlik aracı olduğu anlaşılmaktadır. Emsal bedeli uygulamaları bu yönü ile ad valorem vergi tutarını doğrudan etkilemektedir. Zira ad valorem matrahı belirleyen unsurlardan bir tanesi iktisadi ilişkilerin birim fiyatı olup emsal bedeli müessesesinin odak noktası da birim fiyattır. Mükellefler emsal bedelinin uygulanma şartlarını taşıyan vergi konusu iktisadi ilişkilerinin parasal değerlerini emsal bedeli ölçeğine göre saptayarak matrahı buna göre belirlemek ve beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Dolayısıyla vergi konusu iktisadi unsurların bedellerinin gerçeği yansıtır bir biçimde saptanmış olması gerçek değerler üzerinden matrah beyan edilmesine ve değer esasının etkinliğinin artmasına sebep olacağından emsal bedeli müessesesi bu açıdan önem arz etmektedir.

2. Mükelleflerin Vergiye Karşı Olan Tepkileri

Mükellefler kendilerini verimli uğraşlarından alıkoyduğu, kendilerine pahalıya mal olduğu, vergi yükünün ağır olduğu, vergilemede adaletsizliğin ve vergi yükünün eşit olarak dağıtılmadığı vb. düşüncelerin saplantısına girdiklerinde çoğu zaman vergiye karşı bir takım tepkilerde bulunurlar⁹¹ ve vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verirler. Vergi kayıp ve kaçıklarının çok sayıda nedeni bulunmakta ve bu nedenler her toplumda ve toplumların gelişmişlik düzeylerine göre farklılıklar göstermektedir⁹². Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı mükelleflerin vergiye karşı olan tepkilerinin içinde bulunulan ortama ve uygulanan politikalara göre belirlendiğidir⁹³. Mükellefler vergiye karşı tepki gösterirlerken ya belgesiz/kayıt dışı

⁹¹ Metin Taş, **Vergi Güvenlik Önlemleri Uygulaması ve Vergi Kayıplarını Önlemedeki Etkinliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1987, s. 7.

⁹² Mehmet Tosuner, “Vergi Kayıp ve Kaçıkları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 85, 1995, (Kayıp), www.vergisorunlari.com.tr, (18.05.2017).

⁹³ Zeynep Arıkan ve Hakan Ay, “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 83, 1995, s. 83.

iktisadi ilişkilere girişmek suretiyle açıktan vergi kaçırırlar ya da vergi idaresine yakalanmamak amacıyla peçeeme ve muvazaa gibi hileli yollara başvurlar.

Vergiye doğuran olayın temelindeki maddi olayın özel hukuk ilişkisine göre şekillenmesi⁹⁴ mükelleflerin bu özel hukuk olgularını kanunu dolanacak şekilde kullanmak (peçeeme) ya da göstermelik bir sözleşmeyle gerçek hukuksal olguyu gizlemek (muvazaa) suretiyle vergi kaçakçılığına tevessül etmelerine sebep olmaktadır. Peçeeme ve muvazaa marifetiyle iktisadi ilişki bedellerinin tamamen veya kısmen gizlenebildiği (sıfır düzeyinde, gerçek değerinin çok altında veya çok üstünde gösterilebildiği) göz önüne alındığında emsal bedeli mekanizmasının özel hukuk kalıplarının ardına gizlenen gerçek bedellerin objektif bir şekilde saptanabilmesi amacıyla ihdas edildiği sonucuna varılmaktadır. Zira Türk Vergi Hukukunda peçeli ve muvazaalı ilişkilerin doğrudan emsal bedeli uygulamalarıyla önlenmesini düzenleyen pek çok yasa hükmü mevcuttur. Emsallere uygunluk ilkesi, emsal kira bedeli, işletmeden çekiş, muvazaa karinesi, asgari hizmet bedeli gibi emsal bedeli düzenlemeleri kanunda öngörülen peçeeme veya muvazaa sözleşmesi niteliği göstermektedirler. Muvazaa veya peçeeme karinesi getiren bu tür emsal bedeli düzenlemelerinde soyut norm olarak tatad ve tayin edilen iktisadi ilişkilerin yaşamda maddi olay şeklinde zuhur etmesiyle birlikte doğrudan emsal bedeli ölçeğine göre vergilendirme yapılmaktadır. Vergi hukuku yasalarında yer bulan bu tür özel hükümler dışında açık bir yasal düzenlemeye konu edilmemiş bir peçeeme veya muvazaanın mevcudiyeti halinde öncelikle VUK'un 3/B maddesi kapsamında yapılan ekonomik yorumun bedel (fiyat) yönünden incelenmesi gerekir. Peçeemenin veya muvazaanın nitelendirilmesine yönelik olarak yapılan ekonomik yorum esnasında gerçek bedel (alıcı, satıcı ve tanık ifadeleri, karşıt incelemeler, el defteri, banka/para hareketleri gibi somut ve maddi delillerle) kavranabilmiş ise ayrıca emsal bedeli saptamasına gerek bulunmamaktadır. Zira gerçek bedeli olan veya bilinen bir iktisadi ilişki için emsal bedeli ölçüsünün uygulanması söz konusu değildir⁹⁵. Ancak gerçek bedele yönelik bir saptama yapılamamış ise bu takdirde üstü örtülen ya da gizlenilen iktisadi unsurun emsal bedelinin takdir edilmesi gerekmektedir. Belirtilen bu gibi hallerde gerçek bedeli bilinmeyen bir iktisadi ilişki mevzu bahis olmaktadır.

⁹⁴ Şenyüz ve diğerleri, Vergi, s. 10.

⁹⁵ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2009, (VUK), s. 473.

Özel hukuk kurallarına göre piyasada gerçekleştirilen ve herhangi bir yolla (açık ya da kapalı bir şekilde) vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan iktisadi ilişkilerin gerçek bedellerinin, genel itibarıyla, emsal bedeline göre saptanması zarureti doğduğu anlaşılmaktadır. Çünkü herhangi bir yolla kayıt dışı bırakılan ve doğrudan emsal bedeli kapsamına girmeyen iktisadi ilişkilerin gerçek bedellerinin somut ve maddi delillerle kavranması pek mümkün olamamaktadır. Bu durumun en önemli sebebi ise TBK'nın sözleşmelere şekil serbestliği getiren 12. madde hükmüdür. Mezkûr hüküm mucibince günümüzde akitler şifahi olarak tarafları dışında hiçbir kimsenin bilemeyeceği şekilde yapılmakta ve dolayısıyla kayıt dışına kaymaktadır. Bu kapsamda günümüzde vergi doğurucu ilişkileri saptamak ve var olan parasal değerleri vergiyi doğuran olayın tutarı açısından tespit etmek güçleşmektedir⁹⁶. Doğrudan herhangi bir emsal bedeli düzenlemesi kapsamına girmeyen kayıt dışı iktisadi ilişkilerin gerçek bedellerinin saptanması ameliyesi aslında (VUK'un 3/B maddesinde hüküm altına alınan) serbest delil sisteminin görevidir. Ancak kayıt dışı bırakılan iktisadi ilişkinin var olan parasal değerinin serbest delil sistemi çerçevesinde kavranması güç olduğundan çoğunlukla (gerçek bedelin bilinemediğinden bahisle) emsal bedeli mekanizması devreye girmektedir. Görüleceği üzere emsal bedeli müessesesinin ekonomik yorumla gerçek mahiyeti ortaya çıkarılan iktisadi ilişkiler ile serbest delil sistemi kapsamında kayıt ve beyan dışı bırakıldığı ispatlanan maddesel olguların gerçek bedellerinin tespit edilebilmesi amacıyla ekonomik yaklaşım ilkesini ve serbest delil sistemini tamamlayıcı bir unsur olarak ihdas edildiği anlaşılmaktadır.

3. Anayasal Vergilendirme İlkeleri

1982 Anayasası'nın vergi ödevi kenar başlıklı 73. maddesinin 1. fıkrasında vergilendirmeye ilişkin anayasal çerçeve şu şekilde belirlenmiştir.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”

⁹⁶ A. Bumin Doğrusöz, “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, 2004, www.yaklasim.com, (19.05.2016).

Vergilendirme mülkiyet hakkına müdahale olduğundan bu müdahalenin sınırının ne olacağı konusu önem arz etmekte olup Anayasa'nın vergilendirme ile ilgili olarak verdiği tek ölçüt mali güçtür⁹⁷. Mali güç kavramı Anayasa'da tanımlanmamıştır. Ancak doktrinde mali güç terimi ile ödeme gücü teriminin aynı anlama geldiği kabul edilmektedir⁹⁸. Zira mali güç vergi ödeyebilme gücüdür⁹⁹. Vergi ödeme gücü doktrinde aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı miktarda ödeme gücü yüksek olanların ise daha fazla miktarda vergi vermeleridir¹⁰⁰ şeklinde tanımlanmaktadır. Gelir, servet ve harcama dışında mali gücü/vergi ödeme gücünü ortaya koyan bir belirti olmadığından vergiler ya gelir üzerinden ya servet üzerinden ya da harcamalar üzerinden alınır¹⁰¹. Kanun koyucu bu kaynakları çeşitli yollardan ve değişen yoğunluklarda kavrayabilir¹⁰².

Mali gücü olan herkesin gücü oranında vergi ödemesini ve vergi yükünün adaletli dağılımını ifade eden anayasal prensibe vergi adaleti ilkesi denilmektedir¹⁰³. Vergi devletinde eşitlik kuralının uygulanmasında karşılaştırma kriteri verginin mali güçle orantılı olması ilkesidir. Bu nedenle verginin mali güçle orantılı olması ilkesi eşitlik ilkesine kenetlenmiş vergi adaletinin de temel prensibi durumundadır¹⁰⁴.

Vergide adaletin sağlanabilmesi alınacak verginin mali güce göre düzenlenmiş olmasını gerektirir. Kişinin gelir ve servet elde etmesi veya tüketime yönelmesi durumu mükellefin mali gücünün olduğuna karinedir. Ancak bu karineler kayıt dışılığın olmadığı veya minimum düzeyde olduğu ekonomilerde sağlıklı sonuçlar vermektedir. Zira kayıt dışı ekonominin yüksek oranda olduğu bir ülkede kişilerin gelirinin, servetinin ve tüketiminin tam olarak tespit edilmesi zorluklar

⁹⁷ Sağlam, s. 126.

⁹⁸ Akif Erginay, "Anayasamızın Mali Hükümleri", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 9, 1963, (Anayasa), s. 21.

⁹⁹ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1987, s. 30.

¹⁰⁰ Mine Biniş, "Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muaflığı", **Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 7, 2015, s. 57.

¹⁰¹ Mehmet Tosuner, "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 20, 1994, (Aktif), www.yaklasim.com, (28.06.2017).

¹⁰² Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 37, Sayı: 1-4, 1980, (Hukuk), s. 145.

¹⁰³ Yusuf Karakoç, "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, 1. Baskı, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş ve Z. Ertunç Şirin), XII Levha Yayınları, İstanbul, 2012, s. 87.

¹⁰⁴ Joachim Lang, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", Çev. Funda Başaran, **Anayasal Mali Düzen**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul, 2000, s. 9.

içermektedir¹⁰⁵. Buradan hareketle vergilendirmede adalet ilkesini zedeleyen temel faktörün kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi kaçakçılığı olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle ülkemizde gelir üzerinden alınan vergilerin çok sorunlu olması ve kayıtsız ekonominin büyüklüğü vergide adaletsizliklere yol açmaktadır¹⁰⁶. Vergi kaçakçılığının yoğun olduğu bir ekonomide ise (namuslu) mükellefler vergilerin adilane bir surette taksim edilmediğine dair kanaate ulaşarak vergiye karşı mukavemet göstermeye başlarlar¹⁰⁷.

Mükelleflerin vergi kaçırmaları ya da vergiden kaçınmaları Anayasa'da herkes için geçerli olan vergi ödevinin belirli kişi ve kesimlerin üzerinde kalmasına yol açmakta¹⁰⁸ ve böylece vergi adaletini kökünden zedelemektedir. Vergi adaletini temelinden sarsan vergi kaçakçılığını önleme ve ortaya çıkarma amacına matuf temel müessese vergi denetimidir. Ancak vergi denetiminin, tek başına, hesap ve beyanların tamamını kontrol etmesi mümkün değildir. Bu sebepten ötürü vergi adaletinin bozulmasını önleme ya da vergi adaletini bozan unsurlarla mücadele etme amacına matuf ilave tedbirlerin alınması ilmi ve mantıki bir zaruret olmaktadır. Bu kapsamda ihdas edilen düzenlemelerden bir tanesi ise emsal bedelidir. Emsal bedeli müessesesi bilhassa kaygan hukuki zemin üzerine inşa edilmiş yoruma ve suiistimallere açık iktisadi ilişkileri kavrayarak bunlara objektif kriterler çerçevesinde parasal değerler takdir ettiğinden mezkûr mekanizmanın esas itibarıyla doğru ve gerçek matrahın kavranmasına ve saptanmasına yardımcı bir uygulama olarak ihdas edildiği anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle emsal bedeli müessesesi vergi konusu iktisadi unsurun doğru ve gerçek bedelinin/fiyatının vergilendirmede esas alınmasını sağlamak suretiyle vergide gerçeklik ilkesine büyük katkı sağlamaktadır. Gerçek matrahların kavranması ve saptanması ise mali güce vergileme yapılması anlamına geldiğinden emsal bedelinin vergide adalet ilkesinin tesisine yardımcı olmak üzere hukuk sistemine dâhil edildiğini söylemek mümkündür. Başka bir anlatımla doğru ve gerçek matrahların mükelleflerce yasalara aykırı bir şekilde (iradi olarak) tamamen ya da kısmen daraltılmasını önlemede ve mücadelede yardımcı bir araç olarak ihdas edilen

¹⁰⁵ Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 98.

¹⁰⁶ Karakoç, s. 88.

¹⁰⁷ Gıyas Akdeniz, **Türkiye'de Gelir Vergisi**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1949, (Gelir), s. 21.

¹⁰⁸ Zeynep Arıkan, "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, 2005, (Çözüm), s. 153.

emsal bedeli uygulaması kapsamında iktisadi ilişki bedelleri rızaen/beyanen ya da re'sen düzeltildiğinde vergide eşitlik ilkesine yaklaşılmış olunacaktır.

4. Vergide Güvenliğin Sağlanması

Mükellefler daha az vergi ödenmesi sonucunu doğuran yasal düzenlemeler olan vergi avantajlarını¹⁰⁹ yetersiz gördüklerinden ya da bu konuda bilgi sahibi olmadıklarından veya destek almadıklarından ahlaki ve hukuki bir çerçeve içerisinde kendilerine maddi menfaat sağlayan bu avantajlardan çoğu zaman faydalanmazlar. Bunun yerine vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi ahlaki ve hukuki olmayan yollara yönelmektedirler. Bu nedenle gerçek matrahların mükellefler tarafından doğru olarak beyan edilmesi büyük önem arz etmektedir. İşte vergi güvenliği kavramı tam bu noktada ortaya çıkmaktadır. Beyan esasına dayalı olarak hukuki cebir altında tahsil edilen vergilerin doğru bir şekilde tatbikatını sağlamak için gerekli güvenlik önlemlerinin alınması vergi hukukunun en önemli konularından birisi olmaktadır. Vergi güvenliğinin gerektiği gibi sağlanamadığı hallerde vergi yükü tamamen ücretlilerin ve kısmen de vergilerini doğru olarak ödeyen kurumsallaşmış işletmelerin üstünde kalır¹¹⁰. Böyle bir yapının ise vergi adaletini temelinden sarsacağı açıktır.

Vergi güvenliği özü itibarıyla vergilendirme bakımından önem taşıyan verilerin doğru ve gerçek veya yaşamın olağan akışı içinde doğru ve gerçeğe en yakın biçimde bildirilmesini sağlama amacına matuftur¹¹¹. Vergi güvenliğinin bu genel tanımı esas alındığında emsal bedeli kurallarının birer vergi güvenlik aracı oldukları görülmektedir. Çünkü emsal bedeli mekanizması mükelleflerce beyan edilen ya da edilmeyen iktisadi ilişki bedellerini kanuni ölçeklerle kıyaslamak suretiyle gerçek bedeller (pazar/piyasa fiyatı) üzerinden vergilendirme yapılmasını sağlar. Bir başka deyişle bu uygulama ile vergilendirme bakımından hayati önem taşıyan matrahın piyasa ekonomisi içerisinde doğru ve gerçeğe en yakın biçimde saptanması amaçlanmaktadır. Emsal bedeli vergi dışı kalma olasılığı bulunan iktisadi ilişkilerin

¹⁰⁹ Mehmet Tosuner ve Hakan Bay, “Türk Vergi Sisteminde Gerçek Kişiler İçin Vergi Avantajları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 348, 2017, s. 9.

¹¹⁰ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, **Türk Vergi Sistemi (Sorunlar ve Çözüm Önerileri)**, TOBB Yayınları, Ankara, 2002, s. 54.

¹¹¹ Solak, s. 1.

matraha dâhil edilmesi bakımından oynadığı rol nedeniyle vergi adaleti açısından olumlu etkileri bulunan güvenlik önlemlerinden¹¹² birisi olmaktadır.

Emsal bedeli mükellefleri kendiliğinden gerçek tutarlara uygun doğru beyanlarda bulunmaya zorlayan özel bir vergileme tekniği olduğundan emsal bedeli teorisi Türk Vergi Hukukunda emredici nitelikte asli vergi güvenlik önlemleri kategorisine dâhil edilmektedir. Bu nedenle emsal bedeli düzenlemeleri kapsamına giren iktisadi ilişkilerde mükelleflerin işlem bedellerini bu esasa göre saptayarak matrah beyanında bulunmaları yasal bir zorunluluk olmaktadır.

E. Emsal Bedeline Aykırılıkların Sonuçları

Vergi idaresince yapılan denetimlerde emsal bedeli ölçüsüne uyulmadığının tespit edilmesi halinde bazı hukuki sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Söz konusu hukuki sonuçları vergi tarh edilmesi ve vergi cezası kesilmesi olarak ifade etmek mümkündür. Bu itibarla emsal bedeli ölçüsüne riayet edilmemesinin hukuki sonuçlarını VUK'un 29 ve 30. maddelerinde düzenlenen ikmalen ve re'sen tarhiyat hükümleri çerçevesinde değerlendirmek gerekir.

İkmalen ve re'sen vergi tarhı ile emsal bedeli esası arasındaki illiyet bağına kanuni ölçü kavramı sağlamaktadır. Kanuni ölçü matrahın tespiti ile ilgili olarak vergi kanunlarıyla belirlenmiş olan ölçü ve esasları ifade eder. Bunlar değerlendirme ölçüleri, emsal bedeller ve amortismanlar gibi ölçülerdir¹¹³. Vergi kanunları ile getirilmiş olan kanuni ölçülere uyulmamasından dolayı bir matrah farkı tespit edilirse bu fark kanuni ölçülere göre bulunmuş olunur ve ikmalen vergi tarh edilir¹¹⁴. Çünkü ikmalen tarhiyatta defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden vergi alınmaktadır. Ancak herhangi bir nedenle vergi matrahı kısmen ya da tamamen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre belirlenemiyorsa re'sen tarhiyat gerçekleşir¹¹⁵.

¹¹² Abdurrahman Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara, 1980, (Teknik), s.118.

¹¹³ Tosuner ve Arıkan, Vergi, s. 92.

¹¹⁴ Uysal ve Eroğlu, VUK, s. 133.

¹¹⁵ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, "Re'sen Vergilendirme ve Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, 2003, (Sorunlar), s. 64.

Matrahın idare tarafından emsal bedeline göre fiyatlandırıldığı bir durumda değerlendirme konusu iktisadi ilişki mükelleflerce gerçek bir şekilde kayıt ve beyan altına alınmış ise ikmalen tarhiyat yapılması gerektiği açıktır. Buna göre emsal bedeline uyulmamasından doğan matrah ve matrah farkları, esas olarak, kanuni ölçülere göre tespit edilmiş sayılır ve 29. maddede sayılan diğer şartların da gerçekleşmiş olması halinde ikmalen vergi tarh edilmesi lazım gelir. Anlaşılacağı üzere inceleme konusu iktisadi unsur mükelleflerce gerçeğe uygun olarak (vergi idaresinden gizlenmeksizin) kayıt ve beyan altına alınırken emsal bedeli ölçüsüne riayet edilmemiş (hatalı beyanda bulunulmuş) ise tarhiyatın türü ikmalen olacaktır.

Matrahın idare tarafından emsal bedeline göre fiyatlandırıldığı bir durumda değerlendirme konusu iktisadi ilişkinin mükelleflerce kayıt ve beyan altına alınmadığının ya da gerçeğe aykırı bir şekilde (peçeli veya muvazaalı olarak) kayıt ve beyan altına alındığının serbest delil sistemi çerçevesinde ispatlanması halinde tarhiyatın türü re'sen olacaktır. Peçeli, muvazaalı veya kayıt dışı iktisadi ilişkilerin varlığı defter ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına karine teşkil ettiğinden re'sen matrah takdirine ve vergi tarhiyatına neden olmaktadır. Örneğin vergi incelemesi esnasında mükellefin müteaddit kereler kayıt ve beyan dışı bir şekilde işletmeden çekiş yaptığının harici doneler üzerinden tespit edilmesi durumunda fiyatlama doğrudan doğruya emsal bedeli ölçüsüne göre yapılmasına karşılık tarhiyatın türü re'sen olacaktır. Burada matrah veya matrah farkının temel dayanağı emsal fiyattan ziyade kayıt ve beyan dışı bırakılan iktisadi ilişkinin kendisidir. Dolayısıyla VUK'un 3/B maddesi kapsamında yapılan çalışmalar sırasında aynı kanunun 30/2. maddesinde altı bent halinde sayılan re'sen takdir sebeplerine yol açıldığının anlaşılması halinde (matrah veya matrah farkı emsal bedeline göre fiyatlandırılabilir) re'sen tarhiyat yapılması gerekir. Çünkü bu gibi hallerde kayıt ve beyan dışı bırakılan matrah veya matrah farkı sadece kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmemekte bilakis serbest delil veya ekonomik yorum sistemi içerisinde ortaya çıkartılan iktisadi ilişkinin kendisi matrah veya matrah farkının belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu tür durumlarda emsal bedeli ölçüsüne göre fiyat takdir edilmesi bir sebep olarak değil sonuç olarak ortaya çıkmaktadır.

Takdir komisyonunca emsal bedeli takdir edildiği durumlarda, VUK'un 30/2. maddesinde sayılan unsurlar oluşmamış ise, ikmalen tarhiyat hatta beyanen tarhiyat

bile yapılır. Çünkü mükellefin kendisi ya da vergi dairesi veya vergi inceleme elemanı takdir komisyonuna emsal bedeli takdir ettirebilir. Takdir komisyonu kararı ile de sadece kanuni ölçü belli edilmektedir. Bu nedenle takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedelini mükellef kullanırsa beyanen tarhiyat, idare kullanırsa (VUK'un 30/2. maddesinde sayılan unsurlar oluşmamış ise) ikmalen tarhiyat söz konusu olacaktır.

Doğrudan doğruya emsal bedeli düzenlemeleri kapsamına giren iktisadi ilişkilerin ikmalen vergi tarhına konu edildiği durumlarda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği ya da kullanıldığı yani vergi kaçakçılığı suçu işlendiği ileri sürülemez. Sadece vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımlar (vergi zıyaı cezası ile usulsüzlük cezaları) uygulanabilir. İktisadi ilişkiler gerçek bir şekilde beyan edilirken emsal bedeli ölçüsüne uyulmaması nedeniyle ikmalen tarhiyat yapılması yasal belgelerde vergi kaçırmak amaçlı fiyat/bedel muvazaası bulunduğunu göstermez. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiğinden bahsedebilmek için var olan parasal değerde vergi kaçırmak amaçlı muvazaa bulunduğunun ayrıca iddia ve ispat edilmesi şarttır. Zira aksi kanunlar tarafından yasaklanmadığı sürece mükellefler iktisadi ilişkileri için diledikleri fiyatı tespit edebilirler¹¹⁶. Bu şekildeki kabul ve hareket tarzının altında yatan esas gerekçe ise emsal bedelinin bir karine olmasıdır. Bu nedenle emsal bedeli müessesesi var olan parasal değerlerin sıhhati/gerçekliği konusunda herhangi bir eleştiri getirmemektedir. Sadece vergi matrahının saptanmasında, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, emsal bedeline göre takdir edilen fiyatların esas alınmasını istemektedir. Öte yandan doğrudan doğruya emsal bedeli düzenlemeleri kapsamına giren kayıt dışı iktisadi ilişkilerin varlığının VUK'un 3/B maddesi kapsamında ispatlanmış olması da vergi kaçırmak amaçlı fiyat/bedel muvazaası bulunduğunu göstermez. Çünkü bu gibi durumlarda ortada mükellefler tarafından düzenlenmiş yasal bir belge bulunmamaktadır. Yasal belgenin olmadığı bir yerde sahte veya yanıltıcı bir belgeden bahsetmek de mümkün değildir.

Doğrudan doğruya emsal bedeli düzenlemeleri kapsamına girmemekle beraber gerçek bedelin bilinmemesinden ötürü dolaylı olarak VUK'un 267. madde hükmüne (emsal bedeli esasına) göre fiyatlandırılan iktisadi ilişkilerin bedellerinde muvazaa bulunduğunun VUK'un 3/B maddesi kapsamında ortaya konulması durumunda

¹¹⁶ İlker Kıcalı, "Düşük Bedellerle Yapılan Satışlar ve Re'sen Vergi Tarhiyatı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, 2002, www.vergidunyasi.com.tr, (16.05.2016).

muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği ve kullanıldığı sonucuna varılmaktadır. Re'sen tarhiyatı gerektiren bu hallerde usulsüzlük ve vergi ziyayı cezalarının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması da gündeme gelmektedir. Çünkü var olan parasal değerde muvazaa yapıldığının yani beyan edilen fiyatın, vergi kaçırmak amacıyla, gerçek fiyatın altında veya üstünde gösterildiğinin çeşitli delillerle ispatlanması halinde muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği ve kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bu şekildeki bir tespit ise ayrıca vergi kaçakçılığı cezasının da uygulanmasını gerektirmektedir.

II. TÜRK TİCARET HUKUKUNDA EMSAL BEDELİ DÜZENLEMESİ

Muhasebe dönemi boyunca işletme içi ve işletme dışı muhtelif faktörlerin iktisadi unsurları etkilemesi sebebiyle bunların dönem sonundaki gerçek ekonomik değerlerinin çeşitli ölçeklerle tespit edilmesi (dönem sonunda değerlendirme yapılması) işletme muhasebesinin en önde gelen amaçlarından birisidir. Bu kapsamda ifade etmek gerekirse ticaret hukuku değerlendirme müessesesine işletmenin varlık ve kaynaklarının gerçek değerlerini ortaya çıkarma (ticari bilanço karını hesaplama) fonksiyonu yüklemiştir. Zira ticaret hukukunun değerlemeye atfettiği mana özvarlığı meydana getiren aktif ve pasif unsurların fiyatlandırılması/kıymetlendirilmesi şeklindedir. Emsal bedelinin de çok yönlü bir değerlendirme ölçüsü olduğu göz önüne alındığında ticaret hukuku ile emsal bedeli arasındaki bağlantı noktasını bilanço/envanter değerlemesi olarak da adlandırılan dönem sonu değerlendirme işlemlerinin oluşturduğunu ifade etmek mümkündür. Öte yandan ticaret hukuku kapsamında yapılan muhasebe değerlemeleri piyasa aktörlerinin (işletme sahip ve ortakları ile işletmeyle menfaat ilişkisi bulunan üçüncü şahısların) çıkarlarını gözettiğinden ticari işletmenin gerçek değerini ortaya koyma (işletme değerlemesi) amacına matuftur. Bu nedenle ticaret hukukunun emsal bedeli uygulamasına özel bir anlam ve değer yüklediği söylenebilir. Bununla birlikte ticari muhasebede cari olan <gerçeğe uygun değer> ve <net gerçekleşebilir değer> ölçülerinin vergi hukukundaki emsal bedeli uygulamasına denk düştüğünü ifade etmek mümkündür.

Türk Ticaret Hukukunun temel yasal metni olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) genel değerlendirme ilkelerini 78 ila 81. maddeler arasında açıklamış ancak

değerleme ölçülerinin tespitini ve değerlemenin nasıl yapılacağını Türkiye Muhasebe Standartlarına (yeni adıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına) bırakmıştır.

6102 sayılı yeni TTK ile birlikte özel mevzuatlarda yer alan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeler yürürlükten kalkmıştır. Yeni TTK işletmelerin genel olarak Türkiye Muhasebe Standartlarındaki (TMS'lerdeki) yeni adıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartlarındaki (TFRS'lerdeki) kurallara göre defter tutmalarını ve mali tablo hazırlamalarını öngörmüştür¹¹⁷. Öte yandan ticaret hukukuna dâhil bulunan (özel ticari kanun niteliğini haiz) 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda (SPK'da) emsal bedelini esas alan bazı özel güvenlik önlemlerine yer verildiği görülmektedir.

A. Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Ticaret hukuku üretim, değişim ve tüketim aşamalarındaki ticari faaliyetleri düzenleyen ve bunları konu edinen bir hukuk dalıdır¹¹⁸. Ticaret hukukunun temel metninin TTK olması hasebiyle anılan kanun tacir, ticari işletme ve ticari işlemlere odaklanmıştır. TTK'nın odak noktasını oluşturan gerçek ya da tüzel kişi tacirler mükellef sıfatıyla ve ticari faaliyetler de vergi doğurucu işlem sıfatıyla vergi hukuku kapsamına girmektedirler. Bu çerçevede ifade etmek gerekirse TTK'da düzenlenen tacir, ticari işletme ve ticari işlemler aynı zamanda vergi hukukunun da muhatap aldığı çok önemli vergisel objelerdir. Dolayısıyla ticari kazanç sahibi mükelleflere ilişkin olarak vergi hukuku ile getirilen kurallar ticaret hukukunun muhatap aldığı ekonomik birimleri de doğrudan etkilemekte ve her iki hukuk dalı ortak bir paydada (tacir, ticari işletme ve ticari işlemlerde) kesişmektedir.

¹¹⁷ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile lisans anlaşması yaparak IASB tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS'lerin) Türkiye'de yayımlanması konusunda tek yetkili otorite olmuştur. IAS'ler 2001 yılından sonra Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) adıyla yayınlanmaya başlamıştır. TMS ve TFRS'ler IASB tarafından yayımlanan bu standartların birebir Türkçe tercümeleridir. Bu kapsamda TMS'ler IAS'lerin birebir Türkçe çevirilerini ifade ederken TFRS'ler de IFRS'lerin birebir Türkçe çevirilerini ifade etmektedir. Dolayısıyla TMS'ler ve TFRS'ler arasında bağlayıcılık açısından herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

¹¹⁸ Fatih Bilgili ve Ertan Demirkapı, **Ticari İşletme Hukuku**, 3. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa, 2012, s. 1.

TTK'nın envanter kenar başlıklı 66. maddesinde aşağıdaki gibi bir hükme yer verilmiştir.

“Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır. Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler.”

Genel değerlendirme ilkelerinin düzenlendiği 78. maddede bilanço kapanış gününde varlıkların ve borçlar teker teker değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bilanço kavramı ise aynı kanunun 72. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır.

“Bilanço ve gelir tablosunun ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur.”

TTK'nın değerlemeye yüklediği görevin envanter ve dolayısıyla bilanço oluşturulan varlık ve borçların bilanço günü itibarıyla para tutarı karşılıklarının (parasal değerlerinin) saptanması olduğu görülmektedir. Bilanço günlerinde (dönem sonlarında) bu şekilde hesaplanan tutarlar ile mukayyet değerlerin kıyaslanması sonucunda ortaya çıkan değer artış ve azalışları (değerleme farkları) özsermayeyi ve dolayısıyla ticari karı belirleyen önemli bir unsur olmaktadır¹¹⁹.

TTK'nın 78. maddesinde genel değerlendirme ilkelerine yer verilmiştir. Buna göre değerlendirme ihtiyatla yapılmalıdır. Özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınmalıdır. Kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılmalıdır.

TTK gerçek ve tüzel kişi tacirlerden dönem sonlarında doğru ve ihtiyatlı bir şekilde değerlendirme yapmalarını istemesine karşın değerlemenin tanımına, değerlendirme ölçülerine ve değerlemenin sonuçlarına yer vermemiştir. TTK değerlendirme ölçülerinin tespiti, hangi iktisadi kıymetin hangi durumda hangi ölçüyle değerlendirileceği ve değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesi hususlarını tamamen KGK tarafından yayımlanan TMS ve TFRS'ler ile Büyük ve Orta

¹¹⁹ Saydar, ss. 5-6.

Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına (BOBİ FRS'lere) bırakmıştır¹²⁰. Bununla birlikte TTK değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kuruluşlar itibarıyla standartlardan muaf olacakları tespit etme veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapma konusunda KGK'ya yetki vermiştir. KGK'nın yapmış olduğu düzenlemeler sonucunda bugün itibarıyla standartlara tabi olmayı belirleyen kriter işletmelerin bağımsız denetime tabi olup olmadıklarıdır¹²¹. KGK hâlihazırda TFRS'nin uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK'lerle) sınırlandırmıştır. KAYİK'ler dışındaki bağımsız denetime tâbi tüm işletmeler de BOBİ FRS'yi uygulamakla yükümlü kılınmıştır. Görüleceği üzere yeni TTK ile birlikte (ticari) muhasebenin finansal raporlama ve denetim işlevleri önem kazanmıştır¹²². Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler ise ticari muhasebelerini VUK'un 175 ve mükerrer 257. maddelerinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan toplam 15 adet Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesi'ne) göre tutmaya devam etmektedirler. Bu itibarla bağımsız denetime tabi işletmeler duran ve dönen varlıklarını dönem sonlarında standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlemek zorundadırlar. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır. Aynı şekilde ekonomi mallarının iktisap (mübayaa ve istihsal) değerlerinin belirlenmesinde de standartlardaki usul ve esaslara tabi olunacaktır. Söz konusu yasal düzenlemelerden TTK'nın genel olarak hem dönem sonu değerlemesinin hem de dönem içi değerlemesinin standartlara göre gerçekleştirilmesini istediği anlaşılmaktadır.

B. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarındaki Düzenlemeler

KGK'nın finansal tablolara ve bu bağlamda değerlemeye ilişkin yetkisi TTK'nın muhtelif maddelerinde ayrı ayrı belirtilmekle beraber genel olarak anılan kanunun 88. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde gerçek ve tüzel kişi

¹²⁰ Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde TMS, TFRS ve BOBİ FRS'yi kapsayacak şekilde "standart" kısaltması kullanılacaktır.

¹²¹ Recep Selimoğlu, "Muhasebede Yeni Bir Dönem Başlıyor!", <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/recepselimoglu/024/>, (31.08.2018).

¹²² Fatma Tektüfekçi ve Özgür Teraman, "Elektronik Ortamda Denetim ve Yazılımların Kullanımına Yönelik Bir Uygulama", **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2014, s. 119.

tacirlerin finansal tablolarıyla konsolide hesaplarına KGK tarafından yayımlanan standartların uygulanacağını hükme bağlamaktadır¹²³. Bir başka anlatımla TTK'nın envanter, değerlendirme ve raporlamaya ilişkin hükümlerinin ortak noktası işlemlerin standartlardaki ilke ve düzenlemelere göre yapılacağıdır¹²⁴. Bu kapsamda ifade edilecek olursa bağımsız denetime tabi gerçek ve tüzel kişi tacirler durumlarına göre ya TMS ve TFRS'lerden oluşan tam set muhasebe standartlarına ya da BOBİ FRS'ye uygun olarak finansal tablolarını hazırlayacaklardır. Bunlardan bankalar ile bağlı ortaklıkları, sigorta ve reasürans şirketleri, SPK'ya göre ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış bir piyasada işlem gören halka açık şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile büyük ölçekli sermaye şirketleri standartların tam setini¹²⁵; bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmeler (büyük ve orta boy işletmeler) ise BOBİ FRS'yi uygulamak zorundadırlar. Öte yandan KGK 13.09.2018 tarihli ve (03/161) sayılı Kararı'nda¹²⁶ *“TFRS ve BOBİ FRS kapsamına dâhil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik olarak henüz bir TMS yayınlanmadığından bunların münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatın uygulanacağını”* belirtmiştir. Söz konusu Kararda bahsedilen yürürlükteki mevzuata ilişkin ikincil düzenleme olan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in¹²⁷ 4. maddesinin 3. fıkrasında *“işletmenin muhasebesi ile ilgili ticari defterlere yapılacak kayıtlarda, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan usul ve esaslara uyulur”* denilmiştir. Bu düzenlemelerden bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin ticari defterlerini Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesi'ne göre tutmaya devam ettikleri anlaşılmaktadır. Yapılan son değişikliklerle birlikte Türkiye'de geçerli olan finansal raporlama çerçeveleri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir¹²⁸.

¹²³ Soner Altaş, **Yeni TTK'ya Göre Şirketler Hukukunda Neler Değişti**, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, ss. 229-230.

¹²⁴ Akbulut, Kar, www.yaklasim.com, (18.06.2017).

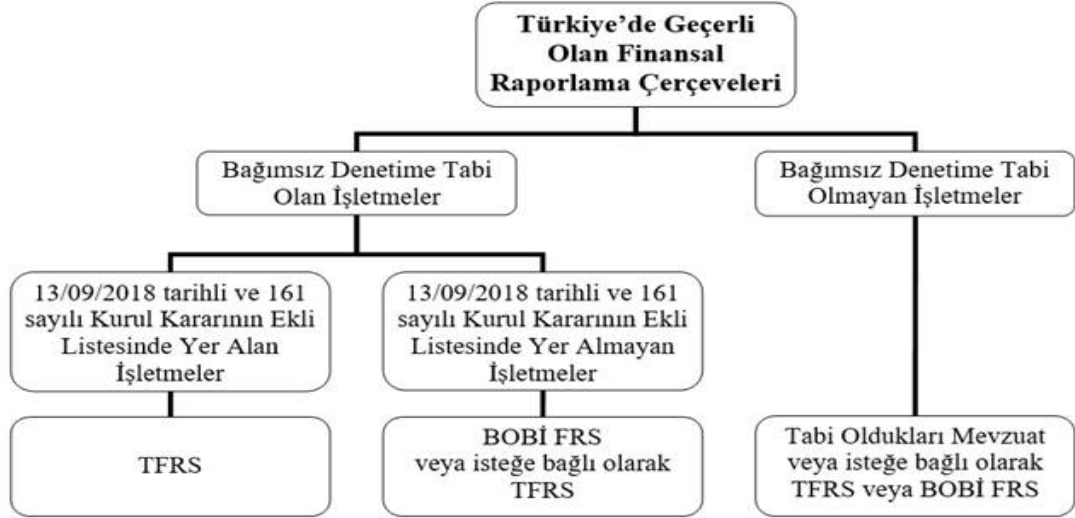
¹²⁵ Ahmet Kavak, “Bağımsız Denetim İle Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler”, <http://www.tmud.org.tr/Archive.aspx?MenuID=55>, (13.06.2017).

¹²⁶ [http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1498/Türkiye-Muhasebe-Standartları-\(TMS\)-Uygulama-Kapsamına-İlişkin-Kurul-Kararı-Güncellenmiştir](http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1498/Türkiye-Muhasebe-Standartları-(TMS)-Uygulama-Kapsamına-İlişkin-Kurul-Kararı-Güncellenmiştir), (24.10.2018).

¹²⁷ 19.12.2012 tarihli ve 28502 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁸ [http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1498/Türkiye-Muhasebe-Standartları-\(TMS\)-Uygulama-Kapsamına-İlişkin-Kurul-Kararı-Güncellenmiştir](http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1498/Türkiye-Muhasebe-Standartları-(TMS)-Uygulama-Kapsamına-İlişkin-Kurul-Kararı-Güncellenmiştir), (24.10.2018).

Şekil 3: Defter Tutma Usulleri



Kaynak: K GK

Standartlar temelde muhasebeleştirme (kaydetme/dönem içi değerlendirme) ilkeleri ile dönem sonu değerlendirme (envanter/bilanço değerlemesi) prensiplerine dayanmaktadır. Standartlarda kullanılan ilk ölçüm veya ilk muhasebeleştirme kavramı bir finansal tablo kaleminin ilk defa kayıtlara alınması anındaki parasal değerinin (iktisap/üretim bedelinin) tespit ve kaydını ifade etmektedir. Sonraki ölçüm veya değerlendirme kavramı ise ilk kayıttan sonraki süreçte meydana gelen parasal değer tespit ve kaydını ifade etmektedir.

Varlık ve kaynakların işletmeye girdiği tarihteki değeri çoğunlukla cari değerini yansıtmaktadır. Ancak izleyen dönemlerde ekonomik hayattaki değişimler, teknolojik gelişmeler, varlığın kullanımı gibi nedenlerden dolayı tarihi maliyet ile cari değer birbirinden farklılaşabilmektedir. Muhasebede işlem ve olayların maliyet esasına göre kaydedilmesi çoğu zaman kayıtlar ile gerçek durumun birbirinden farklı olmasına neden olmaktadır. Bu farklılık ise tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu yansıtamayacağı yönünde kaygılara sebebiyet vermektedir. Söz konusu kaygıları giderebilmek amacıyla getirilen ve standartlarda yaygın olarak kullanılan değerlendirme ölçülerini;

- Maliyet bedeli (tarihi maliyet ve cari maliyet),
- Gerçeğe uygun değer,
- Net gerçekleşebilir değer (net gerçeğe uygun değer),

- Kullanım değeri (işletmeye özgü değeri),
 - Geri kazanılabilir değeri,
 - İtfa edilmiş maliyet bedeli (iskonto edilmiş değeri/bugünkü değeri),
- Şeklinde sıralamak mümkündür¹²⁹.

Standartlarda ilk ölçüm yöntemi olarak genel itibarıyla maliyet bedeli esasının, sonraki ölçümlerde (bilhassa dönem sonu değerlemesinde) ise genel itibarıyla gerçeğe uygun değeri esasının benimsendiği görülmektedir.

VUK'daki değerlendirme ölçütleri ile standartlardaki değerlendirme ölçütleri karşılaştırıldığında aşağıdaki gibi bir tabloya ulaşılmaktadır.

Tablo 2: Karşılaştırmalı Hukukta Değerleme Ölçütleri

VUK'DAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ	STANDARTLARDAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ
Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
-Satın Alma Maliyeti	-Satın Alma Maliyeti
-Üretim (İmal) Maliyeti	-Üretim Maliyeti
Borsa Rayici	Gerçeğe Uygun Değer
Tasarruf Değeri	İtfa Edilmiş Maliyet Kullanım Değeri
Mukayyet Değer (Kayıtlı Değer)	Kayıtlı Değer
İtibari Değer (Yazılı Değer)	Gerçeğe Uygun Değer İtibari Değer (Nominal Değer)
Rayiç Bedel	Gerçeğe Uygun Değer (İkinci, Üçüncü Seviye)
Vergi Değeri	Gerçeğe Uygun Değer (Üçüncü Seviye)
Emsal Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer (İkinci Seviye) (Net Gerçekleşebilir Değer/Net Gerçeğe Uygun Değer)
Emsal Ücreti	Gerçeğe Uygun Değer
	Kullanım Değeri (Net Bugünkü Değer)
	Geri Kazanılabilir Tutar
	Varsayılan Maliyet
	Cari Maliyet

Kaynak: Nalan Akdoğan, “Vergi ve Muhasebe Uygulamalarında Uyum Sorunları, Karşılaştırmalı Analiz, VUK İçin Değişiklik Önerisi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamalarında Güncel Tartışmalar İle Meslek Mensuplarının Beklentileri**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara, 2015, ss. 9-10.

Fark edileceği üzere standartlarda doğrudan emsal bedeli şeklinde bir değerlendirme ölçüsü mevcut bulunmamaktadır. Ancak standartlarda yer verilen gerçeğe uygun değeri ölçüsü ile net gerçekleşebilir değeri ölçüsünün vergi hukukundaki emsal bedeli teorisine benzerlik gösterdiği söylenebilir.

¹²⁹ Süleyman Üçkuyu, “Genel Yapısı, İşleyişi ve Kapsamı Açısından Standartlar”, **TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kardan Mali Kara Geçiş**, (Ed. Akın Akbulut), 2. Baskı, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2011, s. 13.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin¹³⁰ 6.12 paragrafında gerçeğe uygun değer *“piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır”* şeklinde tanımlanmıştır. Kavramsal Çerçeve'ye göre gerçeğe uygun değer piyasa katılımcılarının (işletmenin erişimi olan bir piyasadaki katılımcıların) bakış açısını yansıtır. Varlık veya yükümlülük, söz konusu piyasa katılımcılarının kendilerine en iyi gelen ekonomik çıkarları doğrultusunda hareket etmeleri durumunda bu varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken kullanacağı varsayımlarla aynı varsayımlar kullanılarak ölçülür. Bazı durumlarda, gerçeğe uygun değer, doğrudan aktif bir piyasadaki fiyatlar gözlemlenerek belirlenebilir. Diğer durumlarda nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri gibi ölçüm teknikleri kullanılarak dolaylı yoldan belirlenir. 13 numaralı TFRS'ye¹³¹ göre gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür. 13 numaralı TFRS'de gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı mevcut piyasa koşullarında piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesi olarak açıklanmıştır. Gerçeğe uygun değer saptanırken özdeş bir iktisadi unsurun piyasada olduğu tahmin edilen fiyatı esas alınmaktadır. Gerçeğe uygun değer BOBİ FRS'de¹³² ise yine aynı şekilde karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutar olarak ifade edilmiştir. Emsal bedeli teorisinde genel itibarıyla geçerli olan piyasa/pazar fiyatına uygun bir değer biçme yaklaşımına gerçeğe uygun değer ölçüsünde de rastlanılmaktadır. Bir başka ifadeyle gerçeğe uygun değer ölçütünün temel gayesinin bir ekonomi malının pazar/piyasa fiyatı üzerinden muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi olduğu sonucuna varılmaktadır. Emsal bedeli teorisinin de emsal/benzer/denk unsurların pazar/piyasa fiyatları üzerine inşa edildiği hususu göz önüne alındığında her iki değerlendirme ölçütünün bu açıdan birbirine yaklaştığı sonucuna varılabilmektedir. Ancak gerçeğe uygun değer yöntemi işletmedeki kıymetlerin dış emsallerini öncelikli olarak ele

¹³⁰ 27.10.2018 tarihli ve 30578 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³¹ 30.12.2012 tarihli ve 28513 sayılı 2. mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³² 29.07.2017 tarihli ve 30138 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

almakta, bunun mümkün olmaması halinde işletme içi emsallere yer vermektedir¹³³. Emsal bedeli müessesesi ise öncelik hakkını iç emsale vermiştir.

Emsal bedeline özdeş bir başka ölçüm esas olan net gerçekleşebilir değer 2 numaralı TMS'de¹³⁴ ve BOBİ FRS'de *“olağan işletme faaliyetleri kapsamında/olağan iş akışı içinde tahmin edilen/tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılması/düşülmesiyle elde edilen tutardır”* şeklinde tanımlanmıştır. 2 numaralı TMS'ye göre net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin olağan iş akışı içinde stokun satışından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer ise piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde stoka ilişkin asıl (veya en avantajlı) piyasada gerçekleşen olağan satış işleminde ortaya çıkan fiyatı yansıtır. Net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değerken, gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir değer değildir. Bu bağlamda net gerçekleşebilir değer, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere eşit olmayabilir. Kıyas, tahmin ve takdire dayalı olduğu anlaşılan net gerçekleşebilir değer ölçütü bu açıdan emsal bedeline benzemektedir. Net gerçekleşebilir değer ölçütünün bilhassa iç emsale dayalı bir fiyatlandırma öngörmesi emsal bedeline olan benzerliğini iyice artırmaktadır.

13 numaralı TFRS'de ifade edildiği gibi gerçeğe uygun değer, ölçümü yapacak olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki piyasa/pazar fiyatıdır. Ticari işletme sahibi güvenilir ölçümlere dayandığı tahminlerini değerlendirme ölçüsü olarak kullanabilmektedir. Aynı şekilde net gerçekleşebilir değer de tacirin kişisel/subjektif tahmin ve ölçümlerine dayanmakta olup işletme içi emsal (tahmini) satış fiyatından işletme içi emsal (tahmini) satış maliyetinin düşülmesiyle bulunmaktadır. Oysaki vergi hukuku emsal bedelinin hangi usul ve esaslar çerçevesinde ne şekilde hesaplanacağını mükellefin ihtiyarına bırakmadan ilgili yasa maddelerinde tek tek hüküm altına almıştır. Dolayısıyla her ne kadar aynı gerekçeler üzerine inşa edilmiş olsalar da her iki mevzuatın benimsemiş olduğu hesaplama yöntemleri birbirinden tamamen farklı olduğundan her iki hukuk dalına göre bulunacak olan gerçek değerlerin birbirinden farklı olacağı aşikârdır. Sonuç olarak emsal bedeline göre tespit edilen gerçek bedel ile muhasebe standartlarına göre tespit

¹³³ Akın Akbulut, “Yeni TTK'nın ve Muhasebe Standartlarının Vergi Kanunlarına Etkileri ve Değişiklik Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 363, 2011, (TTK), s. 41.

¹³⁴ 24.05.2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilen gerçek bedel birbirinden farklı tutarları ifade etmektedir. Bununla birlikte vergisel gerçeklikle ticari gerçeklik arasında farklar olması kaçınılmazdır ve normaldir. Çünkü her iki mevzuatın amaçları farklıdır.

C. Sermaye Piyasası Kanunu’ndaki Düzenlemeler

SPK’nın örtülü kazanç aktarımı yasağı kenar başlıklı 21. maddesinde emsal bedeli esaslı bir düzenleme ihdas edilmiştir. SPK’nın 21. maddesi marifetiyle halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde emsallere uygunluk ilkesinin yanı sıra piyasa teamülleri ve ticari hayatın basiret ve dürüstlük kurallarına da uygun hareket etmeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır. Yine bu kuruluşların yalnızca kârlarını veya malvarlıklarını azaltarak değil bunların artmasını engelleyerek de kazanç aktarımında bulunmalarının yasak olduğu açıkça ifade edilmiştir. Görüleceği üzere SPK ilişkili kişilerle olan işlemlerde emsal bedeli üzerinden fiyatlandırma yapılmasını emretmektedir.

SPK’daki emsal bedeli esaslı bu düzenlemenin KVK’daki emsallere uygunluk ilkesi uygulamasına benzediği anlaşılmaktadır. En önemli benzerliğe ise emsallere uygun fiyat (emsal bedeli) kavramına yüklenen anlamda rastlanılmaktadır. SPK ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde uygulanan fiyatların serbest piyasada üçüncü kişilere uygulanan fiyatlara paralel olmasını beklemektedir. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde diğer ortakların menfaatlerine zarar verecek şekilde serbest piyasadan farklı fiyatlama yapılması halinde örtülü kazanç aktarımı yapılmış sayılacak ve söz konusu işlemler çeşitli yaptırımlara tabi olacaktır¹³⁵. Bu itibarla SPK’nın emsal bedeli kavramını normal alım satım bedeline (piyasa rayicine) eşitlediği anlaşılmaktadır. Vergi hukuku da aynı şekilde emsal bedeli ölçüsü ile piyasa fiyatını yakalamaya çalışmaktadır. Her iki mevzuat arasındaki bir başka benzerlik ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde uygulanan fiyatın emsaline nazaran düşük ya da yüksek olmasının örtülü kazanç aktarımının varlığına karine teşkil etmesidir. Söz konusu benzerlikler incelendiğinde her iki mevzuat düzenlemesinin ortak amacının

¹³⁵ Pınar Tatar Karamahmutoğlu, “Sermaye Piyasası Kanunu’nda Örtülü Kazanç Aktarımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 265, 2015, www.yaklasim.com, (29.06.2016).

bağımlı/ilişkili kişilerin işlemlerinin gerçek piyasa koşullarıyla değerlendirilerek bu işlemlerde uygulanması gereken piyasa fiyatlarının bulunması olduğu görülmektedir. Çünkü serbest piyasa şartlarından farklı oluşturulan fiyatlar sadece vergilemeyi değil rekabeti, yatırımları, şirket yönetimi, yolsuzlukların artması ve pay sahiplerinin korunması gibi birçok alanı etkilemektedir¹³⁶.

Emsallere uygunluk ilkesine ilişkin olarak her iki mevzuatta yer alan düzenlemeler arasında bazı farklılıklar da bulunmaktadır. SPK'daki hükmün düzenleniş amacı sermaye piyasasının gelişmesi için hisse senedi sahiplerini (pay sahiplerinin haklarını) korumak iken¹³⁷, vergi hukukundaki emsallere uygunluk ilkesinin amacı ise devletin hakkı olan vergi alacağının gerçek ve doğru bir şekilde kavranmasıdır. Bu çerçevede ifade etmek gerekirse emsallere uygun fiyatın nasıl tespit edileceği, uygulama kapsamına giren iktisadi ilişkiler ve ilişkili kişi kavramı KVK'da daha ayrıntılı, hassas ve tadadi bir şekilde düzenlenmiştir. SPK düzenlemesinde ise emsallere uygunluk ilkesinin oldukça geniş, esnek ve subjektif bir şekilde ele alındığını ifade etmek mümkündür¹³⁸. SPK'daki bu geniş anlayışın bir sonucu olarak emsallere uygun fiyatın nasıl hesaplanacağı ilgili mevzuatta tadat ve tayin olunmamıştır. Sadece uygulama kapsamına giren şirketlerin emsallere uygun fiyatı nasıl hesapladıklarını belgelendirmeleri ve bu belgeleri sekiz yıl süreyle saklamaları öngörülmüştür. SPK uygulamasında ticari işletme güvenilir ölçümlere dayandırdığı tahminlerini emsallere uygun fiyat olarak kullanabildiğinden aynı şirket nezdinde iki farklı emsallere uygun fiyata ulaşılacağı açıktır.

SPK'nın 21. maddesinin son fıkrasında kendilerine örtülü kazanç aktarıldığı tespit edilen ilişkili kişilerin bu tutarı kanuni faizi ile birlikte malvarlığı veya kârı azaltılan kuruluşlara iade etmesi öngörülmüştür. SPK'nın iadeye yönelik bu telafi hükmü vergi uygulamalarını da doğrudan etkilemektedir. Çünkü KVK sahasında emsal tespiti yapılırken SPK'ya göre iade olunan tutarın da dikkate alınması gerekecektir. İade olunan tutar mükellefin alıcı ya da satıcı konumunda olmasına göre

¹³⁶ Namık Kemal Uyanık, “Yeni Türk Ticaret, Sermaye Piyasası ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Örtülü Kazanç Aktarımının Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 223, 2011, www.yaklasim.com, (29.06.2016).

¹³⁷ Uyanık, www.yaklasim.com, (29.06.2016).

¹³⁸ Tahir Erdem, “Sermaye Piyasası Mevzuatındaki Örtülü Kazanç Aktarımına İlişkin Hükümlerin Vergi Hukukundaki Düzenlemeler İle İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 282, 2016, www.yaklasim.com, (30.06.2016).

ya birim fiyata ilave edilecek ya da birim fiyattan tenzil edilecektir. Söz konusu ilave ya da tenzil sonucu bulunacak olan birim fiyat emsal kıyas ve tespitinde dikkate alınacaktır. Olayların gerçek mahiyetini esas alan vergi hukukunun temel prensipleri bu şekilde hareket edilmesini zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla SPK'nın telafi hükümleri uygulandıktan sonra oluşan yeni birim fiyata göre vergisel kıyaslamaların ve buna bağlı olarak gerekli vergisel düzeltmelerin yapılması gerekecektir.

Çalışmanın bu bölümünde Türk Hukukunda cari olan emsal bedeli müessesesinin kuramsal altyapısını oluşturan yasal ve idari düzenlemeler karşılaştırmalı olarak ele alınmış, emsal bedelini bir nazariye haline dönüştüren teorik çerçeve belirlenmiş, Türk Vergi Hukuku ile Türk Ticaret Hukukunun emsal bedeline yükledikleri mana ve fonksiyonlar incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise emsal bedelini hakiki manada müessese haline dönüştüren Türk Vergi Hukukunun emsal bedeline yaklaşımı tarihsel ve amaçsal yorum metodolojisi çerçevesinde irdelenerek emsal bedeli esaslı vergilendirme öngören uygulamalar incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEDE EMSAL BEDELİ UYGULAMASI

Türk Vergi Hukuku yasalarında emsal ölçütü kullanılmak suretiyle iki türlü düzenleme yapılmıştır. Birinci grup düzenlemede kanun koyucu aynı ya da benzer koşullar altında normal ve mutata olarak uygulanması gereken fiyatın üstünde veya altında bedel uygulandığı hallerde temeldeki özel hukuk ilişkisinin ya da sözleşmesinin vergiden kaçınmak amacıyla kötüye kullanıldığı (muvazaa ve peçeleme) karinesi getirmektedir. Birinci grup emsal bedeli düzenlemelerine GVK'daki işletmeden çekiş ve emsal kira bedeli hükümleri, KVK'daki emsallere uygunluk ilkesi ve KDV'deki emsal bedeli uygulamaları örnek olarak gösterilebilir. Birinci grup emsal bedeli düzenlemeleri vergi hukukunun edime en agresif müdahale şekillerini oluşturmaktadırlar¹³⁹. İkinci grup düzenleme kapsamına ise VUK'un 267. maddesi hükmü ile bu maddeye atıf yapan diğer yasa hükümleri girmektedir. Kanun koyucu ikinci grup düzenlemelerde esas itibarıyla parasal bir değer kararlaştırılmayan ya da parasal değeri bilinmeyen vergi konusu iktisadi ilişkileri kavrama amacı gütmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde VUK, KVK, GVK ve KDVK'da vaz' edilmiş bulunan temel emsal bedeli düzenlemeleri ele alınmıştır. Bu kapsamda her bir emsal bedeli düzenlemesinin vergi uygulamalarını nasıl etkilediği tatbikatta yaşanan aksaklıklar ve ihtilaflarla birlikte irdelenmeye çalışılmıştır.

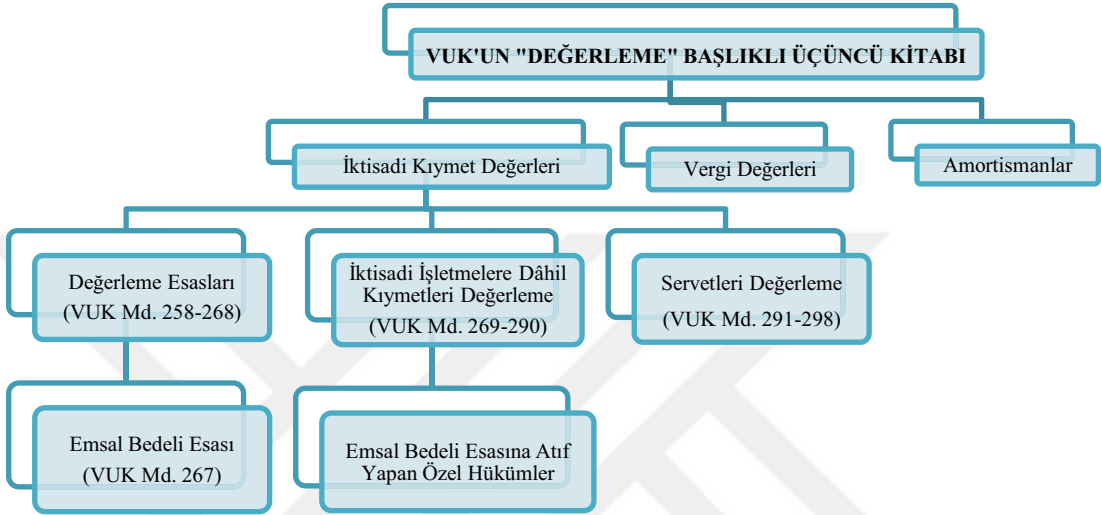
I. VERGİ USUL KANUNU'NDA EMSAL BEDELİ ESASLI VERGİLENDİRME

Emsal bedeli teorisini oluşturan temel yasal metinlerden bir tanesi hiç şüphesiz VUK'tur. VUK emsal bedeline ilişkin usul ve esasları değerlendirme müessesesi içerisinde ihdas etmeyi yeğlemiştir. VUK'un üçüncü kitabının konusunu oluşturan değerlendirme hükümleri iktisadi kıymet değerleri, vergi değerleri ve amortismanlar olmak üzere üç ana kısma ayrılmıştır. İktisadi kıymet değerleri de kendi içerisinde değerlendirme esasları, iktisadi işletmelere dâhil kıymetleri değerlendirme ve servetleri değerlendirme olmak üzere üç

¹³⁹ Kurtulmaz, s. 145.

alt bölüme ayrılmıştır. Emsal bedeli esasları değerlendirme esasları bölümünde genel hüküm şeklinde ve iktisadi işletmelere dâhil kıymetleri değerlendirme ile servetleri değerlendirme bölümlerinde de özel hüküm şeklinde VUK'daki yerini almıştır. Bu şekildeki bir tasnife bağlı kalındığında emsal bedeli esasının VUK sistematığındaki yerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Şekil 4: Emsal Bedeli Esasının VUK Sistematığındaki Yeri



Kaynak: Tarafımca hazırlanmıştır.

Değerleme esasları bölümünde düzenlenmiş olması nedeniyle emsal bedeli ölçeği VUK'a tabi vergi kanunlarının konusuna giren tüm iktisadi ilişkileri kapsar hale gelmiş ve böylece genel hüküm niteliğine bürünmüştür. Daha açık bir anlatımla 267. maddede sayılan şartlar sadece iktisadi işletmelere dâhil kıymetleri kapsamamaktadır. Aksine VUK'a tabi vergi kanunlarında vergi konusu olarak kabul edilen tüm iktisadi ilişkilerin fiyatlarının saptanmasında emsal bedeli esasının uygulanması mümkündür. Bu çerçevede ifade etmek gerekirse 267. maddede genel hüküm olarak ihdas edilen emsal bedeli esasları iktisadi kıymet değerlemesinin ötesine geçerek aynı zamanda işlem değerlemesi fonksiyonu da icra etmektedir.

Emsal bedelinin nihai tahlilde vergi güvenliğini sağlamaya yönelik bir müessese olması kanun koyucuyu vergi hukukunun çerçeve kanunu olan VUK'da genel bir düzenleme yapmaya sevk etmiştir. VUK'un 267. maddesinde yapılan bu genel düzenleme ile emsal bedelinin vergi hukukundaki teorik çerçevesi belirlenmiştir. Bu nedenle kanun koyucu anılan maddede öncelikle emsal bedelinin genel bir tanımını yaparak hangi hallerde emsal bedeli esasının devreye gireceğini (genel sebep

unsurlarını) belirlemiş ve daha sonra da emsal bedelinin nasıl hesaplanacağını izah etmiştir. Bununla birlikte VUK'un diğer bazı maddelerinde ve ayrıca maddi vergi kanunlarında 267. maddedeki usul ve esaslara göre (emsal bedeli esasına göre) değer/fiyat/kıymet takdiri yapılması lazım gelen bazı iktisadi ilişkiler özel olarak belirlenmiştir. Bir başka anlatımla 267. maddede vaz' edilen emsal bedeli esasının uygulama alanı çeşitli vergi kanunlarınca yapılan atıflarla önemli ölçüde genişletilmiştir¹⁴⁰.

267. maddedeki emsal bedelinin uygulanma şartları (genel sebep unsurları), aynı hususta özel bir düzenleme olmadığı sürece, VUK'a tabi olan tüm vergi kanunları kapsamındaki matrahların saptanmasında hüküm ifade etmektedir. Ancak özel emsal bedeli düzenlemeleri ile VUK'un 267. maddesindeki genel düzenleme aynı konu (sebeup unsuru) üzerinde çakışıyor ise özel hükümler uygulanır.

VUK'un 267. maddesinde hüküm altına alınan emsal bedeli esası adi kanuni karine özelliği taşımaktadır. Bedeli belli olan bir emsal malın bulunması (a) olayı, bedeli belli olmayan bir malın bulunması ise (b) olayı olarak düşünüldüğünde bilinen (a) olayından bilinmeyen (b) olayına ulaşılmaktadır. Gerçeğe ulaşma çabası ile bilinen bir olaydan bilinmeyen bir olayın varlığına ulaşılması bunun bir karine olduğu anlamına gelir. Bu karine emsal bedeli karinesi olarak adlandırılabilir. Emsal bedelinin tespiti için takdir komisyonunca verilen kararların mükellefler tarafından dava konusu yapılabilmesi hasebiyle emsal bedeli karinesinin adi kanuni karine olduğu söylenebilir¹⁴¹.

A. Genel Hüküm Olarak Emsal Bedeli Esası

Emsal bedeli esasına ilişkin teorik çerçevenin çizildiği VUK'un 267. maddesinde öncelikle emsal bedelinin tanımı yapılırken aynı zamanda emsal bedelinin uygulanacağı haller yani sebep unsurları belirlenmiş ve daha sonra hesaplama yöntemlerine yer verilmiştir.

¹⁴⁰ Şenyüz, Değerleme, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

¹⁴¹ Eda Öz diler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011, ss. 123, 127.

1. Emsal Bedeli Esasının Sebep Unsurları

VUK'un 267. maddesinin 1. fıkrasında emsal bedelinin tanımı yapılırken aynı zamanda emsal bedelinin hangi hallerde uygulanacağı (sebep unsurları) da tayin edilmiştir. Buna göre;

- Gerçek bedeli olmayan,
- Gerçek bedeli bilinmeyen,
- Gerçek bedeli doğru olarak tespit edilemeyen,

Bir malın bedeli emsal bedeli esasına göre tespit edilecektir.

Emsal bedeli esasına göre tespit edilen birim fiyatlar ise vergi uygulamasında gider/maliyet ya da hasılat/gelir unsuruna dönüşmekte başka bir anlatımla emsal bedelinin sonuçları doğrudan doğruya vergi matrahlarını ilgilendirmektedir.

VUK'un 267. maddesinin 1. fıkrasında üç madde halinde sayılan mezkûr sebep unsurları, vergi kanunlarında aynı hususları kapsayan özel bir hüküm olmadığı sürece, genel hüküm olarak uygulama alanı bulur. Bir başka anlatımla VUK'un diğer maddelerinde ya da maddi vergi kanunlarında aynı sebep unsurlarını kavrayan özel hükümler bulunması halinde genel hükümler yerine söz konusu özel düzenlemelere tabi olunacaktır. Örneğin KVK ve GVK'daki emsallere uygunluk ilkesinin ya da VUK'un iktisadi işletmelere dâhil kıymetleri değerlendirme hükümlerinin emsal bedeli esasının uygulanmasını gerektiren hallere dair özel belirlemeler içerdiğini söylemek mümkündür. Bu gibi durumlarda doğrudan 267. maddeye göre değil de özel düzenlemelerdeki hükümlere göre hareket edilmek suretiyle emsal bedeli hesaplanması gerekecektir.

Gerçek bedel kavramının ne anlama geldiği kanunda açıklanmadığı gibi vergi idaresi de bu konuda herhangi bir izahat getirmemiştir. 267. madde düzenlemesi bir bütün halinde incelendiğinde mezkûr genel sebep unsurlarının mükelleflerce fiilen herhangi bir bedel uygulanmaması (bedelin olmaması) veya fiilen uygulanan bedelin mükelleflerce bilinmemesi ya da bedelin mükelleflerce tam ve doğru bir şekilde hesaplanamaması durumlarını kapsadığı ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan gerçek bedel ifadesinden mükelleflerce fiilen uygulanan bedelin yani var olan parasal değer anlaşılmaması gerektiği yorumunu yapmak mümkündür.

Mezkûr fıkra hükmünün tetkikinden de anlaşılacağı üzere kanun koyucu emsal bedeli esasının uygulanma şartlarını sadece objektif unsurları içerecek şekilde düzenlemiş ve bu itibarla mükellefin subjektif amacına herhangi vazıh bir atıfta bulunmamıştır. Bir başka ifadeyle maddede sayılan objektif unsurlardan herhangi birisinin yaşamda somut maddi olay olarak gerçekleştiğinin serbest delil sistemi içerisinde ortaya konulması halinde başkaca bir subjektif unsur aranılmaksızın emsal bedeli esasına göre fiyat takdir edilmesi gerekliliği kanuni karineye bağlanmıştır.

2. Emsal Bedeli Esasının Kapsam ve Mahiyeti

Emsal bedeli esas bir vergilendirme döneminde gerek iktisadi işletme içerisinde¹⁴² (ticari ve zirai işletmeler ile kurumlar vergisi mükellefleri bünyesinde) gerekse iktisadi işletme dışında (mesleki işletme ya da özel mamelek içerisinde) cereyan eden iktisap (giriş), elden çıkarma (çıkış), kıymet değişiklikleri ve dönem sonu değerlemesini kapsar. Çünkü VUK emsal bedeli esasının da içerisinde yer aldığı değerlendirme müessesesini hem gerçek kişilerin hem de hükmi şahısların iktisadi veya şahsi vergi matrahı ile alakalı bütün kıymetlerine ve tasarruflarına şamil olacak şekilde tavsif etmiştir¹⁴³. Zaten 267. maddede gerçek bedelin olmaması, bilinmemesi ve doğru olarak tespit edilememesi şeklinde sıralanan sebep unsurlarına günlük yaşamda iktisap (elde etme/edinim/giriş), elden çıkarma (çıkış), elde tutma ve dönem sonu değerlemesi aşamalarında rastlanılması mümkündür.

İktisap (giriş), elden çıkarma (çıkış), elde tutma ve dönem sonu değerlendirme aşamalarına ilişkin olarak VUK'un diğer maddelerinde ya da maddi vergi kanunlarında özel bir sebep unsuru öngörülmüş ise VUK'un 267. maddesindeki genel hükümlere göre işlem tesis edilemeyeceği tabiidir. Örneğin kıymeti düşen emtianın emsal bedelle değerlendirilmesine ilişkin olarak VUK'un 278. maddesinde özel bir hüküm bulunduğundan 267. maddedeki gerçek bedelin doğru olarak tespit edilememesi genel hükmüne göre değil de mezkûr özel hükme göre hareket edilmesi gerekmektedir. Bir başka örnek verilecek olursa mal ve hizmet alım satımlarında uygulanan birim

¹⁴² Türk Vergi Hukukunda iktisadi işletmenin tanımı yapılmamıştır. Ancak VUK'un sistematik yapısı incelendiğinde yasal metinde ticari ve zirai işletmelerin iktisadi işletme olarak kabul edildiği buna karşın mesleki işletmelerin iktisadi işletme dışında tutulduğu açıkça görülmektedir.

¹⁴³ Dumlu, s. 503.

fiyatlara yönelik olarak KVK'nın 13. maddesinde özel bir düzenleme bulunduğundan ilişkili kişilerle bedelsiz olarak gerçekleştirilen işlemlerde gerçek bedelin olmaması genel hükmüne göre değil de KVK'daki özel hükümlere göre emsal bedeli uygulaması yapılacaktır.

a. Gerçek Bedel ve Emsal Bedeli Kavramları

VUK'da emsal bedelinin tarifi yapılırken gerçek bedel ifadesi kullanılmasına karşın bu ifadenin ne anlama geldiği açıklanmamıştır. Bu nedenle gerçek bedel ifadesi vazih değildir. Emsal bedeli tanımının ilk kısmında yer verilen <emsal bedeli gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın> lafzı incelendiğinde gerek elden çıkarma gerekse iktisap aşamasında karşılaşılan gerçek bedelin olmaması, bilinmemesi ve doğru olarak tespit edilememesi hallerinin kavrandığı konusunda bir tereddüt yaşanmamaktadır. Bir başka anlatımla söz konusu lafza bağlı kalındığında gerçek bedel tabiri ile hem giriş/iktisap bedelinin hem de çıkış/elden çıkarma bedelinin kastedildiği sonucuna varılmaktadır. Zaten 267. maddenin getiriliş amacının vergi sahasında gerçek bedelleri kavramak olduğu göz önüne alındığında emsal bedeli esası ile emsal alış ve emsal satış bedellerinin tespit edilmesi bir zorunluluk olmaktadır. Ancak söz konusu tanımın devamında ve hesaplama yöntemlerinde kullanılan ifadeler esas alındığında kanun koyucunun emsal bedeli esası (gerçek bedel kavramı) ile sadece elden çıkarma bedelini başka bir anlatımla sadece emsal satış bedelini kastettiği izlenimi oluşmaktadır. Zira 267. maddedeki hesaplama yöntemleri emsal bedelinin tespitinde bir ekonomi malının satış, sarf, istihlak, ihraç vb. gibi çıkış hallerinin esas tutulduğunu göstermektedir¹⁴⁴.

Gerçek bedel ve emsal bedeli kavramlarında var olan muğlaklığın başat sebebi emsal bedeli tanımının sonunda yer verilen <değerleme gününde satılması halinde> ibaresidir. Anılan ibareden kanun koyucunun emsal bedeli ve gerçek bedel kavramları ile emsal satış bedeline (gerçek satış bedeline) vurgu yaptığı anlaşılmaktadır. Çünkü yasal tanımlama satış üzerine inşa edilmiştir¹⁴⁵. Doktrinde de bu anlayış hâkim olup

¹⁴⁴ Acar, s. 118.

¹⁴⁵ Mehmet Nadir Arıca, **Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması**, Ankara, 1997, s. 16.

267. maddedeki emsal bedeli tabirinin emsal satış bedeli olduğu ifade edilmektedir¹⁴⁶. Resmi yorum organı da 1966 tarihli ve 87 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde aşağıdaki gibi izahatta bulunmak suretiyle 267. madde kapsamındaki hesaplamaların her hal ve şartta satış fiyatına yaklaşıtııcı vasıfta olması gerektiğinin altını çizmiştir.

“Bu madde hükmünün tetkikinden de anlaşılacağı üzere, emsal bedeli emtianın satış bedeli yerine geçecek bir ölçü mahiyetinde bulunması hasebiyle emtianın maliyet bedeli veya iptidai maddelerin değerin doğrudan doğruya emsal bedeli olarak kabulüne imkan bulunmamaktadır. Bu sebeple takdir esasına göre emsal bedeli tayin olunurken, emsal bedelinin bir satış bedeli mahiyetinde olduğu nazara alınarak, takdirde kullanılacak bilgilerin satış fiyatına yaklaşıtııcı vasıfta bulunmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. ... Bu itibarla, gerek mükellefler ve gerekse takdir komisyonlarınca, gerçek bedeli olmayan ve bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın emsal bedelinin tayininde mezkur 267 nci madde hükümlerinin bu anlayış çerçevesinde uygulanması gerekir.”

İktisadi yaşamda gerçek bedelin olmaması, bilinmemesi ve doğru olarak tespit edilememesi hallerine sadece elden çıkarma aşamasında rastlanılmamakta bilakis iktisap aşamasında da bu gibi durumlarla karşılaşmaktadır. Zaten 267. maddeye atıf yapan pek çok yasa hükmü emsal bedeli esasından gerçek alış bedelini saptamasını istemektedir. Buna mukabil 267. maddenin mevcut lafzi hükmü iktisap/alış aşamasında karşılaşılan gerçek bedelin olmaması, bilinmemesi ve doğru olarak tespit edilememesi hallerinde bile gerçek bedellerin satış fiyatları üzerinden saptanmasını gerektirmektedir. Böyle bir sonucun ise emsal bedeli esasının getiriliş amacı ile taban tabana zıt olduğunu söylemek mümkündür.

b. Emsal Bedeli Esasını Belirleyen Temel Gerekçe

VUK'un mevzuata ilk kez dâhil edildiği 1949 yılında 1940 tarihli ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu (MVK) yürürlükte bulunmakta¹⁴⁷ ve muamele vergisi matrahları da ağırlıklı olarak emsal satış bedeli üzerinden saptanmaktaydı. 1949 tarihli ve 5432 sayılı (ilk/mülga) VUK'da emsal bedeli esası ihdas edilirken muamele vergisi

¹⁴⁶ Abdullah Aykon Doğan, **Açıklamalı İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezalari**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1987, s. 354.

¹⁴⁷ İlham Küsmenoğlu, **Vergi Tarihi (1. Kitap)**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 251.

sahasında öteden beri uygulanmakta olan emsal satış bedeli düzenlemesine sadık kalınmış hatta bu uygulama kül halinde önce 5432 sayılı mülga VUK'a ve ardından da 213 sayılı yeni VUK'a aktarılmıştır. Dolayısıyla 267. madde hükmü lafız ve içerik olarak aslında muamele vergisindeki emsal satış bedeli uygulamasından başka bir şey olamamıştır. Bu gerçeği kanun koyucu VUK gerekçesinde¹⁴⁸ şu şekilde gözler önüne sermiştir.

“Emsal bedeli meselesi, bilhassa muamele vergisi tatbikatında büyük ehemmiyeti olan bir meseledir. Bilindiği gibi, kırmacılık¹⁴⁹ gibi ücret mukabili yapılan birçok imalatta bu vergi, muamelatin emsal satış bedeli üzerinden hesaplanarak alınır. Büyüklü küçüklü birçok sınai müesseseyi ilgilendiren bu mesele tasarıda mazbut, açık ve mümkün olduğu kadar formaliteden ari olarak şu esaslar dairesinde halledilmek istenilmiştir.”

Türk Vergi Sisteminde muamele vergisi adıyla ilk düzenleme 1927 yılında yapılmıştır. İzleyen 1931, 1934 ve 1940 yıllarında aynı ad altında çıkarılan üç yasayla mevzuat tümüyle değiştirilmiştir. 1940 yılında kabul edilen son MVK ise 1957 yılına kadar yürürlükte kalmıştır¹⁵⁰. MVK yürürlükten kaldırılmakla beraber muamele vergisi uygulamasına bu sefer 1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile devam edilmiştir. 6802 sayılı Kanun'da da muamele vergisi bağlamında mülga kanundaki içeriğin ve vergileme mantalitesinin büyük oranda korunduğu anlaşılmaktadır. 1985 yılında 3065 sayılı KDVK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte modern anlamda harcama vergisine geçilmiş ve muamele vergisi uygulamasına son verilmiştir.

1985 yılına kadar uygulamada kalan muamele vergilerinde imal edilen mamul mallara, fason imalata ve emsal satış bedeline büyük önem verildiği gözlemlenmektedir. Bu bağlamda emsal satış bedeliyle değerlendirme muamele vergisi sahasında öteden beri (VUK'un kabulünden çok önce) yer almış bir usuldür¹⁵¹. Öte yandan 5432 sayılı ilk VUK 1950 yılında yürürlüğe girene kadar her bir maddi vergi kanunu kendi usul düzenlemelerine sahip olmuştur. Bu nedenle özellikle 1940 tarihli

¹⁴⁸ Osman Selim Kocahanoğlu, **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları**, 10. Baskı, Temel Yayınları, İstanbul, 1995, ss. 566-567.

¹⁴⁹ Kırmacılık para karşılığında tahıl kırma işi (değirmencilik) anlamına gelmektedir.

¹⁵⁰ Küsmenoğlu, ss. 244, 251.

¹⁵¹ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 446.

MVK'nın 18 ve 19. maddelerinde¹⁵² emsal satış bedeli uygulamasına müteallik usul ve esaslar (tanımı, nasıl hesaplanacağı vb.) detaylı bir şekilde yer almıştır. MVK'daki bu usul ve esaslar olduğu gibi önce 5432 sayılı ardından da 213 sayılı VUK'a aktarılmıştır. Vergi yönetimi bu hususu aşağıdaki gibi dile getirmiştir¹⁵³.

“Emsal bedeliyle değerlendirme usulü vergi uygulamalarında, bilhassa muamele vergisi sahasında ötedenberi yer almış bir usuldür. Vergi Usul Kanununda emsal bedeli ölçüsü, bazı yeniliklerle daha adil, kolaylıklı ve toplu bir şekilde ifadelendirilmiştir.”

1927 ile 1985 arasındaki dönemde bilhassa fason olarak üretilen¹⁵⁴ mamul malların fason imalatçı tarafından sahibine iade/teslim edilmesi aşamasında muamele vergisi matrahının (mamulün satış bedelinin) nasıl tespit edileceği büyük sorun teşkil etmiştir. Bu sorun emsal satış bedeli uygulaması ile aşılma istenilmiştir. Sorunu çözüme kavuşturmak için evvela Maliye Bakanlığı'na 31.01.1936 tarihli ve 27 sıra no.lu Tamim yayımlanmıştır. Türk Vergi Hukukunda emsal bedeli müessesesine ilişkin ilk düzenleme niteliği gösteren bu tamimde ücretle imalatla bulunan müesseselerin mamulünün emsali satış kıymetlerinin fabrikadan yapılan satış kıymeti olacağı ve bu kıymetin ticaret odaları ve bulunmayan mahallerde belediyelerce tayin edileceği kararlaştırılmıştır¹⁵⁵. 1940 tarihli MVK'da ise emsal satış bedeline müteallik usul ve esaslara açık bir şekilde yer verilmiştir. Anılan kanunun 19. maddesinde emsal satış bedelini hesaplama yöntemleri olarak ortalama fiyat ve takdir esası kabul edilmiştir. MVK'daki söz konusu usul ve esaslar olduğu gibi VUK'un 267. maddesine aktarıldığından Vergi Usul Hukukunda cari olan emsal bedeli uygulaması emsal satış bedeli takdirinden başka bir şey değildir.

MVK'nın 18. maddesine göre matrah üretilip teslim edilen mamul maddenin satış bedelidir. Bununla birlikte fason olarak üretilen mamullerin fason imalatçı tarafından sahibine iade/teslim edilmesi, mamullerin dâhili sarfa ve kombine üretime konu edilmesi, mamul malların merkezden şube ve komisyoncuya gönderilmesi de teslim sayılmıştır. Fakat bu tür devirlerde mülkiyetin el değiştirmesi yani hakiki

¹⁵² Gelirler Genel Müdürlüğü, **3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu**, Damga Matbaası, Ankara, 1946, (MVK), ss. 11-12.

¹⁵³ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 446.

¹⁵⁴ İlk madde ve malzemesi başkalarına ait olarak ücret karşılığında onların nam ve hesabına mamul mal imal edilmesine fason imalat denilmektedir.

¹⁵⁵ İsmail Hakkı Ülkmen, **Muamele ve İstihlak Vergileri**, Maarif Matbaası, İstanbul, 1939, s. 221.

manada bir teslim gerçekleşmediğinden ortada bir satış bedeli ve dolayısıyla muamele vergisi matrahı bulunmamaktadır. Söz konusu fiili imkânsızlık MVK'nın 19. maddesinde usul ve esasları belirlenen emsal satış bedeli uygulaması ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır. MVK'nın 18 ve 19. maddelerine göre bir mükellef fason olarak imal ettiği mamullerden aynı zamanda kendi nam ve hesabına da üretip satıyorsa bu satışların ortalama fiyatı fason olarak üretilen malın emsal satış bedeli olarak kabul edilmiştir. Şayet fason imalatçının kendi nam ve hesabına üretimi yoksa bu sefer takdir esası ile emsal satış bedelinin tespit edilmesi vaz' olunmuştur. MVK'daki bu anlayış ve uygulamanın aynen VUK'a aktarıldığını kanun koyucu madde gerekçesinde¹⁵⁶ maliyet bedeli esasına ilişkin olarak yer verdiği şu örnekle açıkça ikrar etmiştir.

“Bilfarz bir dokuma fabrikasına ipliğini vermek şartıyla kumaş dokutan bir tüccar, ipliğin maliyet fiyatını fabrikaya bildirir ve bunun maliyetini de tevsik ederse, bu takdirde dokuma fabrikası ipliğin değerine kendi imal ücretini de ilave ettikten sonra mamulün maliyet kıymetini tesbit ve buna % 5 bir zam yapmak suretiyle emsal bedelini tayin etmiş olur.”

MVK'daki bu mantalite hatası 1956 tarihli Gider Vergileri Kanunu'na da taşınarak 1985 yılına kadar uygulamada kalmıştır. 1956 yılında 5432 sayılı VUK yürürlükte olduğundan Gider Vergileri Kanunu'nda emsal satış bedeline ilişkin usul ve esaslara yer verilmemiş buna karşın VUK'a atıf yapılmıştır. Bu kapsamda Gider Vergileri Kanunu'nun 14. maddesinde¹⁵⁷ satış bedeli bulunmayan işlemlerde VUK'a göre hesaplanacak olan emsal satış bedellerinin vergiye matrah ittihaz olunacağı belirtilmiştir. 1985 yılına kadar uygulama alanı bulan Gider Vergileri Kanunu'nun 14. maddesinde muamele vergisi matrahının müstahsil (imalatçı) tarafından teslim edilen maddelerin satış bedeli olduğu belirtildikten sonra;

-Aynı maddede satış bedeli bulunmayan teslimlerde (bilhassa fason imalatla üretilen mamullerin fason imalatçı tarafından sahibine tevdi edilmesinde) emsal satış bedellerinin,

-15. maddesinde mamullerin dâhili sarf ve kombine imalatla kullanılmasında emsal satış bedellerinin,

¹⁵⁶ Kocahanoğlu, s. 567.

¹⁵⁷ Hakkı Şinasi Ünver, **Esbabı Mucibesiyle Birlikte Gider Vergileri Kanunu**, Hazine Dergisi Yayınları, Ankara, 1956, ss. 39-40.

-18. maddesinde ücretleri kısmen veya tamamen belli edilmemiş olan fason bitim işlerinde emsal ücretlerin,

Vergiye matrah kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Görüleceği üzere 1940 tarihli MVK'daki emsal satış bedeline dayalı matrah tespit yöntemi aynen 1956 tarihli Gider Vergileri Kanunu'na taşındığından 5432 sayılı mülga VUK'daki emsal satış bedeli anlayışı da olduğu gibi 1961 tarihli VUK'a aktarılmıştır. Bu hususu vergi yönetimi <aslında bu esaslar muamele vergisi sahasında öteden beri uygulanmakta olan esaslardan çok farklı değildir> şeklinde ifade etmiştir¹⁵⁸.

VUK'un 267. maddesindeki emsal bedeli düzenlemesinin emsal satış bedeline inhisar ettiği 87 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde şu şekilde dile getirilmiştir.

“Bu madde hükmünün tetkikinden de anlaşılacağı üzere, emsal bedeli emtianın satış bedeli yerine geçecek bir ölçü mahiyetinde bulunması hasebiyle emtianın maliyet bedeli veya iptidai maddelerin değerinin doğrudan doğruya emsal bedeli olarak kabulüne imkan bulunmamaktadır. Bu sebeple takdir esasına göre emsal bedeli tayin olunurken, emsal bedelinin bir satış bedeli mahiyetinde olduğu nazara alınarak, takdirde kullanılacak bilgilerin satış fiyatına yaklaşıtııcı vasıfta bulunmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. ... Bu itibarla, gerek mükellefler ve gerekse takdir komisyonlarınca, gerçek bedeli olmayan ve bilinmeyen veyahut doğu olarak tesbit edilemeyen bir malın emsal bedelinin tayininde mezkur 267 nci madde hükümlerinin bu anlayış çerçevesinde uygulanması gerekir.”

Bu bilgiler ışığında MVK'daki emsal satış bedeli uygulamasının VUK'a emsal bedeli esası olarak nasıl taşındığını aşağıdaki tabloda sistematik olarak müşahede etmek mümkündür.

¹⁵⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 453.

Tablo 3: Emsal Bedeli Esasının Tarihsel Seyri

1940 tarihli ve 3843 sayılı MVK (Madde 19)	1949 tarihli ve 5432 sayılı VUK (Madde 251)	1961 tarihli ve 213 sayılı VUK (Madde 267)
-	Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veya doğru olarak tesbit edilmeyen bir malın, değerlendirilme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.	Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veya doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirilme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.
Emsal satış bedeli mamullerin teslim edildiği ay içinde sinai müessesenin benzeri mamullerinin vahit satış fiyatları ortalaması esas tutularak bulunan bedeldir. Sinai müessesenin o ay içinde benzeri mamullerden teslimi yok ise ortalamanın hesabına bir ay önceki, o ayda da teslim yoksa ondan önce gelen aydaki teslimi esas tutulur. Bu aylarda teslim yoksa vergi matrahına esas olacak emsal satış bedeli re'sen takdir komisyonunca belirtilir.	Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.	Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan «Ortalama satış fiyatı» ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.
-	İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.	İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.
Re'sen takdir komisyonunca belirtilen emsal satış bedeli, mamullerin maliyet bedeline satılınca kadar yapılan bütün masrafların ve bu mamullere ilişkin bütün vergi ve resimlerin ve teamül derecesinde bir karın eklenmesiyle hâsıl olan kıymetten aşağı olamaz. İmalatta maliyet bedeli iptidai maddelerin alış fiyatına müesseseye sokuluncuya kadar yapılan bütün masraflarla ödenen vergi ve resimlerin, işçilik ücret ve masraflarının ve genel masraflardan mamule düşen payın toplamıdır.	Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilmeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine idarece takdir yolu ile belli edilir. Takdirler maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin itiraz hakkı mahfuzdur. Ancak, bu itiraz verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.	Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Kaynak: Tarafimca hazırlanmıştır.

Yukarıda yer verilen uygulama ve anlayışa bağlı olarak 87 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde emsal bedeli hesaplamalarının her hal ve şartta satış fiyatına (emsal satış bedeline) yaklaştırıcı vasıfta olması gerektiğinin altı çizilmiştir. Vergi idaresi de bu esaslar muamele vergisi sahasında öteden beri uygulanmakta olan esaslardan çok farklı değildir¹⁵⁹ demek suretiyle 267. madde uygulamasında karşılaşılan muğlaklık, aksaklık ve yanlış yorumların kaynağını kısaca maddede var olan zaafın gerekçesini gözler önüne sermektedir.

Bu hükümler muvacehesinde hâlihazırdaki emsal bedeli esasının;

-1940 tarihli MVK'nın 18 ve 19. maddelerinde vaz' edilmiş bulunan emsal satış bedeli düzenlemesinin aynısı olduğu,

-1985 yılında yürürlükten kaldırılan muamele vergisine ve bu verginin matrahını (mamul malların/emtiaların emsal satış bedelini) saptamaya odaklı olduğu,

-Fason imalat ve fason bitim işlerine odaklı olduğu,

-Emtia maddesi haricinde kalan diğer maddi ve gayri maddi mallar ile hizmetleri kapsamadığı,

-Emtiaların emsal alış bedellerinin hesaplanmasını kapsamadığı,

Sonucuna varılmaktadır.

Muamele vergisi matrahının (emsal satış bedelinin) saptanması odaklı emsal bedeli uygulaması belki 1950'lerde makul görülebilecek olsa bile günümüz iktisadi ve mali konjonktüründe anlamsız ve yersiz kalmaktadır. Çünkü günümüz ekonomik yaşamı içerisinde vergi doğurucu olaylar son derece karmaşık, çok yönlü, çok taraflı bir yapı arz etmekte ve özel hukuk sözleşmeleriyle üstü örtülerek vergi idaresinden gizlenebilmektedir. Eşit anlatımla hâlihazırdaki vergi konusu ekonomik ilişkiler sadece emtia ticaretinden veya fason imalattan ya da fason bitim işlerinden ibaret değildir. Aynı şekilde mevcut mali düzende merkezden şubeye veya satış mağazasına ya da konsinyasyonculara mal gönderilmesi, mamulün kombine imalatla ve dâhili sarfta kullanılması, fason imalatla üretilen mamulün fason imalatçı tarafından sahibine tevdi edilmesi gibi durumların hiç birisi vergi konusuna girmemektedir. Diğer taraftan günümüzde başlı başına bir sektör haline gelmiş olan fason imalat ve fason bitim işlerinde bu hizmetlerin gerçek ücretleri/bedelleri çok rahat bir şekilde kayıtlardan çıkartılabilmekte ve bilinebilmektedir. Ayrıca fason imalatla üretilen maddelere

¹⁵⁹ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 453.

ilişkin KDV'nin mükellefi fason imalatçı değil bu malı imal ettirendir ve bu itibarla KDV de satış anında doğar. Sonuç olarak günümüz iktisadi, hukuki ve mali konjonktürü içerisinde cereyan eden ilişkilerle ortaya çıkan vergi doğurucu olaylara 1940'lı yılların konjonktür ve mantığına göre ihdas edilmiş mekanizmalarla cevap verilmesi mümkün değildir.

c. Mal Kavramının Nitelendirilmesi

VUK'un 267. maddesinde kullanılan mal ifadesinden ne anlaşılması gerektiği madde metninde açıklanmamıştır. 267. maddenin VUK'un üçüncü kitabının iktisadi kıymet değerleri başlıklı birinci kısmında vaz' edildiği nazar-ı itibara alındığında kanun koyucunun mal ifadesi ile iktisadi kıymet terimini kastettiği anlaşılmaktadır. Ancak yasal metinde iktisadi kıymet kavramı da tasrih edilmemiştir. Bu nedenle 267. maddede zikredilen mal kavramının emsal bedeli esasına günümüzde atfedilen değer ve önem nazar-ı itibara alınmak suretiyle tavsif edilmesi gerekir. Madde lafzı bu bakış açısıyla yani getiriliş amacına göre değil de hâlihazırda kendisinden beklenen amaca göre okunduğunda mal teriminden ekonomi malı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla mal kavramının sadece maddi ve gayri maddi mallara veya emtia maddesine indirgenmesi hizmet ifalarını emsal bedeli uygulaması dışında bırakır ki bu da vergisel yönden murat edilen bir sonuç olamaz. Hizmet ticareti de (aynen emtia ticaretinde olduğu gibi) iktisadi yaşam içerisinde gerçekleştiğine göre hizmet ifalarının ekonomi malının bir çeşidi olduğu aşikârdır. Aynı şekilde emtia haricinde kalan diğer maddi ve gayri maddi mallar ile hakların da ekonomi malının bir çeşidi olduğu kesindir. Bu nedenle ilgili maddede zikredilen mal kavramından mübadele konusu olan ve müstakil bir değeri haiz bulunan her çeşit maddi ve gayri maddi mallar, haklar ve hizmetlerin anlaşılması gerekmektedir. Ancak kanun koyucunun emsal bedeli esasını ihdas ederken murat ettiği mal terimi ile olması gereken mal terimi arasında ciddi farklılıklar bulunmaktadır. VUK'un 267. maddesine karşılık gelen mehz MVK'nın 19. maddesi incelendiğinde emsal bedeli esasının mamul madde niteliğindeki emtiaların satışı için getirildiği görülmektedir. Hatta emsal bedeli esasının bilhassa fason olarak imal edilen mamul malların fason imalatçıları tarafından iş sahibine tevdi edilmesi aşamasında emsal satış bedelini yani muamele vergisi matrahını tespit etmek gayesiyle

getirildiğini söylemek mümkündür. Bu bağlamda kanun koyucunun 267. maddedeki mal terimi ile üretilmek ya da satın alınmak suretiyle devamlı olarak satıma konu edilen maddi malları yani emtia maddelerini işaret ettiği görülmektedir. Kanun koyucunun bu görüşte olduğunu gözler önüne seren bir başka delil ise 267. maddenin son fıkrasında yer verilen şu hükümdür.

“Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tâyin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.”

Ücretle imalat yapılması işinin madde metninde özel olarak ele alınması kanun koyucunun mal terimini bilinçli bir şekilde dar kapsamlı olarak kullandığını göstermektedir. Zira ücretle yapılan imalat tatbikatta fason imalat olarak adlandırılmakta olup bu ameliye hizmet ifasından başka bir şey değildir. Sadece fason imalat hizmetini kavrayan mezkûr fıkra hükmünün mefhum-u muhalifinden hareket edildiğinde fason imalat işi haricinde kalan diğer hizmet türlerinin 267. madde kapsamına girmediği sonucuna varılmaktadır. Kanun koyucunun bu yöndeki iradesi resmi yorum organı tarafından 87 sıra no.lu VUK Genel Tebliği’nde münhasıran emtia terimi kullanılmak suretiyle açığa çıkartılmıştır. Görüleceği üzere muamele vergilerini düzenleyen mehzaz kanunlardaki fason imalat hassasiyeti, hatalı bir şekilde, VUK’un 267. maddesine de aynen taşınmıştır.

3. Emsal Bedeli Esasının Uygulanma Zamanı

Kanun koyucu 267. madde lafzında <değerleme gününde satılması halinde> ifadesini kullanmak suretiyle değerleme günü itibarıyla hesaplanacak olan emsal bedelinin vergilendirmede esas alınması gerektiğine zımni olarak vurgu yapmıştır. Değerleme günü ise VUK’un 259. maddesinde vergi kanunlarında gösterilen gün ve zaman olarak tanımlanmıştır. Böylece değerleme gününün her bir vergiye ilişkin olarak kendi özel kanunu tarafından tespit ve tayin edileceği hükme bağlanmıştır. Vergi kanunları incelenecek olursa değerleme gününün özellikle vergiyi doğuran olayla ilişki kurularak tespit edildiği görülür¹⁶⁰. Her bir vergiye ilişkin vergiyi doğurucu olay ile değerleme günü arasında bir paralelliğin bulunduğunu söylemek

¹⁶⁰ Öztürk, s. 11.

mümkündür¹⁶¹. Bu itibarla emsal bedeli esasına göre birim fiyatı tespit edilecek olan iktisadi ilişki yani vergiyi doğurucu olay ne zaman gerçekleşmişse o tarihteki emsal bedelinin tespit edilerek kayıt ve beyanlara dâhil edilmesi gerekir.

267. madde gerekçesinde de açıkça ifade edildiği üzere kanun koyucu emsal bedelinin tayinini daha ziyade mükelleflere bırakmıştır. Bu bağlamda mükelleflerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki emsal bedelini tespit ederek kayıt ve beyanlarına yansıtmaları gerekir. Öte yandan emsal bedeli ölçeğinin de dâhil olduğu VUK'un değerlendirme esaslarına ilişkin hükümleri emredici mahiyettedir. Dolayısıyla mükellefler (matrahın hesaplanmasına esas teşkil eden) değerleri kişisel görüşlerine ve arzularına uygun olarak saptayamazlar¹⁶². Bu çerçevede ifade etmek gerekirse mükellefler tarafından emsal bedeli esasına riayet edilmediğinin ya da mükelleflerin emsal bedeli esasının uygulanmasını gerektiren fiillerde bulunduklarının tespit edilmesi halinde vergi yönetimi vergi doğurucu olayın gerçekleştiği tarihteki emsal bedelini saptayarak vergilendirme açısından gerekli işlemleri tesis edecektir. Zira tespit ne zaman yapılırsa yapılsın vergi yönetimi vergiye tabi olayın gerçekleştiği andaki değerleri esas almak zorundadır.

4. Emsal Bedeli Esasının Uygulanmasını Gerektiren Haller

VUK'daki emsal bedeli esasının sebep unsurlarının (soyut normların) iktisadi yaşamda ne şekilde ortaya çıktığını eşit anlatımla iktisadi yaşam içerisinde zuhur eden hangi müşahhas hallerin emsal bedelinin sebep unsurlarını teşkil ettiğini aşağıdaki gibi incelemek mümkündür.

a. Gerçek Bedelin Olmaması

Gerçek bedelin olmaması hali vergi konusu iktisadi ilişkiye fiili olarak herhangi bir bedel uygulanmadığı durumları eşit anlatımla bedelsiz olarak gerçekleşen iktisadi unsurları kapsamaktadır. Gerçek bedelin olmaması gerçek bedelin bulunmaması anlamına gelmektedir. Gerçek bedelin olmaması ya da bulunmaması

¹⁶¹ Safiye Öngen, **Vergi Muhasebesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 111.

¹⁶² Öztürk, ss. 11-12.

hibe ve benzeri ivazsız işlemler ile bir hizmetten bedelsiz olarak faydalanılması gibi halleri ifade eder¹⁶³. Buna göre gerçek bedelin olmaması ifadesiyle kastedilen şeyin ekonomi malının herhangi bir nakdi veya ayni karşılık olmaksızın elden çıkarılması yani ekonomi malının karşı tarafa bilabedelle devredilmesi veya faydalandırılması olduğu sonucuna varılmaktadır.

Bir ekonomi malının bedelsiz olarak devredilmesi şeklinde vuku bulan iktisadi ilişki devralan ve/veya devreden kişi nezdinde (VUK'a tabi herhangi bir vergi açısından) vergi doğurucu bir olaya sebebiyet vermiş ise devralan ve/veya devreden mükellefin vergi matrahı emsal bedeli usulüne göre tespit edilecektir. Bir başka anlatımla emsal bedeli esası ile ekonomi malını bedelsiz olarak devreden mükellef nezdinde elden çıkarma fiyatı hesaplanabileceken devralan mükellef açısından da iktisap maliyeti saptanabilecektir.

Bedelin olmadığı/bulunmadığı durumlara örnek olarak¹⁶⁴;

-İşletme sahibi tarafından şahsi kullanım amacıyla işletmeden çekilen mallar ve faydalanılan hizmetler,

-Mal veya hizmet bağışları,

-İşletme personeline ücret unsuru olarak verilen veya bağışlanan mallar veya hizmetler,

Gösterilebilir.

Günlük yaşamda bedelsiz olarak zuhur eden iktisadi ilişkiler çalışmanın bu kısmında ayrıntılı bir şekilde ele alınmak suretiyle hangi durumlarda emsal bedeli esasına başvurulması hangi durumlarda başvurulmaması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur.

(1) Bağış ve Yardımlar

Hibe, destek, teşvik vb. karşılıksız devirlerde (bağış ve yardımlarda) iktisadi unsura nakdi veya ayni bir değer biçilmediğinden bu tür durumlar devreden açısından elden çıkarma bedelinin, devralan açısından da iktisap bedelinin olmaması haline iyi bir örnek teşkil etmektedir.

¹⁶³ Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, 2. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969, (VUK), s. 678.

¹⁶⁴ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

GVK, KVK ve KDVK’da sadece sınırlı sayıdaki bağışlara indirim ya da istisna hakkı tanınmış olmasından da anlaşılacağı üzere ilgili kanunlarda sayılmayan ancak mükelleflerce sosyal ve vicdani saiklerle gerçekleştirilen bağışlar ödenecek verginin tespitinde gider veya indirim unsuru olarak dikkate alınamamaktadır. Çünkü vergi kanunlarında sayılmayan bağış ve yardımların işle ilgili bir tasarruf (faaliyetin gereği) olarak nitelendirilmesi mümkün değildir¹⁶⁵. Bu gibi durumlarda gelirin elde edilmesi için değil gelirin harcanması¹⁶⁶ çerçevesinde yapılmış bir elden çıkarma söz konusu olmaktadır. Mükellefin tek taraflı iradesine bağlı olarak keyfi bir şekilde gerçekleştirilen bu tür elden çıkarmalarda gelirin harcanan kısmı bedelsiz olarak devredilen ekonomi malının satılması durumunda elde edilecek olan kazanç/gelir tutarı (vazgeçilen kazanç/gelir tutarı) olmaktadır. Zira nakdi bağış ve yardım yapmak yerine bilabedelle mal ve hizmet verilmesi durumunda aslında mükellefin keyfi olarak katlandığı harcama mal veya hizmetin maliyet/mukayyet bedeli değil bunun satışı halinde elde edilecek olan para miktarı eşit anlatımla vazgeçilen kazanç/gelirdir. Yapıp yapmamak hususunda mükellefin şahsi planda seçimlik hakkının bulunması nedeniyle nihai tahlilde işletmeden çekiş özelliği gösteren bu tür bağış ve yardımlarda gelirin harcanan kısmının tespit edebilmek için emsal satış bedelinin saptanması bir zorunluluk olmaktadır. 267. maddeye göre hesaplanacak olan emsal bedelinin gerçek bedel olarak kabul edilmesiyle birlikte gelirin harcanan kısmı saptanacak ve böylece matrahın haksız yere aşındırılması engellenecektir. Dolayısıyla satın alınmış veya üretilmiş bir malın sosyal ve vicdanî nedenlerle bağışlanması ya da bir hizmetin yine aynı nedenlerle bedelsiz olarak sunulması şeklindeki elden çıkarmalarda prensip olarak emsal satış bedeli üzerinden işlem tesis edilmesi gerekir¹⁶⁷.

Mükellefler iktisadi yaşamda (gerçekte) bazen bu şekilde bedelsiz çıkışlara izin verseler bile bu devirlerin emsal bedeli müessesesi marifetiyle vergilendirme kapsamına alınması vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önem arz etmektedir. Vergi idaresi de emsal bedeli esasını bu yönü ile kabul etmekte eşit anlatımla sosyal ve vicdani gerekçelerle yapılan hayır amaçlı bağış ve yardımlar nedeniyle meydana gelen elden çıkarmalar/çıkışlar için emsal satış bedeli hesaplanması gerektiği görüşünü

¹⁶⁵ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

¹⁶⁶ Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005, (GVK), s. 390.

¹⁶⁷ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

savunmaktadır. Vergi idaresi bu anlayış muvacehesinde bir özel gelgesinde¹⁶⁸ özel dış kliniği tarafından muhtaç durumda olan bazı hastalara ücretsiz olarak verilen sağlık hizmeti için, ücret alınmamış olsa dahi, emsal bedeli esas alınarak hesaplanacak tutarın kurum kazancına dâhil edilmesi gerektiğini beyan ve ifade etmiştir. Bir başka özel gelde¹⁶⁹ ise masa ve sandalye kiralama işi ile iştigal eden bir mükellefin belediyelere, iftar çadırlarına ve bazı etkinliklere bilabedelle masa ve sandalye temin etmesine ilişkin olarak emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi ve bu tutarın ticari kazanca dâhil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Fark edileceği üzere vergi idaresi hayır amaçlı sosyal ve vicdani bağışların satış işlemi gibi vergilendirilmesi gerektiği görüşündedir. Vergi idaresinin bu yorumu gerek emsal bedeli esasının amacına ve gerekse vergi hukukunun temel prensiplerine uygun düşmektedir.

(2) Karz Akdine Dayalı Teslimler

Eski adıyla karz akdi yeni adıyla tüketim ödöncü sözleşmesi TBK'nın 386. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır.

“Ödönc verenin, bir miktar parayı ya da tüketilebilen bir şeyi ödönc alana devretmeyi, ödönc alanın da aynı nitelik ve miktarda şeyi geri vermeyi üstlendiği sözleşmedir.”

Karz akdi bir ödönc/emanet sözleşmesi olmasına karşın yasal tanımdan da anlaşılacağı üzere gerçekte misli malların tasarruf hakkının devrine yol açmaktadır. Ödönc olarak verilen mallar (bu malların tüketilerek yok edilmesi nedeniyle) aynen değil de aynı veya benzeri vasıfta mallar olarak geri alınmaktadır. Bu nedenle karz akdi kapsamında karşı tarafa ödönc olarak misli mal teslim edilmesi/devredilmesi ameliyesi KDV doğurucu bir işlem¹⁷⁰ olmasına karşın gelir ve kurumlar vergisinin konusuna girmemektedir. Zira iktisadi unsurun sadece zilyetliği devredilmişse mesela geri alınmak üzere (emaneten) verilmişse¹⁷¹ prensip olarak mal teslimine müstenit

¹⁶⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2016 tarihli ve 11395140-105[229-2014/VUK1-18421]-94202 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (31.07.2017).

¹⁶⁹ Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2014 tarihli ve 96620903-120[89-2013-1]-59 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (31.07.2017).

¹⁷⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2015 tarihli ve 64597866-105[229-2015]-14541 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (28.07.2016).

¹⁷¹ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

gelir doğurucu bir olaydan bahsetmek mümkün değildir. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı karz akdi kapsamında ödünç olarak mal teslim edilmesi satış mahiyetinde olmadığından anılan işlemin gelir doğurucu bir yönünün bulunmadığıdır. Ancak zilyetliğin devredildiği bu gibi durumlarda karşı tarafa kullanma/faydalanma/yararlanma hakkı verilmesi nedeniyle (her olayın kendi şartlarına göre) genel olarak hizmet ifasına bağlı bir gelir vergilendirmesinden bahsetmek mümkün olabilecektir.

Karz akdi kapsamında karşı tarafa devredilen misli mala parasal bir değer biçilmediğinden KDV matrahı açısından bedelin olmadığı bir durum ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla karz akdine dayalı olarak ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim edilen mallar için emsal satış bedeli üzerinden yasal belge düzenlenip KDV hesaplanması gerekmektedir.

(3) Ariyet Akdine Dayalı Teslimler

Eski adıyla ariyet akdi yeni adıyla kullanım ödünç sözleşmesi TBK'nın 379. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“Ödünç verenin bir şeyin karşılıksız olarak kullanılmasını ödünç alana bırakmayı ve ödünç alanın da o şeyi kullandıktan sonra geri vermeyi üstlendiği sözleşmedir.”

Yasal tanımdan da anlaşılacağı üzere ariyet akdi kapsamında verilen şeylerin mülkiyeti ödünç alana devredilmemektedir. Mesela dondurulmuş gıda üreticisi bir firma bu malların satışında kullanılmak üzere perakendecilere ariyet akdine dayalı olarak emaneten buzdolabı teslim ettiğinde buzdolabının zilyetliği perakendeciye geçmekle beraber mülkiyeti üreticide kalır ve KDV doğmaz¹⁷². Ödünç olarak verilen malın aynen geri alınması şeklinde ortaya çıkan ariyet akdinde herhangi bir satış gerçekleşmediğinden mal teslimine müstenit gelir/kurumlar vergisi de doğmamaktadır. Dolayısıyla ariyet akitlerinde parasal bir değer (bedel) bulunmamasına karşın fatura vb. belge düzenlenmesi ve emsal satış bedeli hesaplanması gerekmez.

¹⁷² Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

(4) İşi Bırakmaya Dayalı Teslimler

VUK'un 161. maddesine göre vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. Ferdi teşebbüse ilişkin vergi mükellefiyetinin sona erdirilebilmesi (işin bırakılabilmesi) için işletmeye dâhil olan tüm iktisadi unsurların elden çıkarılmış olması gerekir. İşi bırakma aşamasında teşebbüste dönen ya da duran varlık niteliğinde bir iktisadi unsur bulunması halinde bunların mükellef (ferdi teşebbüs sahibi) tarafından işletmeden çekilmesi şarttır. Ancak mükellefiyeti sona erdirebilmek amacıyla işletmeden zorunlu çekiş yapılması ameliyesinde bir bedel bulunmadığından emsal satış bedeli üzerinden gelir vergisi ve KDV hesaplanması gerekecektir.

Ticaret şirketlerinde işletme sahibi yerine şirket ortağı kavramı söz konusudur. Bu nedenle ticaret şirketlerinin tasfiyesinde (iş bırakma aşamasında) şirket ortağına bedelsiz mal teslimi işletmeden çekiş (teslim sayılan hal) değil doğrudan teslim (satış) hükmündedir¹⁷³. Fakat bu teslim ve satışa konu iktisadi unsurun bir bedeli bulunmadığından emsal satış bedeli üzerinden KDV hesaplanacakken kurumlar vergisi matrahı ise emsallere uygunluk ilkesine göre saptanacaktır.

(5) İşle İlgili Sarf

267. madde lafzı esas alındığında bir mal teslimi ya da hizmet ifasında bedelin olmaması/bulunmaması halinde, elden çıkaran açısından, doğrudan emsal bedeli esasına gidilmesi gerektiği gibi bir sonuç çıkmaktadır. Oysaki bedelsiz olarak gerçekleştirilen çıkışlarda, elden çıkaran açısından, öncelikle bu elden çıkarmanın vergi doğurucu bir olaya sebebiyet verip vermediğine bakmak lazım gelir. Şayet VUK ve VUK'a tabi maddi vergi kanunları bedelsiz elden çıkarmayı işle/işlemler/faaliyetle alakalı görüyorsa eşit anlatımla işle ilgili sarf olarak kabul ediyorsa bu durumda herhangi bir emsal bedeli tespitine gerek olmamalıdır. Reklam, tanıtım, temsil, ağırlama, garanti vaadinin yerine getirilmesi ve personel gideri gibi amaçlarla yapılan bedelsiz çıkışlar ekonomi malının işle ilgili olarak sarf edilmesine birer örnek teşkil etmektedir. Vergi kanunlarının izin verdiği bu gibi durumlarda ekonomi malının işle

¹⁷³ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

ilgili olarak sarf edilmesi hali mevcuttur¹⁷⁴ ve elden çıkaran mükellef yönünden emsal satış bedeli hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla bedelsiz elden çıkarmaya ilişkin olarak mükellefler kanunen kabul edilen giderlerin ruhuna ve mali mantığa uygun düşen bir gerekçe gösterebiliyorlarsa emsal satış bedeli hesaplamasına gidilmemelidir. Tam tersine söz konusu bedelsiz teslim ve hizmetlere konu ekonomi mallarının maliyet bedelleri (mukayyet değerleri) gider ya da maliyet hesaplarına aktarılmalıdır.

Bahse konu kabul tarzı ticari, zirai, mesleki işletmelerin kanunların gösterdiği gerek (zorunluluk/mecburiyet) üzerine bedelsiz teslim ve hizmetlerde bulunmalarında da geçerli olmalıdır. Bu hususta KDVK'nın 17. maddesinde açık hüküm bulunmasına karşın gelir ve kurumlar vergisinde herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak kanunların gösterdiği gerek (yasal mecburiyet) üzerine gerçekleştirilen bedelsiz teslim ve hizmetlerde işle ilgili bir sarfiyat söz konusu olduğundan emsal bedeli uygulamasına gidilmemelidir. Örneğin özel öğretim kurumları, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu gereği, öğrenim gören öğrenci sayısının % 3'ünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdür. Bu bedelsiz hizmet ifası yasal zorunluluk sonucu olduğundan gerek KDV gerekse gelir ve kurumlar vergisi açısından emsal satış bedeli hesaplamasına gidilmemelidir.

Netice itibarıyla bedelsiz devirlere ilişkin olarak mükelleflerce getirilen izahatlar vergi mevzuatının sözü ve özü çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutulduktan sonra yani her olay kendi içerisinde ve kendi koşullarına göre değerlendirildikten sonra emsal satış bedeli uygulamasına başvurulması yerinde olacaktır. Buna göre mal ve hizmetlerin bilabedelle elden çıkarılması ameliyesi;

-Ticari, zirai, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacına dayanıyorsa,

-Keyfi bir şekilde (özel plandaki amaçlarla) değil de işin/işlemin/faaliyetin yürütülebilmesi için yapılıyorsa,

-İşin gereği olarak yapılıyorsa başka bir anlatımla doğrudan ve açık bir şekilde işle ilgisi/bağlantısı kurulabiliyorsa,

-İktisadi yaşamın normal icaplarına ve mali mantığa uygun düşüyorsa,

¹⁷⁴ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

İşle ilgili sarf/gider eşit anlatımla işletme gideri söz konusudur ve genel itibarıyla matrah doğurucu bir olay gerçekleşmediğinden emsal satış bedeli hesaplamasına gerek bulunmamaktadır.

Bedelsiz teslim ve hizmetin gerekçesi vergi mevzuatı içerisinde yasal bir zemine oturtulamıyorsa sebebi ne olursa olsun bu çıkış işleminin emsal satış bedeli esasına tabi olacağı açıktır. Örneğin özelleştirme kapsamına alınan bir anonim şirketin demirbaşlarını bilabedelle bir kamu iktisadi kuruluşuna devretmesi halinde emsal bedeli ölçeğine göre değerlendirilmesi yapılması gerekecektir¹⁷⁵. Buna mukabil ticari örf ya da iktisadi teamüle göre verilmesi mutlak olan ve değeri makul bir haddi aşmayan hediye, eşantıyon vb. nitelikteki iktisadi unsurların bedelinin bulunmadığından bahisle emsal satış bedeli uygulamasına gidilemez. Ticari örf ve teamüle uygun olan hediyelerin bayilere veya perakendeci tüccarlara dağıtılmasında da durum aynıdır¹⁷⁶. Zira söz konusu sınırları aşmayan eşantıyon ve hediyeler veren mükellef yönünden tanıtım, reklam, temsil ve ağırlama gideri niteliğinde (işle ilgili sarf) niteliğindedir. Bu kapsamdaki hediye ve eşantıyonlar alan mükellef yönünden de vergiye tabi bir kazanım olmadığından emsal bedeline müstenit bir iktisap kaydına gerek bulunmamaktadır.

b. Gerçek Bedelin Bilinmemesi

İktisadi ilişkiye fiili olarak bir bedel uygulanmasına karşın çeşitli nedenlerle bu bedelin kesin bir şekilde hesaplanmasının ve tevsik edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda gerçek bedel bilinmemektedir. İşlem bedelinin para karşılığı tutarının hiç bir suretle belli edilemediği bu duruma açıktan/belgesiz/kayıt dışı olarak gerçekleştirilen iktisadi ilişkiler, trampa sözleşmesi, şahsi servete dâhil iktisadi unsurların ticari servete intikal etmesi gibi haller örnek teşkil etmektedir. Söz konusu halleri aşağıdaki şekilde irdelemek mümkündür.

¹⁷⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.06.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[267-2012/VUK-1- . . .]-1943 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (04.08.2016).

¹⁷⁶ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

(1) Kayıt Dışı İşlemler

Bir kısım iktisadi ilişkilerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmaması kayıt dışı işlemdir. Kayıt dışılık fatura vb. yasal belge almamak, alınan belgeyi gizlemek, satış belgesi düzenlememek yolu ile yapılır. Başka bir anlatımla belge düzenine uyulmadığı anda iktisadi ilişki kayıt dışında kalmaktadır¹⁷⁷. Belgesiz/kayıt dışı olarak gerçekleştirilen her türlü iktisadi ilişkide alıcı yönünden bir iktisap maliyeti ve bu minvalde satıcı yönünden de bir elden çıkarma bedeli bulunmaktadır. Ancak açıktan gerçekleştirilen iktisadi ilişkilerin bedellerinin tam ve doğru bir şekilde kavranması çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Örneğin vergi incelemesi sonucunda belgesiz alım satımda bulunduğu tespit edilen mükelleflerin matrahları genel itibarıyla, gerçek bedelin bilinmemesinden bahisle, emsal bedeli usulüne göre takdir olunmaktadır.

(2) Özel Mamelekten Ferdi Teşebbüse Geçen Unsurlar

Öteden beri mükellefin özel mamelekine dâhil olan iktisadi unsurlar bazı hallerde çeşitli iktisadi ilişkilere konu olmak suretiyle aynı mükellefin ferdi teşebbüsüne intikal edebilmektedir. Ancak şahsi servete dâhil bir unsur için çoğu kez maliyet hesabı yapılmadığından ya da en azından iktisaba ilişkin belgeler saklanmadığından bu iktisadi unsurun ferdi teşebbüs açısından maliyeti bilinmemektedir¹⁷⁸. İşte bu durumda devreye emsal bedeli esası girmekte ve emsal fiyat ferdi teşebbüsün iktisap maliyeti olarak kabul edilmektedir.

(3) Trampa Akdine Dayalı Teslim ve Hizmetler

Zamanımızda gelir ekseriya nakdi şekilde meydana gelmekle beraber aynen ödenen matrah unsurları da tamamen eksik değildir¹⁷⁹. Bu kapsamda ifade edilecek olursa mükellefler elden çıkarmış oldukları ekonomi mallarına karşılık olarak bazen

¹⁷⁷ Seha Selek ve Zeynep Arıkan, “Muhasebe Düzensizlikleri ve Vergilendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 275, 2004, www.vergidunyasi.com.tr, (18.05.2017).

¹⁷⁸ Meriç, s. 97.

¹⁷⁹ Neumark, Gelir, s. 26.

para yerine yine bir ekonomi malı (ayın) kararlaştırabilmektedirler. Ancak trampa (mal değişimi) adı verilen bu gibi durumlar iktisadi ilişki bedelinin tespit usulü açısından özellik arz etmektedir. Zira trampa şeklinde gerçekleşen iktisadi ilişkinin para birimi cinsinden değeri bilinmemektedir. Dolayısıyla aynı mübadelelerde emsal değeri bahis konusu olmaktadır¹⁸⁰.

c. Gerçek Bedelin Doğru Olarak Tespit Edilememesi

Kıymet kaybına uğramış ekonomi mallarında ya da sınai müesseselerde (imalat işletmelerinde) asıl mamulün yanı sıra elde edilen tali ürün veya ürün artıklarında gerçek bedelin doğru olarak tespit edilmesi mümkün bulunmamakta¹⁸¹ ve bu itibarla matrahın emsal bedeli usulüyle tespit edilmesi gerekmektedir.

5. Emsal Bedelini Hesaplama Yöntemleri

Emsal bedeli esaslı kaç satabilirim veya kaç satın alabilirim sorularına cevap verebilecek karakterde iken rayiç bedel ölçeği ise piyasa satış fiyatı nedir sorusuna cevap aramaktadır¹⁸². Aslında her iki yöntem de piyasa değerini kavrama amacına matufken aralarındaki farkın nedeni iç ve dış emsal uygulamasından kaynaklanmaktadır. Rayiç bedel ölçeği dış emsaller üzerinden piyasa değerini kavramaya çalışmaktadır. Emsal bedeli esaslı ise piyasa değerini öncelikle iç emsaller aracılığıyla ve dolaylı bir şekilde kavramaya çalışmaktadır. Öte yandan VUK'da bilhassa iktisadi işletmeler bağlamında rayiç bedel ölçeği ile değerlendirme yapılması öngörülmemiştir. Bir başka anlatımla VUK iktisadi işletmelerde, genel itibarıyla, dış emsaller üzerinden değerlendirme yapılmasına izin vermemektedir.

Vergilendirme sahasında gerçek değer in saptanmasını objektif esaslara bağlamak kaygısıyla emsal bedeli esasını ihdas eden kanun koyucunun emsal fiyatın rayiç bedelden (dış emsallere göre hesaplanan piyasa değerinden) farklı olmasını da zımnen kabul ettiği anlaşılmaktadır. Bu kabul tarzı borsalar ile ticaret ve sanayi

¹⁸⁰ Akdeniz, Gelir, s. 198.

¹⁸¹ Arıcı, s. 17.

¹⁸² Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2008, s. 477.

odalarından alınan fiyatların mutlak surette emsal bedeli yerine geçeceğine yönelik 5432 sayılı ilk/mülga VUK düzenlemesinin 213 sayılı VUK'un 267. maddesine taşınmamasıyla sonuçlanmıştır. 213 sayılı VUK gerçek değere ulaşmada objektif ölçüler olmasına karşın dış emsal niteliğinde oldukları için borsa ve oda fiyatlarını bile emsal bedeli olarak kabul etmemiştir. Bu hükümler çerçevesinde kanun koyucunun emsal bedeli esasını son derece kesin, objektif ve dışa kapalı kurallara bağladığını söylemek mümkündür.

267. maddede emsal bedelinin sırasıyla ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir yöntemleri ile hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. Emsal bedelinin hesaplanmasında bu sıranın izlenmesi zorunludur. Ortalama fiyat esasının uygulanma olanağı varken maliyet bedeli esası veya takdir esası uygulanamaz. Birinci sıranın uygulanamaması halinde ikinci sıraya, ikinci sıranın uygulanamaması halinde üçüncü sıraya göre değerlendirme yapılır¹⁸³. 267. maddede sayılan mezkûr hesaplama yöntemlerinden ilk ikisinin sabit kıymetlerle (duran varlıklarla) ilgili olmadığı, üçüncü sırada yer alan takdir esasının ise ilk iki sıraya göre belli edilemeyen emsal bedelinin takdir komisyonlarınca saptanmasına ilişkin olduğu görülmektedir¹⁸⁴. Buna mukabil yargı organlarının re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan unsurlar bu sıralamaya bağlı olmaksızın mutlak surette emsal bedeli yerine geçer.

Kanundaki bu hiyerarşik sıralamanın ekonomik ve mali icaplarla ahenk içinde olduğu görülmektedir. En önce iç emsal niteliğindeki satış ve maliyetlerin daha sonra da dış emsallerin esas alınması gerçek veya gerçeğe en yakın değerler üzerinden vergileme yapılması prensibine uygun düşmektedir. Zira gerçeğe en yakın değerleri verecek olan en objektif ve güvenilir veriler iç emsallerdir.

Emsal bedeli bizzat mükellefin kendisi tarafından tespit edilebileceği gibi vergi idaresi tarafından da saptanabilecektir. Emsal bedelini ilk iki yöntemle saptamak mümkün olmaz ise gerek mükellefler gerekse vergi idaresi takdir komisyonuna başvurabilmektedir. Sıralamaya uymak mecburiyeti idareyi de bağlayan bir husustur. Hiyerarşik sıralamaya uymamak suretiyle yapılan değerlemeler şekil yönünden sakat

¹⁸³ Nevzat Saygılıoğlu ve Erol Göker, **Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri**, Vergi Yayınları, Ankara, 1984, s. 171.

¹⁸⁴ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Giderler ve İndirimler**, 6. Baskı, PricewaterhouseCoopers Yayınları, İstanbul, 2010, s. 481.

hale gelir¹⁸⁵. Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat tespit edildiği hallerde bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilmek zorundadır.

267. madde hükmü sadece iktisadi işletmeleri kapsamamakta aksine VUK'a tabi vergi kanunlarının mükellef kabul ettiği tüm kişileri kavramaktadır. Dolayısıyla emsal bedeline ilişkin olarak 267. maddede hüküm altına alınan hesaplama yöntemleri tüm mükellefleri kapsamaktadır.

a. Hesaplama Yöntemlerinin İşletme İktisadı İle Okunması

Emsal bedelini hesaplama yöntemlerine bakıldığında kanun koyucunun piyasa değerine ulaşmada sadece satış bedelini esas aldığı, gerçek bedel eşittir satış bedeli gibi bir hükme vardığı anlaşılmaktadır¹⁸⁶. Daha çarpıcı bir anlatımla fiyatı belli olmayan bir ekonomi malı, 267. maddedeki tanım gereğince, her hal ve takdirde satılmış kabul edilmektedir¹⁸⁷. Vergi doktrininde de, VUK'un emsal bedeli için verdiği hatalı ve aksak tarife müsteniden, emsal bedeli kavramından piyasa (satış) fiyatının anlaşılması gerektiği savunulmaktadır¹⁸⁸. Hatta mali literatürde VUK'daki emsal bedeli esasının rayiç bedel veya normal piyasa değerinden başka bir şey olmadığı ifade edilmektedir¹⁸⁹.

Teoride emsal bedeli esasının piyasa satış fiyatına eşit tutulmasının temel dayanağı hiç şüphesiz 267. maddedeki tedvin zaafı ile 87 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'ndeki aksak idari yorumdur. 267. maddenin her hal ve takdirde emsal satış bedelini hesaplamaya odaklanmış olması vergi hukukunun ruhuna ters düşen ve izahı kabil olmayan sonuçlara yol açmaktadır. Oysaki emsal bedeli esası ile her olayın durumuna göre ya alış fiyatına/iktisap bedeline yaklaşıtrıcı vasıfta (emsal alış bedeli niteliğinde) ya da satış fiyatına/elden çıkarma bedeline yaklaşıtrıcı vasıfta (emsal satış bedeli niteliğinde) hesaplama yapılması gerekmektedir.

Normal piyasa değeri sadece satış fiyatlarıyla kavranılamaz. İşletme ekonomisi biliminde duruma ve yerine göre alış fiyatları üzerinden de piyasa değerine ulaştırın

¹⁸⁵ Şenyüz, Değerleme, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

¹⁸⁶ Dumlu, s. 516.

¹⁸⁷ Cevat Yücesoy, **Envanter ve Bilanço**, 5. Baskı, Çağlayan Kitabevi, İstanbul, 1970, s. 19.

¹⁸⁸ Turgay, VUK, s. 679.

¹⁸⁹ Batirel, s. 82.

hesaplama yöntemleri mevcuttur. Zaten bir iktisadi unsurun hâlihazır fiziki durumu ile satılması halinde getireceği fiyat şeklinde tanımlanan normal piyasa değerinin aynı zamanda ikame maliyeti anlamı da vardır¹⁹⁰. Başka bir söyleyişle değerlendirme gününde sadece piyasada oluşan satış fiyatını esas almak tek başına ihtiyacı karşılamamaktadır. Bu sebepten ötürü işletme ekonomisinde piyasa değerinin ikinci şekli olan ikame bedeli kavramı ortaya çıkmıştır¹⁹¹. Bu bağlamda ikame değer aslında piyasa değerini yansıttığını ifade etmek mümkündür. Hatta işletme ekonomisindeki modern değerlendirme sistemlerinden birisi olduğu ifade edilen ikame değerinin işletme değerlerini gerçeğe en yakın bir şekilde temsil ettiği belirtilmektedir¹⁹². Görüleceği üzere piyasa değerinin satış değeri ve ikame değer olarak iki şekli vardır¹⁹³. Dolayısıyla hâlihazır fiziki durumu ile bir iktisadi unsurun benzerinin piyasadan temin edilmesi halinde ödenecek olan fiyat şeklinde tanımlanan ikame değeri¹⁹⁴ piyasa değerinin farklı bir formunu oluşturmaktadır.

Piyasa değerinin türevi olan ikame değer (yerine koyma bedeli) aslında emsal alış bedelinden başka bir şey değildir. Zira emsal bedeli usulünde değerlendirme konusu ekonomi malının değerlendirme günündeki hâlihazır fiziki durumuna benzer başka bir malın değeri esas alınmaktadır. Şayet emsal bedeli hesaplamasında benzer unsurun değerlendirme günündeki iktisap edilme/giriş/tedarik edilme bedeli esas alınırsa emsal alış bedeli tespit edilmiş olunacaktır. Bu açıdan bakıldığında emsal alış bedelinin hesaplanması durumunda gerçekte ikame değere ve dolayısıyla piyasa değerine ulaşılmış olunacaktır.

Emsal bedeli esas ile amaçlanan şey gerçeğe en uygun değeri saptamak ise hem satış fiyatları hem de ikame fiyatları üzerinden hesaplama yapılması gerekir. Sadece çıkış fiyatları ile gerçeğe uygun değer saptanması mümkün değildir. Ancak mevcut düzenleme bu şekilde hareket etmeye izin vermemekte ve gerçek duruma aykırı sonuçlar doğmasına neden olmaktadır. Örneğin icra dairesince satılmakta olan bir deri fabrikası Aralık ayının başında içindeki makine, teçhizat ve stok emtialarla birlikte kül halinde satın alınmıştır. Makineler bakıma alındığı için Aralık ayı içerisinde yeni üretim yapılamamış ancak devralınan stok emtiaların yarısı satılmıştır.

¹⁹⁰ Batirel, s. 18.

¹⁹¹ Hayri Tokay, **İşletme İktisadı-I**, 3. Baskı, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1965, s. 167.

¹⁹² Kızıl, s. 22.

¹⁹³ Tokay, s. 167.

¹⁹⁴ Batirel, s. 21.

Emtiaların yeni sahibine mal oluş bedeli (köl halinde iktisaptan dolayı) tam ve doğru olarak hesaplanamadığından stok maliyetlerinin, VUK'un 289. maddesi mucibince, emsal bedeli usulüne göre saptanması gerekecektir. Devir gelen stok emtiaların yeni sahibine mal oluş bedelinin ortalama satış fiyatı esasıyla saptanacağı tabiidir. Bu şekilde değerlendirilmesinin sonuçları ise emsal bedeli esasının ruhuna ters düşmektedir. Devir gelen stok mallar işletmenin kar marjını da içerir şekilde maliyetlendirildiğinden elde edilmemiş ve belki de hiç elde edilemeyecek mevhum (fiktif) bir kâr beyannamede peşinen beyan edilerek fuzuli vergi ödenmiş olmaktadır¹⁹⁵. Çünkü dönem sonu stoklarının parasal değeri işletmenin kar marjı oranında fazla hesaplandığından satılan mal maliyeti bu tutar kadar az ve dolayısıyla dönem karı da bu kar marjı kadar fazla çıkacaktır.

Emsal bedeli esasının emsal satış bedeline inhisar ettirilmesi durumunda VUK'un mükerrer 266. maddesinde bir iktisadi kıymetin değerlendirilmesindeki normal alım satım bedelidir şeklinde tanımlanan rayiç bedel düzenlemesi vuzuhsuz kalmaktadır. Rayiç bedelin bu tanımla ile emsal satış bedeline indirgenmiş emsal bedeli esasla birlikte ele alındığında rayiç bedel ölçüğünün emsal bedeli esasından farkının ne olduğu tam anlaşılamamaktadır¹⁹⁶. Bir başka anlatımla emsal bedeli esasının emsal satış bedeline inhisar ettirilmesi durumunda kanundaki rayiç bedel düzenlemesi anlamını yitirmektedir. Kanun koyucunun anlamsız ve gereksiz bir düzenleme yapmayacağı göz önüne alındığında emsal bedeli esasının emsal satış bedeline inhisar ettirilmesinin hatalı olduğu açıkça ortaya çıkmaktadır.

b. Ortalama Fiyat Yöntemi

Birinci sıradaki emsal bedeli hesaplama yöntemi ortalama fiyat esasıdır. Bu usule göre emsal bedelini tespit etme imkânı varken diğer yöntemlere başvurulamaz. Kanunda ortalama fiyat esasla şu şekilde düzenlenmiştir.

“Birinci sıra: (Ortalama fiyat esasla) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından

¹⁹⁵ Dumlu, s. 517.

¹⁹⁶ Muzaffer Küçük, “İşletmeye Aynı Sermaye Olarak Konulan Gayrimenkullerin Değerlemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 275, 2015, (Sermaye), www.yaklasim.com, (06.09.2017).

çıkarılacak olan «Ortalama satış fiyatı» ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.”

Madde metnindeki mükellef tarafından çıkarılacak olan ibaresinden ortalama fiyat esasını sadece mükellefin uygulayabileceği gibi bir sonuca varılmamalıdır. Mükellefin beyanına göre değil de olması gerekene göre işlem tesis etmek zorunda olan vergi idaresinin de ortalama satış fiyatını tespit ederek bu değer üzerinden tarhiyat yapabileceği tabiidir.

Madde metnindeki bu satışların miktar ve tutarına göre ifadesinden aylık toplam satış tutarının aylık toplam satış miktarına bölünmesiyle ortaya çıkacak olan ağırlıklı ortalama birim satış fiyatının değerlemede esas alınması gerektiği anlaşılmaktadır. Bir başka anlatımla ortalama satış fiyatı esasında emsal bedeli toplam satış bedelinin toplam satış miktarına bölünmesi suretiyle bulunan birim fiyattır¹⁹⁷.

Ortalama satış fiyatı usulünde ekonomi malını değerlemeye tabi tutacak olan mükellefin satışları esas alınmaktadır. Kanun bu yöntemle iç emsaller üzerinden piyasa satış fiyatına ulaşmayı tercih etmiş ve mükellefin ortalama satış fiyatını normal piyasa değerine eşdeğer tutmuştur. Kanun koyucunun bu şekilde hareket etmesinin en büyük nedeni vergilendirme sahasında kesinliği ve objektifliği sağlama kaygısıdır. Bilhassa kote borsa fiyatının da bulunmadığı durumlarda iyice belirsiz ve subjektif bir ölçü niteliğine bürünen rayiç bedel (dış emsaller) üzerinden piyasa fiyatının kavranmasına izin verilmediğini söylemek mümkündür. Bu nedenle ortalama satış fiyatı esasına göre saptanan gerçek bedel rayiç değerden çok farklı olabilmektedir¹⁹⁸.

(1) Kapsam ve Mahiyeti

VUK'un ortalama fiyat ölçüsü değerlendirildiğinde bu usulün emtia niteliğindeki mal ve hizmetlerin (satış) bedelini belirleyen bir ölçek olduğu izlenimi edinilmektedir¹⁹⁹. Çünkü ortalama fiyat usulü, niteliği gereği, mükellefin ticaretini yaptığı yani devamlı surette imal edip sattığı ya da alıp sattığı emtia maddelerini ve

¹⁹⁷ Tosuner ve Arıkan, Usul, s. 252.

¹⁹⁸ Meriç, ss. 88-89.

¹⁹⁹ Şefik Çakmak, “Oluş Mali Hukuk Bürosu IV/112 Sayılı Sirküler (Rayiç Bedel, Emsal Bedel ve Gayrimenkul Değerlemesi İle Kat Karşılığı İnşaat)”, **Oluş Yayıncılık**, Ankara, 2007, s. 3.

hizmetleri kavrayabilir. Bu yöntemle emtia niteliği göstermeyen mal ve hizmetlerin fiyatlarının hesaplanması teknik olarak mümkün değildir. Zaten ticareti yapılmayan bir ekonomi malına ilişkin olarak % 25’lik asgari satış miktarı şartını sağlamak da mümkün değildir.

267. maddenin getiriliş amacına sadık kalındığında ortalama fiyat esasının sadece emtia maddeleri ile fason imalat hizmetlerinin satış fiyatlarını tespit etmeye muktedir olduğu görülmektedir. Bilhassa madde metnindeki emsal bedeli emsal ücreti ayrımı esas alındığında ortalama fiyat usulünün (fason imalat ve fason bitim işleri gibi) ücretle yapılan imalat hizmeti haricinde kalan diğer hizmet türlerini kavramadığı sonucu çıkmaktadır. Ortalama satış fiyatı usulünün hizmet ifasını/ticaretini kapsamaması vergilemede eşitlik ilkesini zedelemekte ve emsal bedeli uygulamasının etkinliğini ciddi manada azaltmaktadır.

Yasal metinde emsal bedeli ortalama satış fiyatı ile hesaplanır denilmek suretiyle ortalama fiyat yöntemiyle ekonomi mallarının alış/iktisap bedellerini tespit etmenin imkânsız olduğu gözler önüne serilmiştir. Ortalama fiyat esası ile sadece elden çıkarma/satış fiyatlarının hesaplanmasına imkân tanınması maddedeki zaafın başka bir boyutunu teşkil etmektedir. Örneğin 31 Aralık gününde mevcut bulunan 10 ton imalat artığı, VUK’un 278. maddesi mucibince, emsal bedeli ile değerlendirilecektir. Aralık ayında bu tür artıklardan 2.500 kg.’nin üzerinde satış varsa söz konusu mallar Aralık ayı satış fiyatı ortalaması ile değerlendirilecektir²⁰⁰. Aralık ayı satış fiyatı ortalaması ile maliyetlendirilen artıkların izleyen 1 Ocak günü satıldığı kabul edildiğinde satış fiyatının Aralık ayı satış fiyatı ortalamasına yakın hatta eşit olacağı tabiidir. Bu durumda ise söz konusu satış işleminin vergi matrahını sıfır ya da sıfıra yakın bir düzeyde etkileyeceği aşîkârdır. İmalat artıkları için örneklendirilen bu somut olay aslında iktisap bedelinin olmadığı, bilinmediği veyahut doğru olarak tespit edilemediği bütün durumlar için geçerlidir. Çünkü iktisap maliyetini saptamak amacıyla emsal bedeli esasına başvuran bir mükellef ortalama satış fiyatı üzerinden iktisap bedeli hesaplayarak kayıt ve beyan altına alacaktır. Mükellef daha sonra bu iktisadi unsurunu elden çıkardığında ise sıfır ya da sıfıra yakın kar ve matrah beyanında bulunacaktır.

Ortalama fiyat esası kanundaki zaafiyet sonucu emsal alış bedelini tespit edemediğine göre iktisap işlemlerinde doğrudan takdir esasına gidilemez mi düşüncesi

²⁰⁰ Meriç, s. 30.

akıllara gelmektedir. 267. maddenin girişinde emsal bedelinin uygulanma sebepleri tayin olunurken gerçek bedelin türü konusunda herhangi bir ayırım yapılmamış ve daha sonra da bu sebep unsurlarının zuhur etmesi halinde hiyerarşik sıra dâhilinde hesaplama yapılacağı emredilmiştir. Bu nedenle ortalama satış fiyatının hesaplanabildiği iktisap işlemlerinde takdir esasına gidilemez. Başka bir anlatımla kanundaki hiyerarşik sıraya tabi olmak bakımından gerçek bedelin giriş/iktisap ya da satış/çıkış yönlü olmasının herhangi bir önemi yoktur.

Ortalama fiyat usulüyle bu şekilde anlamsız sonuçlara ulaşılmasının yegâne sebebi 1985 yılında yürürlükten kalkan muamele vergisine ilişkin matrahların (satış bedellerinin) saptanması kaygısıdır. Ortalama fiyat esasını ortalama satış fiyatı usulüne inhisar ettiren gerekçelerin tamamı günümüzde anlamını yitirdiğinden anılan usul mevcut haliyle aksak ve hatalı sonuçlar vermektedir.

(2) Emsalin Niteliği

Kanunda emsal alınacak malın emsal bedeli belli edilecek malla aynı cins ve neviden olması şart koşulmuştur. VUK'da cins ve nevi kavramlarıyla neyin murat edildiği hususu meskût geçilmiştir. Vergi idaresi de bu noktaya temastan imtina etmiştir. Kanun koyucunun cins terimini tür anlamında, nevi terimini de belli bir cinsle/türle ilgili alt varyasyonlar (çeşit, cinsin/türün çeşitleri) anlamında kullandığını ifade etmek mümkündür. Örneğin buğday bir cinstir. Ekstra sert, sert, ekstra yumuşak buğday ise buğday türünün nevileridir. Zeytinyağı bir cinstir/türdür. Natürel zeytinyağı, rafine zeytinyağı, sızma zeytinyağı ise birer zeytinyağı nevileridir/çeşitleridir²⁰¹. Bir başka örnek verilecek olursa % 100 pamuk olan bir gömleğin değerlemesinde % 100 polyester gömlek satış fiyatı esas alınamaz. Ya da altı kişilik meşe kaplama yemek takımının değerlemesinde altı kişilik maun kaplama veya sekiz kişilik meşe kaplama yemek takımı satış fiyatları esas alınamaz. Zira verilen bu örneklerdeki malların cinsleri aynı olmasına karşın nevileri aynı değildir. Ancak birleşimdeki küçük değişiklikler fiyatı etkilemiyorsa birleşiminde bu şekilde farklılıklar olan mallar için ortalama fiyat esası uygulanabilir²⁰². Bu çerçevede ifade

²⁰¹ Acar, s. 115.

²⁰² Kazım Yılmaz, **VUK-GVK-KVK ve KDVK Açısından Değerleme**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1997, s. 58.

etmek gerekirse gayri misli mal olmakla beraber aralarında anlamlı bir içerik/bileşim/kalite farkı bulunmuyorsa (bu farklılıklar birinin fiyatının diğerine emsal olmasını engelleyecek güçte değilse) ortalama fiyat esası misli olmayan mallar için de uygulanabilmelidir. Bu itibarla aynı blokta veya katta bulunan aynı vasıftaki iki daireden birinin fiyatı diğerine emsal olabilmelidir. Dolayısıyla aynı binada bulunsun bile bağımsız bölümlerin birinin fiyatının diğer dairelere emsal teşkil etmesinin mümkün olmadığı şeklindeki düz mantığa kanun hükümleri karşısında katılmak mümkün değildir²⁰³. Vergi yargısının bu konuda istikrar kazanmış bir içtihatı bulunmamakla beraber Gelir İdaresi Başkanlığı 18.10.2012 tarihli ve 130(5327-72)-107420 sayılı yazısında aşağıdaki şekilde görüş beyan etmiştir.

“Söz konusu arsa karşılığı daire teslimi olayında emsal bedelinin tespitinde önceki aylara ait bir satış varsa ilk olarak bu esasın kullanılması, ancak ortalama fiyat esasının kullanılması mümkün değilse maliyet bedeli esası kullanılabilir. Maliyet bedeli esasının kullanılması mümkün olmazsa takdir komisyonunca takdir esasına göre emsal bedelin belirlenmesi gerekmektedir.”

Vergi idaresinin bu görüşü daha sonra KDVK’nın 27/6. maddesine taşınmış ve gayrimenkullerin emsal bedellerinin tespitinde maliyet bedeli yönteminin uygulanmasına cevaz verilmiştir. Böylece taşınmazlar gibi misli olmayan malların emsal bedellerinin tespitinde takdir esası dışındaki yöntemlerin de kullanılabileceği hususu yasa düzeyinde kesinliğe kavuşmuştur.

(3) Emsalin Niceliği

Emsal alınacak malların satış miktarı emsal bedeli belli edilecek malların miktarının dörtte birinden az olamayacaktır. Aksi takdirde önemli bir parti malın bedeli ufak bir satış partisinin miktar ve bedeline istinat ettirilebilir. Bundan doğacak olan yanlış sonuçları önlemek için kanun miktarlar arasında bir nispet bulunmasını emreylemektedir. Bu nispet her bir malın ayrı ayrı cinsleri ve nevileri için ayrı ayrı ele alınacak ve uygulanacaktır²⁰⁴.

²⁰³ Şenyüz, Değerleme, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

²⁰⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 447.

Ortalama satış fiyatının tespiti için en önce değerlemenin yapılacağı aydaki satışlara bakılır. Bu ayda satış yoksa veya asgari satış miktarı yakalanamamış ise bir önceki aya gidilir. Bir önceki ayda şartlar sağlanamazsa son kez yine bir önceki aya gidilir. Geriye doğru gidilen üçüncü ve son ayda da koşullar sağlanamamış ise birinci sıra uygulanamaz²⁰⁵. Dolayısıyla üç ayın toplam satış miktarı % 25'lik yasal sınırı aşıyor olsa bile üç ayda da istenilen miktarda satış yoksa ikinci sıraya geçmek gerekmektedir²⁰⁶.

Asgari satış miktarı şartını sadece mükellefin kayıtlı satışları içerisinde aramak yanlış olur. Bilhassa mükellefin açıktan/belgesiz satış yaptığı durumlar bu açıdan özellik arz etmektedir. Açıktan satış yapıldığı tespit edilen ilgili aydaki belgesiz satış miktarının % 25'inin (alıcı ifadeleri, karşıt tespitler, banka hesap hareketleri vb. yollarla) gerçek satış bedelinin saptanması durumunda aynı aydaki ya da izleyen iki aydaki diğer belgesiz satışların emsal bedelleri ortalama fiyat esasına göre hesaplanabilecektir.

(4) İşlem Koşullarının Ortalama Fiyata Etkisi

Ortalama fiyat esasında sadece asgari satış miktarına yoğunlaşmış olup satış şartları veya satış şartlarına ait özellikler²⁰⁷ başta olmak üzere piyasa fiyatını belirleyen diğer asli ve tali etmenler üzerinde durulmamıştır. Başka bir deyimle 267. madde hükmü emsal alınacak iktisadi ilişkinin koşulları ile değerlendirme konusu iktisadi ilişkinin koşullarının aynı (karşılaştırılabilir) olmasını şart koşmamıştır. Bu yönü ile ortalama fiyat esasının uygulanması kolay ve sade bir düzenleme olduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte 267. madde kapsamında emsal bedeli saptanırken vadeli-vadesiz, kısa vadeli-uzun vadeli, büyük miktar-küçük miktar, devamlı müşteri-bir defalık müşteri gibi çok farklı pazar koşullarının (fiyat değişkenlerinin) dikkate alınmamasının ekonominin gerçeklerine ve iktisadi icaplara aykırılık teşkil ettiği yönünde eleştirilere rastlanılmaktadır²⁰⁸.

²⁰⁵ Yılmaz, s. 58.

²⁰⁶ Meriç, s. 31.

²⁰⁷ Doğan, s. 355.

²⁰⁸ Erdoğan Öcal, "Emsaline Göre Düşük Bedelle Satışta KDV", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, 2010, (Bedel), www.yaklasim.com, (02.08.2017).

c. Maliyet Bedeli Yöntemi

VUK'un 267. maddesinde ikinci emsal bedeli hesaplama yöntemi olarak maliyet bedeli usulü kabul edilmiştir. Birinci sıra olan ortalama fiyat usulüyle hesaplama yapmak mümkün olmaz ise bu durumda maliyet bedeli esasına gidilecektir. Maddede maliyet bedeli esası aynen aşağıdaki gibi vaz' edilmiştir.

“İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.”

Maddede zikredilen maliyet bedeli kavramı için herhangi bir özel belirleme getirilmediğinden VUK'un 262. maddesindeki maliyet bedeli tanımının esas alınması gerekmektedir. Buna göre ekonomi malının iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı üzerine perakende satışlar için % 10, toptan satışlar için % 5 oranında kar ilave edilmek suretiyle emsal bedeli belli edilecektir.

Maliyet bedeli esasının uygulanabilmesi için gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen iktisadi unsurun maliyet bedelinin bilinmesi/çıkarılması gerekir. Bu usulde emsal bedeli bizzat değerlendirme konusu ekonomi malının maliyet bedeline istinat eder. Mezkûr yöntem bilinen ya da belli edilebilen iktisap maliyeti üzerine inşa edilmiştir. Maliyet bedeli esasının uygulanabilmesi için maliyet bedelinin önceden bilinmesi ya da tespitinin mümkün bulunması şarttır²⁰⁹. Gerçekten bir iktisadi unsurun kıymeti (satış fiyatı) bilinmemekle beraber maliyet bedeli bilinirse ya da hesaplanabilirse emsal satış bedelini maliyete dayanarak tespit etmek mümkündür²¹⁰. Sonuç olarak maliyet bedeli usulü, yapısı gereği, tamamıyla elden çıkarma/satış fiyatlarının tespiti için getirilmiş bir yöntemdir.

Maliyet bedeli esasına göre emsal bedeli tespitini bizzat mükellefin kendisi yapabileceği gibi vergi idaresi de yapabilir. Buradan hareketle değerlendirme konusu iktisadi unsurun maliyet bedelinin münhasıran mükellefin yasal defter kayıtlarından ve yasal belgelerinden bilinmesinin/çıkarılmasının şart olmadığı söylenebilir. Vergi

²⁰⁹ Arıca, s. 19.

²¹⁰ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 447.

incelemesi sırasında tespit edilen açıktan/belgesiz alım satımlara konu iktisadi unsurların maliyet bedelleri serbest delil sistemi içerisinde objektif ve kesin bir şekilde ortaya konulursa söz konusu maliyet bedelleri üzerinden ikinci sıradaki yöntemin uygulanması mümkündür. Bununla birlikte emsal bedeli hesaplanacak olan ekonomi malının maliyet bedelinin gerçeği yansıtmadığı yönünde bir tespit bulunmadığı sürece mükellefin kayıtlı maliyetinin doğru olduğunun kabulü gerekir²¹¹. Başka bir deyişle maliyet bedelinin gerçek değeri yansıtmadığını, maliyetlerin güvenilir olmadığını her bir somut olay için ele alıp ispatlamak idareye düşen bir mükellefiyettir²¹². Dolayısıyla emsal bedelinin maliyet bedeli esasına göre tespiti imkânı varken vergi yönetimince takdir esasına gidilmesi yanlış olur²¹³.

(1) Kapsam ve Mahiyeti

Maliyet bedeli esasının (aynen ortalama fiyat esasında olduğu gibi) emtia niteliğindeki ekonomi malları için tereddütsüz bir şekilde uygulanabileceği açıktır. Bu sonuca 267. maddede yer verilen toptan ve perakende satış karı kavramlarından rahatlıkla ulaşılmaktadır. Bilindiği üzere toptan ve perakende satış kavramları devamlı surette icra edilen faaliyetlerde kullanılan iktisadi deyimlerdir. Kanun koyucunun bu tabirleri bilinçli olarak kullandığı ve devamlı olarak yapılan işleri (emtiaları) hedef aldığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla bilhassa taşınmaz mal ticaretiyle uğraşanlar bakımından emtia niteliği taşıyan gayrimenkullerin emsal bedellerinin maliyet bedeli esasında tespit edilmemesi için hiçbir neden yoktur²¹⁴. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı maliyet bedelinin gerçeği yansıtmadığı ya da güncel olmadığı (bu esasın uygulanma şartlarının oluşmadığı) yönünde bir tespit yapılmadan gayrimenkullere tatbik edilemeyeceğinden bahisle doğrudan maliyet bedeli esasını reddetmenin yanlış olduğudur. Taşınmaz malın kayıtlı maliyeti gerçek ve güncel ise maliyet bedeli esas rahatlıkla uygulanabilmelidir²¹⁵.

²¹¹ Ekrem Sarısu, “Daire Satışlarında Vergi İncelemesi ve Emsal Bedel Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 78, 1999, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

²¹² Şenyüz, Değerleme, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

²¹³ Sarısu, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

²¹⁴ Yılmaz Özbacı, “Oluş Mali Hukuk Bürosu XI/183 Sayılı Sirküler (İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerde Uygulanacak Emsal Bedel)”, **Oluş Yayıncılık**, Ankara, 2000, (Emsal), s. 2.

²¹⁵ Şenyüz, Değerleme, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

Emtia haricinde kalan diğer ekonomi malları sürekli olarak imal, alım ve satıma konu olmadığından genellikle bunların maliyetleri değerlendirme tarihinden çok önce oluşmuş olup enflasyon nedeniyle maliyet bedelleri aşmıştır. Bunların tarihi maliyetleri ile elden çıkarma bedelleri arasında önemli ölçüde farklar meydana geldiğinden tarihi maliyete % 5 veya % 10 ilaveyle normal alım satıma esas bedele (gerçek bedele) ulaşılması mümkün olamamaktadır²¹⁶. Başka bir anlatımla sabit kıymet ya da duran varlık olarak uzun süre kullanılan unsurlar bakımından satış halinde haiz olması gereken değerle maliyet bedeline % 5 veya % 10 kar marjı ilavesi suretiyle belirlenecek değer arasındaki ilişki kopmuştur. Maliyet bedeli yıpranmıştır. Bu gibi durumlarda emsal bedelinin takdir esasında tespiti gerekir²¹⁷. Çünkü emsal bedeli uygulamasındaki amaç ekonomi malının gerçek bedeline (piyasa değerine) ulaşmaktır. Yıpranmış maliyet bedelinden hareketle gerçek bedele (piyasa değerine) ulaşılması ise olanaklı değildir. Bu itibarla ikinci sıra esasına göre yapılacak değerlendirme yasanın öngördüğü amacı sağlayamayacağından emtia dışındaki diğer iktisadi unsurların emsal bedelinin tespitinde maliyet bedeli esasının uygulanması pek mümkün gözükmemektedir²¹⁸.

Bir iktisadi unsura maliyet bedeli yöntemi ile emsal bedeli tayin edilip edilemeyeceğini belirleyen iki kriterin mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Bunlar maliyetin gerçek/doğru olması ve bu maliyetin yıpranmış/tarihi maliyet olmaması eşit anlatımla güncel/güvenilir olmasıdır. Bu iki şartın varlığı halinde değerlendirme konusu unsur ister emtia ister duran/sabit varlık niteliğinde olsun maliyet bedeli esasına göre emsal bedeli tespit edilebilmelidir. Buradan hareketle iktisadi unsur emtia niteliğinde olsa bile maliyet bedeli doğru ya da güvenilir değilse ikinci sıra esasının uygulanamayacağı söylenebilir. Örneğin bir ticari işletme mamullerini depolamak amacıyla bir bina satın almış ve 15 gün sonra da bu binayı işletmeden çekmiştir. Söz konusu depo için sadece 15 gün önce gerçek alış bedeline göre oluşan maliyetin emsal bedelini yansıtmayacağını söylemek gerçeklere uygun düşmez. Bu örnekten de anlaşılacağı üzere maliyet bedeli esasının başlangıçta peşinen devre dışı bırakılması hukuka aykırılık yanında ekonomik ve mali mantığa da ters düşer²¹⁹.

²¹⁶ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 445.

²¹⁷ Özbacı, Emsal, ss. 1-2.

²¹⁸ Ürel, ss. 445-446.

²¹⁹ Şenyüz, Değerleme, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

(2) Toptan ve Perakende Satış Uygulaması

Maliyet bedeli esasının önemli unsurlarından birisi olan perakende ve toptan satış terimlerinin tanımı VUK'da yapılmamıştır. Ancak doktrinde perakende satışın özelliklerinin aşağıdaki gibi olduğu kabul edilmektedir²²⁰.

-Satılan unsurun miktar itibarıyla tüketicinin normal ihtiyacını karşılayabilecek tutarda olması,

-Satış konusu unsurun tüketici tarafından doğrudan kullanılabilir nitelik ve mahiyette olması,

-Kişisel tüketim amacıyla alınan unsurun alıcısı tarafından tekrar satışa sunulmaması.

Perakende satışın özellikleri bu şekilde tanımlandığında ihracatçı ve imalatçıların da kendilerini toptancı kabul ederek çıkardıkları/buldukları maliyet bedeline % 5 ilave yapmaları zaruri olmaktadır²²¹.

Perakende satış nihai tüketiciye yapılan satışa verilen isimdir. Toptan satış ise iktisadi unsur aynen ya da değiştirerek satmak, üretimde kullanmak veya demirbaş olarak kullanmak üzere satın alan kişiye yapılan satıştır. Bazı ekonomi malları nitelik itibarıyla nihai tüketiciye satılamaz. Örneğin kütük demirin nihai tüketiciye satışı söz konusu olamaz. Bu nitelikteki unsurların toptan satıldığı kabul edilir. Nitelik itibarıyla perakende satışı mümkün olmayan ekonomi malının perakende satıldığının kabul edilebilmesi için tüketicinin alacağı miktarda olması gerekir²²².

d. Takdir Yöntemi

VUK'un 267. maddesinde üçüncü emsal bedeli hesaplama yöntemi olarak takdir esası benimsenmiştir. İlk iki sıradaki usullerle tayin olunamayan emsal bedeli bu durumda takdir komisyonu marifetiyle tespit edilecektir. Takdir komisyonuna mükellefin kendisi bizzat başvurabileceği gibi vergi dairesi ile vergi inceleme elemanı da başvurabilir. Takdir esasının doğal yapısı gereği bu yöntemde dış emsaller

²²⁰ Arıca, s. 20.

²²¹ Dumlu, s. 523.

²²² Yılmaz, ss. 60-61.

üzerinden piyasa fiyatına ulaşılmaktadır. Kanunda takdir esası aynen aşağıdaki gibi tedvin edilmiştir.

“Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.”

Üçüncü sıra esasında önem arz eden husus VUK’un 72 ve 73. maddelerine göre teşekkül eden vergi takdir komisyonları dışında başkaca herhangi bir özel ya da resmi komisyonun emsal bedelini takdir etme yetkisinin bulunmadığıdır²²³. VUK’un 74/a-2. maddesinde takdir komisyonlarının vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret, sair matrah ve kıymetleri takdir etmekle görevli olduğu belirtilmek suretiyle bu husus kanunda (267. madde haricinde) bir kez daha vurgulanmıştır.

(1) Kapsam ve Mahiyeti

267. maddede zikrolunan kavramların sarıh bir şekilde tatad olunmamasından mütevellit müphemiyet ve aksaklıklar takdir yönteminde de kendisini fazlasıyla göstermektedir. Emsal bedeli esasının getiriliş amacına, takdir esasına ilişkin yasa hükmünün lafzına, emsal bedeli emsal ücreti ayırımına ve takdir esasına ilişkin idari yoruma bağlı kalındığında mezkûr yöntemin sadece emtia maddesi ile fason imalat hizmetlerini kavradığı sonucuna varılmaktadır. Üçüncü sıra olan takdir esasına ilişkin yasal metinde zikrolunan <yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen> ibaresi bu anlayışın bir tezahürüdür. Başka bir anlatımla emtia maddesi ile fason imalat hizmeti haricinde kalan diğer mal ve hizmetlerin emsal bedellerinin takdir komisyonu marifetiyle tespit edilip edilemeyeceği vuzuhsuzdur. Bununla birlikte ortalama fiyat ve maliyet bedeli yöntemlerinin genel olarak emtia niteliğindeki maddeler ile fason imalat hizmetlerinin emsal satış bedellerini kavradığı göz önüne alındığında bunların haricinde kalan diğer tüm iktisadi unsurların emsal bedellerinin takdir esasına göre saptanmasının zorunluluk arz ettiği anlaşılmaktadır. Aksi takdirde emtia maddesi ile

²²³ Arıcı, s. 20.

fason imalat hizmeti haricindeki diğer tüm mal ve hizmetler emsal bedeli uygulamasının dışında kalır. Vergilemede eşitlik prensibine aykırılık teşkil eden böyle bir sonucun gerekçesini vergi yönetimi aşağıdaki gibi dile getirmiştir²²⁴.

“Muamele vergisi sahasında bir sınai müessesenin teslimlerine ait emsal satış bedeli yukarıda açıklanan ortalama fiyat ve maliyet bedeli esaslarına dayanılarak tespit edilemediği, sınai müessesenin kendi hesabına imalatı bulunmadığı veyahut imal edilen emtianın maliyet bedellerinin hesaplanması mümkün olmadığı hallerde, emsal bedeli mükelleflerin müracaatı üzerine, üçüncü sıra olan takdir esasına dayanılarak tespit edilir.”

Vergi idaresinin bu izahatı takdir esasının fason olarak imal edilen emtiaların/mamul malların emsal satış bedellerinin (mülga muamele vergisi matrahının) saptanması amacıyla ilk iki sıradaki yöntemi tamamlayıcı aksak ve hatalı bir usul olarak ihdas edildiğini göstermektedir.

(2) Takdir Edilecek Bedelin Niteliği

267. maddeye göre takdir komisyonu iktisadi unsurun maliyet bedelini, emsallerinin piyasa değerini, kullanılmış ise kullanımdan mütevellit değer kaybını nazar-ı itibara alarak emsal bedelini tayin eder. Bu hükme göre takdir komisyonları sadece emsal satış bedeli takdirinde bulunabileceklerdir. Takdir esasına ilişkin yasal metinde bahsedilen yukarıda yazılı esaslar ortalama fiyat ve maliyet bedeli esasları olduğuna göre bu yöntemlerle belli edilemeyen emsal bedeli de doğal olarak emsal satış bedelidir. Zaten 267. maddenin girişinde yer verilen değerleme gününde satılması halinde ibaresi ile 87 sıra no.lu VUK Genel Tebliği’ndeki şu ifade her şeyi açıklamaktadır.

“Bu sebeple takdir esasına göre emsal bedeli tayin olunurken, emsal bedelinin bir satış bedeli mahiyetinde olduğu nazara alınarak, takdirde kullanılacak bilgilerin satış fiyatına yaklaşıtııcı vasıfta bulunmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.”

Kanun koyucunun takdir esasını ile de (aynen ortalama fiyat ve maliyet bedeli usullerinde olduğu gibi) sadece elden çıkarma/çıkış/satış fiyatını tespit etme amacıyla olduğu görülmektedir. Bu itibarla 267. madde kapsamında yapılan başvuru

²²⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 454.

iktisap/alış/elde etmeye ilişkin olsa bile takdir komisyonlarının iktisap maliyetini saptama yetkilerinin olmadığı (mutlak surette emsal satış bedelini saptamak zorunda oldukları) anlaşılmaktadır.

(3) Komisyon Yetkisinin Sınırı

VUK'un 74/a-2. maddesi uyarınca takdir komisyonları vergi kanunlarında yazılı fiyatları ve ücretleri takdir etmekle görevlidirler. Bu nedenle takdir komisyonları vergi kanunlarında yazılı olmayan bir fiyatı takdir edemezler. VUK'un 267. maddesinde de satış fiyatları yazılı olduğundan takdir komisyonları anılan madde ve bu maddeye atıf yapan diğer özel hükümler kapsamında alış fiyatı/iktisap bedeli/emsal alış bedeli takdiri yapamazlar. Dolayısıyla takdir komisyonunun 267. maddeye dayanarak herhangi bir şekilde emsal alış bedeli takdir etmesi yetki aşımı anlamına gelecektir. Yetki aşımının ise idari işlemin hukuka aykırı/sakat olmasına neden olacağı açıktır. Sakat değerlemelere dayanılarak yapılan tarhiyatların iptale konu olması halinde ön işlemlerdeki sakatlıklar kendisinden sonraki aşamalarındaki işlemleri de sakatlayacak²²⁵ ve bu idari işlemlerin de iptal edilmesine yol açacaktır.

(4) Komisyon Kararının Niteliği

Emsal bedeli uygulaması bir tahmini ifade ettiğinden tespit edilen emsal bedeli mükellefin gerçek durumuna birebir benzemeyebilir. Bu durum takdir komisyonu kararları için de aynen geçerli olup VUK'un 88. maddesindeki <takdir ve tahminlerde herhangi bir tarafa temayül suretiyle> ibaresi takdir komisyonlarının bir takdir ve tahminde bulunduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Zira takdir mefhumu gerçek durumu rakamı rakamına tespit etmek değildir. Emsal bedeli esasının temel mantalitesinde olduğu gibi takdir yönteminde de amaç gerçeğe en yakın şekilde tespit yapmaktır. Bu hususlar takdir kelimesinin tahmin kelimesinin eş anlamlısı olduğunu²²⁶, komisyon kararlarının tahmini fiyatları ihtiva ettiğini ortaya koymaktadır.

²²⁵ Şenyüz, Değerleme, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

²²⁶ Zeynep Arıkan, **Re'sen Vergi Tarhi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001, (Re'sen), ss. 202-203.

(5) Takdirde Esas Alınacak Zaman Dilimi

Takdir komisyonunun vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki emsal bedelini takdir edeceği açıktır. Bir başka anlatımla takdir komisyonunun karar aldığı tarih ile vergi konusu iktisadi ilişkinin meydana geldiği tarih farklı olabilir. Ancak takdir komisyonu olması gerekeni tesis etmekle yükümlü olduğundan değerlendirme konusu iktisadi ilişkinin meydana geldiği tarihteki emsal bedelini takdir edecektir. Örneğin bir şirketin 2012 hesap dönemi işlemleri vergi müfettişi tarafından 2017 yılında incelenmektedir. Şirkete ait arazi üzerine 08.06.2012 tarihinde kurulan irtifak hakkının kayıt ve beyanlara dâhil edilmediği tespit edilmiştir. Söz konusu irtifak hakkına ilişkin emsal satış bedelini ortalama fiyat ve maliyet bedeli esasları ile saptamak mümkün olmamıştır. Bu sebeple inceleme elemanı 28.11.2017 tarihinde takdir komisyonuna başvurmuştur. Bu durumda takdir komisyonu değerlendirme konusu irtifak hakkının 08.06.2012 tarihindeki emsal satış bedelini takdir ederek inceleme elemanına gönderecektir.

(6) Takdir Kararına Karşı Dava Açılabilmesi

Takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedellerine karşı mükelleflerin (vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğini ya da beyanname verilmesini beklemeden) doğrudan vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur²²⁷. Takdir komisyonuna başvuruyu mükellefin kendisinin ya da vergi dairesinin yapmış olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Her iki durumda da mükellefler dava yoluna gidebilecektir. Öte yandan 267. maddede emsal bedeli kararlarına karşı sadece mükelleflere dava açma hakkı tanınmış olup vergi dairesine böyle bir hak verilmemiştir.

Takdir edilen bedellere karşı mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açmaları verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Aksi takdirde vergi beyannamelerinin vaktinde alınamaması gibi bir durum hâsıl olur. Zaten burada bir vergiye ve vergi matrahına değil verginin matrahını oluşturan unsurlardan birine dava açılmaktadır²²⁸.

²²⁷ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2017, (Yargı), s. 152.

²²⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 448.

Ancak davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda tahakkuk düzeltilerek fazla tahsil edilmiş olan vergiler iade edilir²²⁹.

6. Emsal Bedeli Yerine Geçen Değerler

267. maddenin 2. fıkrasında üç sıra halinde sayılan hesaplama yöntemleri haricindeki bir usulle emsal bedeli saptanması olanaklı değildir. Ancak aynı maddenin 4. fıkrasında bu genel kuralın bir istisnasına yer verilerek kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan unsurların her hal ve şartta emsal bedeli yerine geçeceğine hükmolunmuştur. Buna göre emsal bedelinin ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir yöntemlerinden herhangi birisi ile tespiti mümkün olsa bile değerlendirme konusu iktisadi unsurla ilgili olarak mahkeme kararı ya da zirai kazanç ölçülerini tespit eden bir karar mevcut ise bu kararlardaki fiyatların emsal bedeli olarak kabul edilmesi zorunludur²³⁰. Emsal bedelinin hesaplanmasına ilişkin bir başka istisnai düzenlemeye ise VUK'un 278/A maddesinde yer verildiği görülmektedir.

a. Zirai Kazanç Ölçülerini Tespit Eden Kararlar

Zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan unsurlar doğrudan emsal bedeli yerine geçmektedir. Bu hüküm bilhassa zirai faaliyet sonucu elde edilen ürünlerin dükkân ve mağaza açılmak suretiyle pazarlandığı durumlarda işlerlik kazanmaktadır. İstihsal olunan zirai mahsullerin aynı mükellefe ait ticari işletmeye (dükkân ve mağazaya) geçişi sırasında fiilen herhangi bir bedel uygulanmadığından emsal bedeli esası devreye girmektedir. Çünkü aynı mükellefiyet altındaki bütünleşik (kombine) faaliyetin safhaları arasındaki geçişlerde mükellefin kendi kendine fiyat uygulaması beklenemez.

Kombine faaliyet kapsamında zirai işletmeden ticari işletmeye bedelsiz olarak intikal eden zirai mahsullerin emsal bedeli, 267/4. maddedeki özel hüküm sonucu, zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan ortalama satış fiyatıdır. Zirai

²²⁹ Yılmaz, s. 62.

²³⁰ Dumlu, s. 524.

mahsullerin söz konusu emsal bedeli aynı zamanda ticari işletme açısından emtia maliyetini (iktisap bedelini) teşkil eder. Örneğin (A) isimli pamuk ihracatçısı kendi arazisinden 50 ton pamuk istihsal etmiş ve bunu ticari işletmesi üzerinden diğer pamuklarla beraber ihraç etmiştir. Söz konusu 50 ton pamuğun zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararda yer alan ortalama satış fiyatıyla değerlendirilmek suretiyle zirai kazançta dâhil edilmesi gerekir. Bu bedel aynı zamanda ticari işletmenin stok maliyetini oluşturur²³¹.

b. Mahkemelerin Biçtikleri Değerler

Kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler doğrudan emsal bedeli yerine geçmektedir. İlgili fıkra hükmünde bahsedilen mahkemeler asliye ticaret ve asliye hukuk mahkemeleridir. Mükellefler bu mercilerden fiyat konusunda bir karar çıkartırlarsa artık 267. maddedeki hesaplama yöntemlerine başvurmadan kayıt ve beyanda bulunabileceklerdir²³². Söz konusu ayrık hükmün 267. maddede genel sebep unsuru olarak sayılan haller ile 267. maddeye atıf yapan özel düzenlemelerdeki durumların tamamı için cari olduğu tabiidir. Örneğin 267. maddeye atıf yapan özel düzenlemelerden bir tanesi VUK'un 278. madde hükmüdür. 278. maddede sayılan olaylar sonucu fiziksel hasara uğramış bulunan emtialar için mahkemeden bir karar çıkarsa artık takdir komisyonuna gitmeye gerek kalmamalıdır. Nitekim 278. maddede bu hususu reddeden bir hüküm yer almamaktadır²³³. Ancak vergi idaresinin 278. maddede sayılan olaylar sonucu fiziksel hasara uğrayan emtialara mahkemelerce biçilen değerleri emsal bedeli olarak kabul etmediği ve emsal bedelinin takdir komisyonunca belirlenmiş olmasını istediği görülmektedir²³⁴. Buna karşın vergi yargısı 278. maddede sayılan olaylar sonucu fiziksel hasara uğrayan emtialara mahkemelerce biçilen değerleri emsal bedeli olarak kabul etmektedir²³⁵.

²³¹ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, (VUK), ss. 666-667.

²³² Erdoğan Öcal, "Değeri Düşen Emtia ve Takdir Esası", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 202, 2009, (Emtia), www.yaklasim.com, (27.08.2017).

²³³ Mehmet Maç ve Şenol Turut, "Kıymeti Düşen Stok Emtianın Değerlenmesi ve Ticari Fire", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 66, 1998, www.yaklasim.com, (27.08.2016).

²³⁴ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-136 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (04.09.2016).

²³⁵ Maç ve Turut, www.yaklasim.com, (27.08.2016).

267. maddede üç sıra halinde sayılan yöntemlerle emsal bedeli tespitine gidilememesi için mahkeme kararının aynı değerlendirme gününe ve aynı iktisadi unsura ilişkin olması şarttır. Bu meyanda bir yıl önceki olaya ilişkin olarak mahkeme tarafından tespit edilen fiyatın daha sonraki bir değerlendirme günü için de geçerli sayılması mümkün olamayacaktır²³⁶.

267. maddede mahkemelerin re'sen biçtikleri değerlerden bahsedilmiştir. Buradaki re'sen ibaresinden mükelleflerin herhangi bir başvurusu olmaksızın mahkemelerin kendiliğinden değer tespiti yapması anlaşılmamalıdır. Zira bilhassa asliye ticaret ve asliye hukuk mahkemeleri kendilerine herhangi bir başvuru yapılmadan harekete geçemezler. Dolayısıyla madde metninde zikredilen <re'sen biçilen değer> ifadesinden mahkemelerce karara/ilama bağlanan değer/fiyat anlaşılmalıdır. Kanun koyucu re'sen ifadesi ile mükelleflerin özel olarak bilirkişilere yaptırdıkları değer tespitlerini uygulama dışında tutmak istemiştir. Bununla birlikte mahkemeler de bilirkişiler aracılığıyla değer tespiti yapmasına karşın buradaki bilirkişi raporları en nihayetinde ilama (mahkeme kararına) bağlandığından bunların emsal bedeli olarak kabul edilmesi yasa hükmü gereğidir.

c. VUK'un 278/A Maddesinin Belirlemiş Olduğu Değer

27.03.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere VUK'a eklenen 278/A maddesi ile imha edilmesi gereken emtialar bakımından emsal bedeli kanunda doğrudan doğruya sıfır olarak tayin olunmuştur. Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle emtialarını mezkûr madde kapsamında imha eden bir mükellef artık takdir komisyonu kararı olmaksızın doğrudan sıfır düzeyindeki emsal bedeli üzerinden değerlendirme yapacaktır.

B. Emsal Bedeli Esasına Atıf Yapan Özel Düzenlemeler

Gerek VUK'da gerekse maddi vergi kanunlarında VUK'un 267. maddesindeki emsal bedeli esasına atıf yapan önemli hükümler mevcuttur. Söz konusu hükümler emsal bedeli esasının özel sebep unsurları niteliğindedir. 267. maddeye atıf yapan

²³⁶ Arıca, s. 21.

düzenlemelerde soyut norm şeklinde tarif olunan olayların (özel sebep unsurlarının) iktisadi yaşamda somut olarak zuhur etmesi halinde 267. maddedeki usul ve esaslar çerçevesinde hesaplanacak olan emsal bedeline göre vergilendirme yapılacaktır.

Atıf yollu özel hükümlere bakıldığında genel itibarıyla mükelleflerin diledikleri kadar vergi ödeme ihtimallerinin yüksek olduğu, kişisel yorum ve suiistimallere açık vaziyetteki iktisadi ilişkilerin kavranılmak istenildiği görülmektedir. Bu nedenle emsal bedeli esasına atıf yapan özel düzenlemelerin parasal değeri olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen iktisadi ilişkileri fiili duruma en yakın şekilde kavramak amacıyla oldukları söylenebilir. Gerçek matrahlar üzerinden vergi alınması çabalarında bir araç vazifesi gören emsal bedeli esasının bu noktada tam anlamıyla yasal fiyatlandırma aracına dönüştüğünü ifade etmek mümkündür.

1. VUK'daki Atıf Yollu Düzenlemeler

VUK'da iktisadi işletmelere münhasır olmak üzere emsal bedeli esasına göre değerlendirme yapılması gereken bazı haller atıf yollu olarak ayrıca düzenlenmiştir. Emsal bedeli esasının uygulanmasını gerektiren özel halleri kapsayan bu atıf yollu düzenlemeler (biri klasik değerlendirme hükmü olduğundan) iktisadi işletmelerin sadece ilk iktisap ve dönem sonu değerlemelerine inhisar etmektedir. Bu bağlamda iktisadi işletmelerin elden çıkarma işlemlerinin VUK'un 267. maddesindeki genel hükümlere tabi olduğunu söylemek mümkündür.

a. İktisadi Kıymet Değerlemesine İlişkin Torba Düzenleme

VUK'un özel haller kenar başlıklı 289. maddesinde aşağıdaki gibi bir torba değerlendirme hükmüne yer verilmiştir.

“Bu bölümde yazılı olmıyan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmıyan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.”

İktisadi işletmelere ait kıymetlerin gerçek bedellerinin ilk kayıt anında ya da dönem sonunda olmamasının, bilinmemesinin veya doğru olarak tespit edilememesinin bu iktisadi unsurların kendi ölçüleriyle değerlendirilemeyeceği anlamına geldiği ve bu nedenle 289. madde hükmünün uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır.

289. maddede belirlenen sıranın gelmesi şartıyla iktisadi işletmeye dâhil herhangi bir iktisadi kıymet (bina ve arazi hariç) emsal bedeli ölçüğü ile maliyetlendirilerek kayıt ve beyan altına alınabilecektir. Görüleceği üzere iktisadi işletmeye dâhil bir iktisadi kıymetin giriş/elde etme/iktisap bedelinin olmaması, bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi durumunda doğrudan emsal bedeli uygulamasına gidilememektedir. Bu gibi durumlarda ancak sıra geldiği takdirde emsal bedeli esasına göre iktisadi kıymet değerlemesi yapılabilecektir.

VUK iktisadi işletmelere dâhil hangi kıymetlerin emsal bedeli ile değerlendirileceğini tek tek saymıştır. Bu bağlamda VUK'un sadece 274, 277, 278 ve 278/A maddelerinde (emtia ve hayvanlara ilişkin olarak) emsal bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. Bunların dışında kalan iktisadi kıymetlerin (bina ve arazi hariç) emsal bedeli ile değerlendirilebilmesi için²³⁷;

-VUK'da bir değerlendirme şekli tespit edilmemiş olması veya mevcut usullerle değerlendirilmesine imkân bulunmaması,

-Borsa rayicinin bulunmaması,

-Mukayyet değerinin olmaması,

Gerekmektedir.

289. madde iktisap bedellerinin bir başka anlatımla alış fiyatlarının tespitine yönelik bir düzenlemedir. 289. madde kapsamında yapılacak değerlendirme sonucunda ortaya çıkacak olan fiyat ekonomi malının ya ilk iktisap bedeli ya da dönem sonu değeri olarak kayıtlara geçecektir. Ancak 289. madde uyarınca kayıtlara alınacak olan emsal bedeli 267. maddedeki yöntemlerle hesaplanacağından değerlendirme konusu ekonomi malının iktisap maliyeti ve dönem sonu değeri satış fiyatları üzerinden saptanacaktır. Başka bir anlatımla 267. maddedeki kurallara göre hesaplanacak olan emsal bedeli 289. maddenin murat ettiği sonucu (değerlendirme konusu unsurun iktisap bedelini ya da dönem sonu değerini) kısaca gerçek bedeli vermeyecektir. Örneğin vergi incelemesi sonucunda kayıt dışı olarak canlı hayvan ticareti yaptığı tespit edilen

²³⁷ Akdeniz, Usul, s. 195.

potansiyel bir vergi mükellefinin satış hasılatı kavranmasına karşın bu hayvanların maliyet bedelleri saptanamamıştır. Canlı hayvan ticaretiyle iştilal edilmesi iktisadi işletme oluştuğı anlamına geldiğinden VUK'un 289. maddesi kapsamında değerkeme yapılması gerekecektir. Anılan maddeye göre inceleme konusu hayvanlar emsal bedelleri üzerinden işletmeye dâhil edilecektir. Bir başka anlatımla bu hayvanların emsal bedelleri maliyet olarak kabul edilecektir. 289. maddenin atıf yaptığı 267. madde uyarınca öncelikle ortalama fiyat esasına göre emsal bedeli tespit edilecektir. Mükellefin satış fiyatları belli olduğundan söz konusu satış fiyatlarının ortalaması emsal bedeli ve dolayısıyla satılan ticari mal maliyeti olarak kabul edilecek böylece sıfır kar üzerinden matrah takdir edilecektir. Bu şekilde iktisadi ve mali mantığa aykırı bir sonuç elde edilmesinin yegâne sebebi ise 267. maddede var olan tedvin zaafıdır.

b. Değeri Düşen Emtiada Emsal Bedeli Uygulaması

VUK'un 274. maddesinde değeri düşen emtiaya ilişkin olarak aşağıdaki gibi bir hükme yer verildiğı görölmektedir.

“Emtia, maliyet bedeliyle değerklenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerkleme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.”

Emtianın maliyet bedeli dönem sonundaki satış bedeline nazaran % 10 ve daha üzerinde bir fazlalık gösterdiği hallerde mükellefler maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebileceklerdir. Madde metnindeki <tatbik edebilir> lafzı söz konusu uygulamanın ihtiyari/seçimlik bir hak olduğunu göstermektedir. Teoride düşük değerk esası²³⁸ olarak da adlandırılan 274. madde hükmü işletmelerin alıp satmak ya da üretip satmak amacıyla stoklarında bulundurduğu mal, hammadde, yardımcı madde ve malzemeler ile yarı mamul ve tam mamulleri kapsamaktadır.

Düşük değerk uygulamasında maliyet bedeli ile kıyaslanacak olan satış bedelinden kasıt işletmenin daha önceden gerçekleştirdiğı satışlara uyguladığı fiyatlar değildir. Burada kıyaslamaya esas alınacak olan satış bedeli değerkleme günü itibarıyla

²³⁸ Meriç, s. 84.

piyasada geçerli olan satış fiyatı eşit anlatımla rayiç bedeldir. İşletmenin satış fiyatı yerine piyasa satış fiyatının esas alınması emsal bedelle değerlendirme hakkının işletmede satışa hazır durumda bulunmayan ya da satışı yapılmayan ancak üretimde kullanılan hammadde ve yardımcı malzemeler ile yarı mamulleri de kapsamı sonucuna yol açmaktadır²³⁹.

Teoride düşük değer esası olarak adlandırılan bu uygulama pratikte stok emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın gider hesaplarına intikal ettirilerek vergi matrahının bu fark tutar kadar aşındırılmasına yol açmaktadır. Başka bir söyleyişle 274. madde hükmü iktisadi işletmelere bahse konu değer düşüklüklerini vergiye tabi gelirden indirebilme hakkı vermek suretiyle vergi avantajı sağlamaktadır.

Sosyal (moda değişikliği gibi), ekonomik (resesyon dönemi fiyat hareketleri gibi) ve teknolojik (teknolojinin eskimesi gibi) gelişmeler nedeniyle²⁴⁰ stoktaki malların piyasa satış fiyatlarında/rayiç değerlerinde aşağı yönlü hareketler yaşanabilmektedir. Buna göre iktisadi yaşamda bazı durumlarda ticari malların değeri (fiziki bütünlüğüne zarar gelmese dahi) piyasa koşullarındaki fiyat dalgalanmaları, iç ve dış talep yetersizliği, korumacı önlemler sonucu fiyatlara müdahale edilmesi gibi nedenlerle maliyet bedellerinin altına inebilmektedir²⁴¹. Aynı şekilde deflasyon nedeniyle fiyatlar genel seviyesinin düşmesi, teknolojide ve sanayide meydana gelen hızlı gelişmeler nedeniyle malın teknolojisinin veya modelinin eskimesi, moda alanında meydana gelen yenilikler nedeniyle malın satılabilirlik niteliğinin azalması, tüketicinin zevk ve tercihlerinde meydana gelen değişiklikler nedeniyle malın rağbet görmemesi gibi gerekçelerle de emtianın piyasa değeri düşebilir. Örneğin bilgisayar teknolojisinde meydana gelen sürekli değişim ve yenilikler nedeniyle bilgisayar ve bilgisayar ekipmanları çok kısa sürede teknolojik eskimeye uğrayarak bunların fiyatları düşmektedir²⁴². Bununla birlikte bazen değerlendirme konusu emtiaya ilişkin genel talep seviyesi (piyasa satış fiyatı) değişmezken işletmenin emtia maliyetinde bir

²³⁹ Ali Demireller, “Acaba Emtiaya Vergi Usul Kanunu’nun 274’üncü Maddesiyle Emsal Bedelle Değerleme Hakkının Getirilmesindeki Amaç ile Bu Hükmün Uygulanmasının Sonuçları Arasında Bir Farklılık Var mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, 2011, www.vergidunyasi.com.tr, (18.08.2017).

²⁴⁰ Altar Ömer Arpacı, **Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 223.

²⁴¹ Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.11.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.10.15.02-2010.VUK.127-859-23 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (22.08.2017).

²⁴² Maç ve Turut, www.yaklasim.com, (27.08.2016).

artış yaşanabilir. Önemli olan değerlendirme gününde piyasa satış fiyatının işletmenin maliyet bedeline nazaran en az % 10 oranında düşüklük göstermesidir. Örneğin işletmenin deneme üretimi veya ilk defa pazara sunduğu bir mal nedeniyle maliyetinin rakiplerinin satış fiyatının üstünde oluşması ilgili vergi avantajından yararlanmak için yeterlidir²⁴³.

Fiziksel olarak herhangi bir zarara uğramamasına karşın parasal olarak değer kaybına uğrayan emtialar VUK'un 274. maddesi mucibince emsal bedeliyle değerlendirirken ortalama fiyat usulü uygulanabilecektir. Çünkü malların fiziksel bütünlüğünde herhangi bir değişiklik meydana gelmediğinden aynı cins ve neviden olma şartı sağlanabilecektir. Ortalama fiyat esasının uygulanamaması halindeyse takdir komisyonuna başvurulacağı tabiidir.

Stok malların piyasa değerinde bariz bir şekilde düşüş yaşanmasının en müşahhas haline Sağlık Bakanlığı'nca ilaç fiyatlarında yapılan indirimlerde rastlanılmaktadır. Sağlık Bakanlığı'nca ilaç fiyatlarında yapılan indirimler sonucunda eczane işletmelerinin stoklarındaki malların piyasa değerinin indirim oranında azaldığı aşikârdır. Ancak dönem sonu stoklarını emsal bedelle değerlemek isteyen mükellefin emtianın piyasa değerinin maliyet bedelinin altında kaldığını ispatlaması gerekmektedir²⁴⁴. İspat aracı olarak emtia borsalarından temin edilecek fiyat bilgileri (metaller için Londra Metal Piyasası verileri gibi), ticaret odaları tarafından hazırlanacak piyasa raporları veya ilgili sektörün genelini temsil edecek nitelikteki firmaların satış fiyatlarının ortalaması kullanılabilir²⁴⁵.

c. Kıymeti Düşen Emtiada Emsal Bedeli Uygulaması

VUK'un 278. maddesinde yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtianın emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

²⁴³ Demireller, www.vergidunyasi.com.tr, (18.08.2017).

²⁴⁴ Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.10.15.02-2010.VUK.127-859-23 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (22.08.2017).

²⁴⁵ Demireller, www.vergidunyasi.com.tr, (18.08.2017).

Emsal bedeli ölçüsünün kıymeti düşen mallara uygulanabilmesi için kanun aşağıdaki koşulları aramıştır²⁴⁶.

-Kıymet azalışı yangın, deprem, su basması veya buna benzer afetler nedeniyle olmalıdır ya da bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma veya buna benzer durumlar sonucunda ortaya çıkmalıdır.

-Kıymet azalışı önemli olmalıdır.

VUK'un emtia kavramına atfettiği mana esas alındığında 278. madde hükmünün satın alınmış veyahut işletmede (tam mamul ve yarı mamul olarak) istihsal edilmiş olan ticari mallar ile üretimde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş ilk madde ve malzemeleri kapsadığını ifade etmek mümkündür. Örneğin stokta bekleme esnasında paslanma, kırılma, bozulma veya üretiminde kullanılacağı mamul malın üretimden kalkması vb. nedenlerle kullanım özelliğini yitiren (hurda malzeme olarak satılan) hammadde ve malzemeler kıymeti düşen mal kapsamında emsal bedeliyle değerlendirilmelidir²⁴⁷. Bir başka örnek vermek gerekirse işletmede üretilen ilaçların ambalajlanmasında kullanılmak üzere satın alınmış olan kâğıt malzemelerin kullanım özelliklerini yitirmesi halinde bu ambalaj malzemeleri de emsal bedeli ile değerlendirilebilir²⁴⁸. Vergi idaresinin özelgeleri esas alındığında;

- Son kullanma tarihinin geçmesi,
- Kalite standartlarına uygun olmaması,
- Üretimden kalkması,
- Tamirinin mümkün olmaması,
- Hasarlı olması,
- Kaza sonucu telef olması,
- Çevre ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olması,
- Canlı hayvanın ölmesi,

Gibi nedenlerle tedavül yeteneğini (satış imkânını) yitiren ya da önemli ölçüde kaybeden emtiaların <gibi> edatı kapsamında emsal bedeli ile değerlendirilmesinin mümkün olduğu görülmektedir.

²⁴⁶ Sabri Bektöre, Yılmaz Benligiray ve Nurten Erdoğan, **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri Envanter ve Bilanço**, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2012, ss. 81-82.

²⁴⁷ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-67 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (24.08.2016).

²⁴⁸ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.02.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-11 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (25.08.2016).

278. madde uygulamasının 274. maddeden temel farkı emtianın piyasa fiyatında bir düşüş ya da maliyetinde bir artış vukua gelmemiş fakat işletmeye dâhil emtia satış kabiliyetini önemli bir şekilde kaybetmiştir. Bu neticeyi meydana getiren sebepler 278. maddede belirtilen veya benzeri olan afetler ve hallerdir. Şartların tahakkuku halinde mevzu bahis emtia emsal bedeli ile değerlenir²⁴⁹.

278. maddede sayılan afet ve hallere maruz kalan bir emtianın tasarruf değeri sıfır düzeyine inebileceği gibi başka bir değer de olabilir. Söz konusu yeni değerler her hal ve takdirde emsal bedeli ölçeği ile saptanacaktır. Kıymeti düşen emtianın tasarruf değerinin sıfır düzeyine inmesi bu malın, ilgili mevzuatına veya iktisadi ve teknik icaplara göre, kullanılma imkânının ortadan kalktığı anlamına gelmektedir. Başka bir söyleyişle emtia fiziken (hasarlı bir şekilde) var olmasına karşın iktisaden zayi yani yok olmuştur. Kıymeti düşen emtianın tasarruf değerinin sıfırdan başka bir değer çıkması halinde ise bu malın halen ekonomik bir değere ve dolayısıyla tedavül yeteneğine sahip olduğu anlaşılmaktadır.

278. madde atıf yollu bir düzenleme olduğundan emsal bedeline dair müstakil bir belirleme yapmamıştır. Bu nedenle 278. maddede hükmolunan özel sebeplerin ortaya çıkması halinde emsal bedeli hesaplaması için 267. maddede üç sıra halinde sayılan yöntemlere başvurulması gerekecektir. Ancak kıymeti düşen stok malın yeni iktisap maliyetinin belirlenmesinde ikinci sıra olan maliyet bedeli esas geçerli olamaz. Zaten emtianın cari değeri, uğramış olduğu fiziksel kayıp sonucunda, mukayyet değerinin (kayıtlı maliyetinin) çok altına inmiştir. Emtiada vukua gelen fiziksel hasar kayıtlı maliyet (mukayyet değer) ile gerçek bedel arasındaki ilişkiyi koparmaktadır²⁵⁰. Burada kıymet kayıplarının (fiziksel hasar derecesinin) her bir emtiada aynı olmaması nedeniyle aynı cins ve neviden olma şartı sağlanamamaktadır²⁵¹. Bu durumda geriye sadece takdir esası kalmaktadır. Öte yandan kıymeti düşen mallarda emsal bedelini tespit yetkisi sadece takdir komisyonuna ait olmasına karşın bu tür emtialara mahkemelerce bir değer biçilmiş ise artık takdir esasına başvurulmasına gerek kalmamaktadır. Mahkemenin biçtiği değer emsal bedeli yerine geçmektedir.

²⁴⁹ Acar, s. 238.

²⁵⁰ Ömür Külahlı ve Alper Demir, “Afet Sonucu Zayi Olan Veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, 2009, s. 51.

²⁵¹ Saygılıoğlu ve Biçer, s. 118.

Takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedeli mükellefler tarafından emtianın yeni değeri olarak kayıtlara intikal ettirilir. Değer düşüklüğü ise ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Kıymeti düşen emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın takdir komisyonu kararının mükellefe tebliğ edildiği dönemde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü gider tahakkuku (zararın mahiyet ve miktar itibarıyla kesinleşmesi) ancak bu tarihte belli olmaktadır. Görüleceği üzere kıymeti düşen malların emsal bedeli ölçeği ile değerlendirilmesi işletmelere yasal yollardan vergi matrahını aşındırma hakkı verilmesi (vergi avantajı) anlamına gelmektedir.

d. Üretim Artıklarında Emsal Bedeli Uygulaması

VUK'un 278. maddesinde maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bahse konu mallar aslında imalat sürecinin doğal akışı içerisinde kendiliğinden ortaya çıkan ve ekonomik bir değere sahip olan üretim artıklarıdır. Ekonomik değere sahip bu üretim artıkları doğal olarak işletmeler tarafından satışa konu edilmektedir. VUK üretim artığı niteliğindeki bu malların maliyet bedelinin işletme kayıtlarından tam ve doğru bir şekilde çıkartılmasının olanaksız olduğu gerçeğinden hareketle doğrudan doğruya emsal bedeli ölçüsü ile değerlendirilmesi öngörmüştür. Bu bağlamda imalat sırasında hâsıl olan döküntüler ile kırıntı ve artıklar, mamul hale gelmekle beraber iyi bir halde olmayan ıskartalar emsal bedeliyle değerlendirilecektir²⁵². Örneğin kütükten kereste ve tahta elde edilirken ortaya çıkan talaşın değerlemesinin emsal bedeli ölçeği ile yapılacağı tabiidir²⁵³. Bu gibi imalat artıkları için mamul mallarda olduğu üzere imalat maliyeti hesaplanması (işçilikten, genel imal ve genel idare giderlerinden hisse ayrılması) bahis konusu olamaz²⁵⁴.

İşletmelerce satışa konu edilen bu tür artıklar için ortalama fiyat esasına göre emsal bedeli saptanması mümkündür. Çünkü aynı cins ve neviden olma şartı ile asgari satış miktarı şartının bir arada sağlanması ihtimal dâhilindedir. Üretim artıklarının

²⁵² Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 428.

²⁵³ Saygılıoğlu ve Biçer, s. 117.

²⁵⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü, VUK, s. 428.

emsal bedelinin hesaplanmasında ikinci sıra olan maliyet bedeli esasının uygulanamayacağı tabiidir. Dolayısıyla gerekli asgari satış miktarına ulaşılamaması halinde üretim artıkları için takdir esasına başvurmak gerekecektir.

e. İmhası Gereken Emtiada Emsal Bedeli Uygulaması

Kıymeti düşen emtiadan sürekli bir şekilde imha edilmesi gerekenlerine ilişkin olarak 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un²⁵⁵ 10. maddesi ile VUK'a 278/A maddesi eklenmiştir. VUK'un 27.03.2018 tarihinden itibaren hüküm ifade etmeye başlayan imha edilmesi gereken mallar kenar başlıklı 278/A maddesi şu şekildedir.

“Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, bu Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki usulle mukayyet olmaksızın, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. ... Bu değerlendirme neticesinde, Maliye Bakanlığınca karşılıklı anlaşmak suretiyle, tayin olunan imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilir. ...”

Anılan madde hükmünden faydalanma hakkı elde eden mükellefler artık takdir komisyonu kararına ve nezaretine ihtiyaç duymaksızın doğrudan doğruya sıfır değerindeki emsal bedeli üzerinden kıymeti düşen emtia değerlemesi yapabilecekler ve bu malları imha edebileceklerdir.

2. GVK'daki Atıf Yollu Düzenlemeler

GVK'da emsal bedeli esasına atıf yapan pek çok hüküm bulunmaktadır. GVK'daki atıf yollu bu hükümler incelendiğinde kanun koyucunun kişisel yorum ve uygulamalara açık nitelikteki işlemlerin bedellerinin emsal bedeli ölçeği ile fiyatlandırılmasını istediği görülmektedir. Yedi gelir unsurunun tamamına yakınında

²⁵⁵ 27.03.2018 tarihli ve 30373 sayılı 2. mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yer verilen atıf yollu hükümlerle objektif bir şekilde kıymetlendirme yapılarak gelir vergisi matrahının gerçeğe ve fiili duruma en yakın bir şekilde tespit edilmesi amaçlanmıştır.

a. Ticari İşletmeden Çekiş Yapılması

GVK'nın ticari kazançlarda gider kabul edilmeyen ödemeleri düzenleyen 41. maddesinin 1. fıkrasında aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz denildikten sonra 1. bentte şu hükme yer verilmiştir.

“Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler(Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)”

Mali doktrinde işletmeden çekiş düzenlemesi olarak adlandırılan bu soyut norm ile ticari işletmeye dâhil iktisadi unsurların işletme sahibi veya aile fertlerinin kişisel kullanımlarına tahsisi halinde bunun işletme bünyesinden yapılan normal satışlar gibi işleme tabi tutulması öngörülmüştür²⁵⁶. Bu kabul tarzının altında yatan sebep ise gerçek kazancın sun’i bir şekilde gizlenmesine ve parçalanmasına engel olmak arzusudur²⁵⁷. Bir vergi güvenlik önlemi olduğu anlaşılan ilgili bent hükmünde sayılan durumlarda mükellefin keyfi surette vereceği kararlara bağlı kalmamak bilakis objektif hükümlere göre hareket etmek vergi hukuku esaslarının icabıdır²⁵⁸. İşte keyfi uygulamalar ve yanlış yorumlarla karşılaşılmasının kuvvetle muhtemel olduğu bu alanda objektifliği (güvenliği) sağlamak üzere kanun koyucu VUK’un 267. maddesine yollama yapmıştır. Emsal bedeli esası işletmeden çekiş uygulamasında ölçme, kıyaslama, değerlendirme ve takdir fonksiyonlarının tamamını bir arada ifa etmekte kısaca tam anlamıyla vergi güvenliğini sağlamaktadır.

Aynı değeri ister işletme sahibinin eşi ve çocukları çeksin isterse mükellefin kendisi çeksin bu çıkışların tamamı her hal ve takdirde teşebbüs sahibinin çekişi olarak kabul edilecektir. GVK’nın 41/1-1. maddesinde işletmeden çekilen unsurların emsal bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanırken VUK’un 267. maddesindeki sıraya

²⁵⁶ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, (GVK), s. 431.

²⁵⁷ Fritz Neumark, **İzahlı ve Notlu Gelir Vergisi-Esnaf Vergisi-Kurumlar Vergisi-Vergi Usul Kanunları**, Hak Kitabevi, İstanbul, 1949, (Kanunlar), s. 40.

²⁵⁸ Adolf Graf, **İşletmecilikte Vergiler**, Çev. Ziya Şenveli, Karınca Matbaası, Ankara, 1955, s. 79.

uyulmayacağı yolunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla işletmeden çekilen unsurların emsal bedellerinin 267. maddedeki hiyerarşik sıralama uygulanmak suretiyle bulunması gerekir²⁵⁹.

İşletmeye dâhil aynı değerlerin ticari mamelekten teşebbüs sahibinin özel mamelekine aktarılması olayında normal satışlar gibi vergileme yapılmasını sağlayan unsurun emsal bedeli esasına yapılan yollama olduğu açıktır. Zira VUK'un 267. maddesi kapsamında yapılan değerlendirme ile satış fiyatına yaklaştırmacı vasıfta bir fiyat eşit anlatımla emsal satış bedeli saptanmaktadır. Böylelikle normal şekilde satış halinde sağlanacak kazanca tekabül eden bir kar işletme bünyesinde bırakılmaktadır²⁶⁰. Görüleceği üzere işletmeden aynen çekilen unsurlar ticari kazancı doğrudan etkilemektedir²⁶¹.

Ferdi teşebbüsten çekildiği için emsal bedeli ölçeğine göre değerlendirilecek olan iktisadi unsurun emtia ya da emtia dışı bir varlık olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır²⁶². İşletmeden çekilen unsur emtia ise emsal bedelinin ortalama fiyat ya da maliyet bedeli esasına göre tespit edilmesi kuvvetle muhtemeldir. Bu şekilde tespit edilecek olan emsal fiyat hasılat olarak addedilecektir. Öte yandan emtia çekişlerinde maliyet bedeliyle değerlendirme yapılması gereken durumlarda genel olarak toptan satış niteliğinde bir çekiş mümkün değildir. Toptan satış bir iktisadi unsuru doğrudan veya dolaylı bir şekilde tekrar satmak üzere alan kişilere satıştır. İşletme sahibinin aynı değeri tekrar satmak amacıyla işletmeden çekmesi durumunda gerçekte işletmeden çekiş değil bir işletmeden başka bir işletmeye satış söz konusudur. Çünkü aynı değerın tekrar satılmak üzere işletmeden çekilmesi ve satışa arz edilmesi yeni bir ticari işletmeyi oluşturur²⁶³.

İşletmeden çekilen unsur emtia haricindeki bir mal veya hizmet ise emsal bedelinin ilk iki sıradaki esaslara göre tespit edilmesi mümkün değildir. Çünkü ortada emsal alınacak bir satış olmadığı gibi kayıtlı maliyet de eskimiştir. Özellikle piyasa rayicinin alış değerine kıyasla çok yükseldiği unsurlarda maliyet bedeli esas

²⁵⁹ Yılmaz, s. 63.

²⁶⁰ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, GVK, s. 432.

²⁶¹ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İctihatlı Gelir Vergisi Kanunu**, 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1991, (GVK), s. 164.

²⁶² İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.07.2014 tarihli ve 67854564-010.01-428 sayılı özeldesi, www.gib.gov.tr, (06.10.2016).

²⁶³ Bıyık ve Kıratlı, s. 480.

uygulanırsa realize edilmiş büyük sermaye kazançlarının vergisizce işletmeden çekilmesi olasılığı doğar. Dolayısıyla işletme içi satışı mutad olmayan unsurların işletmeden çekilmesi halinde emsal satışların yokluğu bahanesiyle maliyet artı kar payı usulüne gidilmesi gerçek bedelden uzaklaşmak olur²⁶⁴. Bu gibi durumlarda takdir komisyonunca takdir edilen emsal satış bedeli hasılat addedilmelidir. Örneğin çok eskiden beri yürüttüğü taksi işletmeciliği faaliyetini terk eden bir mükellefin ticari plakasının işletmeden çekiş hükümleri kapsamında emsal bedelle değerlendirilerek kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir²⁶⁵. Burada taksi plakası emtia niteliğinde olmadığından aksine duran varlık sıfatını haiz olduğundan birinci sıra olan ortalama fiyat esasının uygulanması mümkün değildir. Taksi plakası çok önceden alındığı için kayıtlardaki düşük bedelli tarihi maliyet yıpranmıştır. Güncel ve güvenilir bir veri değildir. Bunun üzerinden gerçek bedelin kavranması mümkün olamaz. Dolayısıyla geriye tek yol olarak takdir komisyonunun takdir edeceği emsal satış bedeli kalmaktadır. Söz konusu emsal bedelle mukayyet değer arasındaki müspet fark ticari kazanç kısmı olarak addedilecektir.

Ferdi teşebbüsten çekilen unsurlar için mükellef ve aile efradı tarafından ticari işletmeye herhangi bir bedel ödenip ödenmemesi sonucu değiştirmemektedir. Zira GVK'nın 41/1-1. maddesinin parantezden önceki kısmı işletmeden bedelsiz çekiş halini kavrarken parantez içi hükmü ise hem bedelsiz hem de bedelli çekiş halini kavramaktadır. Bu itibarla ticari işletmeden çekilen unsur için ödenen bedel öncelikle emsal satış fiyatı ile kıyaslanacaktır. Kıyaslama sonucunda işletme aleyhine menfi bir fark çıkması halinde aradaki fark kadar ilave hasılat kaydı yapılması gerekecektir. Görüleceği üzere emsal bedeli esaslı işletmeden çekiş uygulamasında aynı zamanda bir alt sınır/alt limit (kanuni ölçüt) görevi görmektedir. Kanun teşebbüsten çekilen aylara emsal bedelinden daha düşük bir fiyat uygulanması halinde bu tutarı (gerçek durumu yansıtır olsa bile) matrah olarak kabul etmemektedir. Bir başka deyişle işletmeden çekiş uygulamasında mükellefler emsaline nazaran daha düşük bir fiyat üzerinden satış beyanında bulunamazlar.

İşletmeden çekiş olayında tek bir hukuki işlem/sözleşme bulunmaktadır ve bunun gerçekliği noktasında herhangi bir eleştiri getirilmemektedir. Çünkü hukuki

²⁶⁴ Bulutoğlu, s. 318.

²⁶⁵ Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.07.2014 tarihli ve 48349025-VUK-2-1266-92 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (06.10.2016).

işlem/sözleşme hem şekil hem de muhteva olarak yerine getiriliyor olabilir. Eleştiri bu hukuki işlemin semenine yöneliktir. Sözleşmenin ivazları/edimleri arasındaki uyumsuzluğa yönelik olarak eleştiri getirilmektedir. Edimlerin değerleri arasındaki eşitsizliği ölçecek olan unsur ise emsal bedeli esasıdır. Buradan hareketle GVK'nın 41/1-1. maddesinin parantez içi hükmünün kanunda öngörülen peçeleme sözleşmesi eşit anlatımla peçeleme karinesi niteliğinde olduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle söz konusu parantez içi hüküm olmasaydı düşük bedelli çekişlerde doğrudan emsal bedeli esası uygulanamayacaktı. Çünkü VUK'un 267. maddesindeki genel sebep unsurları peçeli ve muvazaalı işlemleri kapsar nitelikte değildir. Ancak bedelsiz çekiş işleminin her hal ve takdirde 267. maddedeki genel sebep unsurları kapsamına girdiği sarihdir.

b. Zirai İşletmelerde Trampa Ekonomisi ve Dahili Sarf

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilere ilişkin hasılat ve masraf unsurlarının belirlendiği GVK'nın 56 ve 57. maddelerinde trampa ekonomisi ve dâhili sarf hallerinde emsal bedeli esasına göre fiyatlandırma yapılması öngörülmüştür. Mezkûr maddelerde emsal bedeli esasının özel sebep unsurları olarak sayılan bu haller VUK'un 267. maddesinde hüküm bulan gerçek bedelin olmaması ve bilinmemesi genel sebep unsurlarına tekabül etmektedir. Bir başka anlatımla GVK'daki söz konusu özel hükümler olmasa dahi bu hallerde VUK'un 267. maddesindeki genel sebep unsurları kapsamında yine emsal bedeli esasına göre fiyatlandırma yapılabilecektir. Ancak anılan özel hükümlerde (VUK'daki genel düzenlemeden farklı olarak) trampa işleminde hasılat olarak hangi emsal bedelinin esas alınacağı ile dâhili sarfın nasıl fiyatlandırılacağı hususları sarih bir şekilde belirlenmiştir.

GVK'nın 56/2. madde hükmüne göre zirai mahsullerin istihsal (üretim) vasıtaları ile ya da zat (kişisel), aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak (tüketim) maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılır. Zirai işletmenin faaliyet konusunu oluşturan ürünler elden çıkarıldığından ortalama fiyat ya da maliyet bedeli esaslarına göre emsal satış bedelinin saptanacağı tabiidir. Özel düzenlemeye konu edilen mezkûr trampa işlemi zirai işletme açısından bir satış niteliğinde olduğundan emsal bedeli esası ile satış

fiyatları üzerinden fiyatlandırma yapılması her iki kanun maddesinin ahenk içinde olmasını sağlamıştır. Bir başka anlatımla emsal bedeli esası burada kendisinden beklenen fonksiyonu ifa edebilmektedir.

GVK'nın 56/3. madde hükmüne göre ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak (tüketim) maddesi veya istihsal (üretim) vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır. Kanun koyucu burada, 56/2. maddeden farklı olarak, iktisap edilen malların emsal bedellerinin hasılat addedilmesini öngörmüştür. Bununla birlikte iktisap edilen malların emsal bedellerinin hangi tarafın verilerine göre hesaplanacağı belirsizdir.

GVK'nın 56/4. madde hükmüne göre işletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır. Vergi uygulamasında dâhili sarf olarak nitelendirilen bu işlem nedeniyle zirai işletmenin aynı zamanda gider yazma hakkına da sahip olduğu GVK'nın 57/2. maddesinde sarih edilmiştir. Dâhili sarfın niteliği gereği zirai işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan bir mal bahis konusu olduğundan ortalama fiyat ya da maliyet bedeli esası ile tespit edilecek olan emsal fiyat bir yandan gelir bir yandan da gider yazılacaktır.

c. Hizmet Erbabına Ücret Niteliğinde Menfaat Sağlanması

GVK'nın 63/4. maddesine göre hizmet erbabına (konut tedariki dışında kalan) sair suretle sağlanan menfaatler emsal bedeli marifetiyle fiyatlandırılacaktır. Ticari, zirai ve mesleki işletmelerde istihdam edilen personele nakdi ücret ödendiği gibi aynı ücret de ödenebilmektedir. Aynı ücretler de maddi/fiziki mal verilmesi, konut tedarik edilmesi ve menfaat sağlanması (hizmet temin edilmesi) şeklinde vücut bulmaktadır. Maddede zikredilen diğer suretle menfaat sağlanması ibaresinden kasıt maddi/fiziki mal verilmesi ve konut tedarik edilmesi hallerinin dışında kalan her türlü menfaat teminidir. Bir başka anlatımla personele işletmede çalışmasının karşılığı olarak işveren tarafından herhangi bir şekilde (işletme içinden ya da dışından) bedelsiz hizmet/menfaat sağlanması ücret ödemesi anlamına gelmektedir. Ancak söz konusu menfaat temininin bir bedeli/parasal karşılığı bulunmamaktadır. Dolayısıyla GVK'nın

63/4. maddesindeki özel sebep unsurunun VUK'un 267. maddesinde gerçek bedelin olmaması ve bilinmemesi şeklinde vücut bulan genel sebep unsurlarına tekabül ettiği anlaşılmaktadır.

Personele bedelsiz olarak sunulan hizmet ya işletme içerisinde sağlanır ya da üçüncü kişilerden tedarik edilir. Örneğin bir otel işletmesi istihdam ettiği personeline çalıştığı bu otelde ailesiyle birlikte ücretsiz tatil yapma imkânı tanıyabileceği gibi başka bir otelde ücretsiz tatil yapmasını da sağlayabilir. Personele dışarıdan hizmet temin edilmesi durumunda işverenin bu hizmet alımı için ödediği tutar emsal bedeli yerine geçmelidir. Mesela özel okulda çalışan bir öğretmenin işvereni tarafından ücretsiz ameliyat ettirilmesi durumunda hastanenin düzenleyeceği faturada yazılı olan tutar emsal bedeli (net ücret) olarak kabul edilmelidir. Zira emsal bedeli esasının uygulanmasını gerektiren özel sebep unsurları en nihayetinde gerçek bedelin olmaması veya bilinmemesi ya da doğru olarak tespit edilememesi hallerine inhisar etmektedir. Bu nedenle personele işletme dışından sağlanan hizmetlerde işverenin ödemiş olduğu tutar aslında personele sağlanan menfaatin (ücretin) gerçek bedeli olmaktadır. Dolayısıyla personele bedelsiz olarak sunulan menfaatin/hizmetin parasal değeri (ücret gideri) artık bilinmektedir. Şayet işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan bir hizmet/menfaat personele ücretsiz olarak sunulmuş ise bu takdirde VUK'un 267. maddesindeki hiyerarşik sıra dâhilinde emsal bedeli tespitine gidilecektir. İşveren konumundaki işletme tarafından bu şekilde tespit edilecek olan emsal bedeli, GVK'nın 63/4. maddesi mucibince, hizmet erbabının net ücreti addedilecektir.

d. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Ayni İşlemler

GVK'nın 72/2. maddesine göre ayın olarak tahsil edilen kiralar emsal bedeli ile paraya çevrilir. Kira karşılığı tahsil edilen ayni değer VUK'un 267. maddesindeki hiyerarşik sıra dâhilinde tespit edilecek olan emsal bedeli GMSİ olarak addedilecektir. GVK'nın 72/2. maddesi GMSİ alanındaki trampa ekonomisini düzenlediğinden aslında ortada gerçek bedelin bilinmediği bir durum mevcuttur. Bu itibarla GVK'nın 72/2. maddesindeki özel sebep unsurunun VUK'un 267. maddesindeki genel sebep unsurları ile ahenk içinde olduğu anlaşılmaktadır.

Kira karşılığında tahsil edilen ayınların (mal veya hizmetlerin) tespit edilecek olan emsal bedeli gayri safi kira geliri sıfatıyla GMSİ matrahının hasılat yönünü oluşturacaktır. Kira karşılığı tahsil edilen ayınlar nedeniyle GMSİ sahibi nezdinde ortalama fiyat ve maliyet bedeli esaslarının uygulanamayacağı tabiidir. Zira GMSİ sahibi olunması kiralama işleminin özel mamelek içerisinde gerçekleştiği anlamına gelmektedir. Özel mamelekin bahis konusu olduğu bir yerde ticari, zirai ve mesleki faaliyetin teknik olarak mümkün olamayacağı sarihtir. Dolayısıyla bu durumda geriye tek yol olarak takdir esası kalmaktadır.

GVK'nın 74/1-6. maddesine göre kiraya verilen mal ve hakların maliyet bedelleri bilinmiyorsa (bina ve arazi hariç) takdir komisyonu tarafından tespit edilecek olan emsal değer (maliyet bedeli) üzerinden amortisman gideri hesaplanacaktır. Maliyet bedeli malum olmayan bir mal ve hakkın GMSİ özelinde nasıl değerlendirilmesi gerektiğini düzenleyen anılan madde hükmüne bu açıdan bakıldığında VUK'un 267. maddesindeki genel sebep unsurları ile ahenk içinde olduğu görülmektedir. Öte yandan değerlendirme konusu mal ve hakkın GMSİ sahibi açısından alım satıma konu edilen bir unsur olmadığının farkında olan kanun koyucu doğrudan takdir esasına yollama yapmıştır.

e. Değer Artışı Kazançlarında Aynı İşlemler

GVK'nın safi değer artışı kenar başlıklı mükerrer 81. maddesinin 1. fıkrasında hâsılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarının (parasal karşılığının) VUK'un değerlendirme hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı belirtilmiştir. VUK'un değerlendirme hükümlerine bakıldığında ise trampa ekonomisini kavrayan yegâne düzenlemenin emsal bedeli esası olduğu görülmektedir. GVK'nın mükerrer 81/1. maddesinde hüküm altına alınan mezkûr soyut norm ile aslında değer artışı kazancı sahasında gerçek bedelin bilinmediği elden çıkarma işlemleri kavranmak istenmiştir. Burada VUK'un 267. maddesindeki gerçek bedelin bilinmemesi genel sebep unsuruna müsteniden emsal bedeli tespiti yapılması gerekecektir. Öte yandan anılan fıkra hükmünde trampa konusu iktisadi unsurlardan hangisinin emsal bedelinin esas alınacağı da sarih bir şekilde belirlenmiştir. Buna göre emsal bedeli hesaplanacak olan unsur elden çıkarma karşılığında iktisap edilen mal ve hizmetler olacaktır. Elden

çıkarılan mal ve haklar karşılığında iktisap edilen mal ve hizmetlerin emsal bedelleri saptanmak suretiyle değer artışı kazancının hasılat ayağı tespit edilmiş olunacaktır. Trampa kapsamında iktisap edilen mal ve hizmetlerin, değer artışı kazancı sahibi açısından, herhangi bir ortalama satış fiyatı ve maliyet bedeli bahis konusu olamayacağından 267. maddedeki ilk iki sıra uygulanamayacaktır. Zira değer artışı kazancı sahibi olunması elden çıkarma işleminin özel mamelek içerisinde gerçekleştiği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla değer artışı kazancının hasılat ayağı özelinde VUK'un 267. maddesindeki ilk iki sıranın uygulanması mümkün değildir. Bu durumda geriye tek yol olarak takdir esası kalmaktadır.

3. KDVK'daki Atıf Yollu Düzenlemeler

KDVK'nın vergi sorumlusu kenar başlıklı 9. maddesinin 2. fıkrasında aynen aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.

“Fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır. Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.”

Belgesiz mal ve hizmet satılması çoğu zaman alıcı açısından gerçek iktisap bedelinin satıcı açısından da gerçek satış bedelinin bilinmemesi ya da doğru olarak tespit edilememesi anlamına gelmektedir. Kayıt dışı olarak gerçekleştirilen bir iktisadi ilişkide belgesiz alış tutarı ile belgesiz satış tutarı aynı şey olduğundan kanun koyucu alıcı mükellef nezdinde hesaplanacak olan emsal alış bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla (belgesiz satışa ilişkin) vergilendirme yapılmasını amaçlamıştır. Bununla birlikte anılan fıkra hükmünde emsal bedelinin nasıl hesaplanacağı hususunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak KDVK'nın 27/3. maddesinde emsal bedeli ve emsal ücreti VUK hükümlerine göre tespit olunur denilmiştir. Görüleceği

üzere kanun koyucu KDVK'nın 9/2. madde hükmünü ihdas ederken VUK'un 267. maddesinin emsal alış bedelini tespit edeceğini zannetmiştir. Oysaki VUK'un 267. maddesi emsal alış bedelini hesaplayacak şekilde kurgulanmamıştır.

KDVK belgesiz alış gerçekleştiren mükellefin emsal alış fiyatları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini arzularken emsal bedeli esasındaki noksanlık nedeniyle satış fiyatları üzerinden KDV tahsil edilmektedir. Böyle bir sonuç ise gerçek matrahlar üzerinden vergi alınması prensibine ve mali mantığa ters düşmektedir. Belgesiz alış gerçekleştiren mükellefin sadece emsal alış fiyatları değerlendirme konusu belgesiz satışın emsal bedeline eşit olabilecek evsafaadır. Belgesiz alış gerçekleştiren mükellefin emsal satış fiyatlarının değerlendirme konusu belgesiz satışın emsal bedelinden farklı bir değeri temsil edeceği tabiidir. Çünkü bir işletme bilhassa emtia niteliğindeki mal ve hizmetleri, normal şartlar altında, alış fiyatının üzerine belirli bir kar marjı ilave ederek satar. Bu sebepten ötürü de belgesiz alış gerçekleştiren mükellefin emsal satış fiyatının emsal alış fiyatına nazaran daha yüksek çıkacağı aşikârdır.

KDVK'nın sorumluluk maddesinde belgesiz hizmet alışlarının da emsal bedeli ölçeği ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. Ancak VUK'un 267. maddesinin mevcut haliyle hizmet ifalarını kapsayıp kapsamadığı belirsizdir. Hatta 267. maddenin ihdas edilme gerekçesi göz önüne alındığında emsal bedeli esasının fason imalat hizmeti haricindeki diğer hizmet ifalarını kapsamadığı sonucuna bile varılmaktadır. Bu açıdan konuya yaklaşıldığında emsal bedeli esasının KDVK'nın kendisinden beklediği fonksiyonu ifa etme noktasında yetersiz kaldığını söylemek mümkündür.

II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA EMSAL BEDELİ ESASLI VERGİLENDİRME

Türk Vergi Hukukundaki emsal bedeli müessesesine yönelik ikinci temel düzenleme KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kenar başlıklı 13. maddesinde emsallere uygunluk ilkesi şeklinde ihdas edilmiştir. Bünyesinde kıyas, tahmin ve takdir unsurlarını barındıran emsallere uygunluk ilkesinin bu yönü ile emsal bedeli müessesesinin tüm karakteristik özelliklerini taşıdığı anlaşılmaktadır.

KVK'nın 13. maddesinin 3. fıkrasında emsallere uygunluk ilkesinin tanımı yapılmıştır. OECD'nin Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi (OECD Rehberi) esas alınarak yapılan tanım şu şekildedir.

“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 ilkesine riayet edilmemesinin sonuçlarına ise aynı maddenin 1. fıkrasında şu şekilde yer verilmiştir.

“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.”

Emsallere uygunluk ilkesine riayet edilmemesi halinde kurum kazancının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilmekte ve özel bir vergileme tekniği devreye sokulmaktadır. Bu yüzden transfer fiyatlandırmasında kilit kavram bir karşılaştırma ölçütü olarak yasada yer bulan emsaldir²⁶⁶. Çünkü kuruma ait servet unsurlarının sermaye azaltımı dışındaki yollarla ortaklara aktarıldığını belirleyen unsurun emsallere uygunluk ilkesi olduğu açıktır. Başka bir anlatımla emsal bedeli uygulaması kurumlar vergisi sahasında gizli kar dağıtımını ortaya çıkartan bir vergi güvenlik müessesesine dönüşmüş vaziyettedir. Bu hükümler muvacehesinde kurumlar vergisi sahasında örtülü kazanç dağıtımının varlığının emsal fiyat ya da bedellerin üzerine oturduğunu söylemek mümkündür²⁶⁷. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı ya da yokluğu emsallere uygunluk ilkesi ile saptanmaktadır²⁶⁸.

²⁶⁶ Ayşe Tuba Berk, “Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar ve Tespitler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 284, 2012, www.vergisorunlari.com.tr, (15.09.2017).

²⁶⁷ Şenyüz ve diğerleri, Sistem, s. 297.

²⁶⁸ Mustafa Akkaya, “Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı (İşlev, Hukuki Nitelik, Sorunlar)”, **Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması**, (Ed. Funda Başaran Yavaşlar), Marmara Üniversitesi Yayınevi, İstanbul, 2013, (Transfer), s. 31.

A. Emsallere Uygunluk İlkesine Yüklenen Anlam

KVK'nın bahse konu 13/1. maddesi hükmünden kanun koyucunun emsallere uygunluk ilkesini kanuni karineye bağladığı anlaşılmaktadır. Buna göre ilişkili kişilerle gerçekleştirilen iktisadi ilişkilerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir fiyat veya bedel uygulanmasıyla birlikte kanun temeldeki özel hukuk işleminin/sözleşmesinin fiyat unsuru bakımından vergiden kaçınmak amacıyla kötüye kullanıldığı karinesini (peçeleme karinesi) getirmektedir²⁶⁹. Başka bir deyişle emsallere uygunluk ilkesine aykırı davranmak suretiyle örtülü kazanç dağıtılması yasada öngörülen peçeleme sözleşmesidir²⁷⁰. Bu açıdan kurumlar vergisi tatbikatındaki emsal bir kanuni ölçüttür. Kanun emsallere uygunluk ilkesine aykırı transfer fiyatlarının kullanıldığı işlemlerin sonucuna ilişkin bir karine getirmiştir. O da örtülü kazanç dağıtımı karinesidir. Kanundaki <dağıtılmış sayılır> ifadesi karinenin varlığını göstermektedir²⁷¹.

Emsallere uygunluk ilkesinin kanuni karineye bağlanması vergi idaresinin ispat ve delil yükümlülüğünün ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Bu nedenle ilişkili kişinin varlığı, bu kişiyle alım satım sözleşmesi yapılması ve semenin emsallere aykırı olması unsurlarının birlikte gerçekleşmesi emsal bedeli karinesinin varlığını (bilinen hareket noktasını) oluşturur. Bilinen hareket noktasından ise gerçek olduğu kabul edilen örtülü kazanç dağıtımının varlığına (transfer fiyatlandırması sonucuna) ulaşılmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesi bir adi kanuni karine olduğundan mükellef karinenin hareket noktasını oluşturan olayın varlığı hakkında yargıçta doğmuş bulunan kanaati ortadan kaldırılabileceği gibi hareket noktasına bağlanan hukuki sonucun yokluğunu ispat ederek de karineyi çürütebilir²⁷². Zira objektif unsurlardan herhangi birisinin ve bilhassa ivazlar arasındaki uyumsuzluğun haklı nedenlerden ileri geldiğinin²⁷³ mükellef tarafından iddia ve ispat edilmesi mümkündür.

Kurum varlıklarının bedelsiz (ivazsız) olarak ilişkili kişilere devredilmesi ya da ilişkili kişilerle girişilen iktisadi ilişkilerde emsallere aykırı fiyat uygulanması söz

²⁶⁹ Kurtulmaz, s. 145.

²⁷⁰ Öncel ve diğerleri, s. 343.

²⁷¹ Yaltı, Gizli Emsal, www.vergisorumlari.com.tr, (15.09.2017).

²⁷² Küçük, s. 147.

²⁷³ Mualla Öncel, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, İş Bankası Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1978, s. 33.

konusu karinenin objektif unsurlarıdır. Bedelsiz devrin ya da emsallere aykırı fiyatın bilerek ve istenilerek (kasten) uygulanması ise karinenin subjektif unsurunu oluşturur²⁷⁴. Öte yandan kanun koyucu madde metninde <dağıtılmış sayılır> ifadesini kullanmak suretiyle kasıt karinesi getirmiştir. Zaten kanunda subjektif unsura (emsallere aykırı fiyatın bilerek ve istenilerek uygulanması gerektiğine) yönelik açık bir yollama yapılmamıştır. Buna göre belirli kişilerle emsallere aykırı ivazlar üzerinden iktisadi ilişkiye girişilmesi kurumun bu fiili bilerek ve isteyerek işlediğinin karinesidir. Dolayısıyla vergi idaresinin kurumun mezkûr fiili bilerek (kasten) işlediğini kanıtlama yükümlülüğü bulunmadığı gibi kurumun yapılan işin hukuki niteliğini ve sonuçlarını bilmesine de gerek yoktur²⁷⁵. Kısaca emsallere uygunluk ilkesi uygulamasında mükellefin vergi kaçırma niyet ve kastının bulunup bulunmadığına bakılmaz.

B. Emsallere Uygunluk İlkesinin Unsurları

Vergi konusu bir iktisadi ilişkinin bedelini/fiyatını emsallere uygunluk ölçüsüyle test edebilmek için mutlak surette üç unsurun bulunması gerekir. Başka bir deyişle yasal metinde emsallere uygunluk ilkesine müteallik olarak tarif edilen soyut normun unsurlarını aşağıdaki gibi nitelendirmek mümkündür.

- Alım satım unsuru,
- İlişkili kişi unsuru,
- Fiyat veya bedel (semen) unsuru.

1. Alım Satım Unsuru

Kanunda doğrudan mal ve hizmet alım satımının tanımı yapılmamakla beraber söz konusu ameliye örneklendirilmiştir. Bu itibarla 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 değerlendirilmiştir. Örneklem yoluyla sayılan bu

²⁷⁴ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, (KVK), s. 368.

²⁷⁵ Öncel, ss. 31-33.

iktisadi ilişkiler, madde hükmündeki ifadesiyle, her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilecek işlemleri ifade etmekte olup²⁷⁶ tadat edici bir vasfı yoktur. Dolayısıyla görünüm şekilleri ne kadar çeşitli olursa olsun²⁷⁷ ilişkili kişilerle girilen her türlü iktisadi ilişki 13. madde uygulamasında mal ve hizmet alım satımı olarak kabul edilerek emsallere uygunluk testine tabi tutulacaktır. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı emsallere uygunluk ilkesinin iktisadi yaşamda alım satıma konu edilebilen her türlü mal ve hizmeti kapsayacak şekilde ihdas edilmiştir.

2. İlişkili Kişi Unsuru

Bir kurum açısından ilişkili kişi;

-Kurumların kendi ortaklarını,

-Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,

-Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,

-Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,

-Ortakların eşlerini,

-Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını,

İfade etmektedir.

Bir kurumun başka bir kurum veya kişiyle ilişkili olduğunun kabulünde kanun koyucunun genel itibarıyla kontrol etme veya edilme, ortak kontrol altında bulunma ve yakın akrabalık unsurlarını ön planda tuttuğu anlaşılmaktadır. Bir başka anlatımla ilişkili kişi kavramının ekonomik ve ticari kararların doğrudan veya dolaylı olarak etkilenmesi üzerine inşa edildiğini ifade etmek mümkündür. Bu husus kanun koyucu tarafından 13. maddenin 2. fıkra gerekçesinde aşağıdaki gibi dile getirilmiştir.

“Diğer taraftan ortaklık ilişkisi olup olmadığına veya ortaklık oranına bakılmaksızın kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya

²⁷⁶ Özbacı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, KVK, s. 393.

²⁷⁷ Öncel, s. 67.

dolaylı olarak bağılı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kişiler ilişkili kişi sayılmaya devam edilecektir.”

Kanun herhangi bir vasıtayla doğrudan ya da dolaylı bir şekilde kontrol etme veya edilme durumunu her hal ve takdirde ilişkili kişi kapsamına sokmaktadır. Şayet açık bir şekilde kontrol etme veya edilme durumu yoksa bu sefer % 10 ve üzerindeki bir oranda ortaklık, oy veya kâr payı hakkı kontrol etme veya edilmeye karine kabul edilmiştir. Öte yandan Cumhurbaşkanı bir ülkeyi vergi cenneti (ülkemizden daha düşük vergileme yapan ve bilgi değişimini reddeden ülkelerden) ilan etmişse artık o ülkeden kimle hangi tür iktisadi ilişki kurulmuş olursa olsun o kişi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir²⁷⁸.

3. Semen Unsuru

KVK emsallere uygunluk ilkesini fiyat ve bedel ile sınırlandırmıştır. Bu nedenle anılan kavramlara atfedilecek anlamların da belirlenmesi gerekmektedir. Vergi hukukunda fiyat ve bedel kavramlarına ayrı ve özel bir anlam yüklenmediği hatta söz konusu kavramlara ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapılmadığı görülmektedir. Dolayısıyla bu kavramların borçlar hukukundaki anlam ve tanımları, ilke olarak, vergi hukuku için de geçerli olmaktadır. Çünkü vergi hukuku kamu hukukunun özerk bir dalı olmasına karşılık özel hukuk kavramlarından da aynen ya da dönüştürmek suretiyle yararlanır²⁷⁹. Bu itibarla vergi hukuku KVK sahasında alım satım kavramına borçlar hukukundan farklı bir anlam yüklemişken fiyat/bedel kavramını ise borçlar hukukundaki anlamı ile kullanmayı tercih etmiştir. Bu hükümler muvacehesinde KVK'nın 13. maddesinde fiyat ve bedel olarak ifade edilen semenin borçlar hukukunda sözleşmenin objektif esaslı unsur olarak kabul edildiği (sözleşmenin olmazsa olmaz unsurlarından birisi olduğu) anlaşılmaktadır²⁸⁰. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı bir iktisadi ilişkiye ilişkin sözleşmenin yan unsurlarında

²⁷⁸ Doğan Şenyüz, **Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, (KVK), s. 52.

²⁷⁹ Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, (İkametgâh), s. 5.

²⁸⁰ Mustafa Akkaya, İbrahim Nihat Bayar ve Oytun Canyaş, “Vergi Hukukunda Emsallere Uygunluk ve Gerçeklik İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 276, 2011, <http://akkayahukuk.com/tr/makale.html>, (18.03.2017).

emsallere aykırı durumlar var olsa bile söz konusu aykırılıkların emsal bedeli ölçeği ile düzeltilemeyeceğidir.

C. Emsallere Uygunluk İlkesinin Niteliği

Emsal fiyat kavramı uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamalarında <the arm's length price> olarak ifadelendirilmektedir. Bu terim ile fiyatın pazarlıkla belirlenmesi sırasında tarafların tokalaşarak ve birbirlerinin kollarını sallayarak belirledikleri fiyat (pazarlık fiyatı) kastedilmektedir. Buna göre serbest piyasada pazarlık sonucu oluşan fiyata emsal fiyat denilmektedir²⁸¹. Dolayısıyla emsallere uygun fiyat ile kastedilen şey aslında adil piyasa fiyatıdır. Çünkü emsallere uygunluk ilkesi ilişkili ve bağımsız kişileri vergisel amaçta eşit düzeyde dikkate alır böylece vergi avantajı ya da dezavantajı oluşturmaktan kaçınır²⁸².

Kurumlar vergisi mükelleflerinin üçüncü kişilerle olduğu gibi ortakları veya ortakların yakınları ile ticari muameleye girmeleri son derece doğaldır. Ancak ortaklar veya ortakların yakınları gibi ilişkili kişilerle girilen (kontrol altındaki) iktisadi ilişkinin üçüncü kişilerle (ilişkisiz kişilerle) girilecek (kontrol dışı) iktisadi ilişkiden farklı olmaması gerekir²⁸³. Bu farkı test edecek olan ölçek ise kanuni karşılaştırma ölçütü olarak emsallere uygunluk ilkesidir.

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

²⁸¹ Tunç Köse ve Emrah Ferhatoglu, **Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, ss. 36-37.

²⁸² Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 85.

²⁸³ Şenyüz, KVK, s. 51.

bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir²⁸⁴.

1. Emsal Olmak İçin Gereken Özellikler

KVK emsal uygulamasında, VUK'dan farklı olarak, sadece fiziksel özellikler yönünden benzerliği yeterli görmemiş ürünün (mal ve hizmetin) kalite ve güvenilirliği, marka özelliği, hizmetin yapısı ve büyüklüğü, garanti süresi ve kapsamı, pazarın yapısı, pazardaki ekonomik koşullar, iş stratejileri gibi pek çok açıdan benzerliği de (karşılaştırılabilirlik analizi) aramaktadır. Dolayısıyla aynı cins ve neviden olmak, kurumlar vergisi uygulamasında, emsal alınmak için tek başına yeterli olamamaktadır. Bu husus 1 sıra no.lu TFYÖKDHTGT'de <benzer nitelikteki işlem> ifadesi kullanılmak suretiyle açık edilmiştir. İşlem bazında benzerlik terimi ürün bazındaki benzerliği de içine alan bir üst kavramdır. Emsallere uygunluk ilkesinin bu yönü ile VUK'un 267. maddesindeki emsal bedeli esasından önemli ölçüde ayrıştığını ifade etmek mümkündür. Zira VUK'daki emsal bedeli esası sadece ürün bazındaki (fiziksel özellik ve kalite bakımından) benzerliği esas almıştır.

2. Emsalde Hata Yapılması

Emsal bedeli teorisinin temel karakteristiği gereği emsallere uygunluk ilkesi de kıyas, tahmin ve takdir esasına dayanmaktadır. Vergi değerlendirme sahasında takdir mefhumunun esas alındığı hallerde ise gerçeğe uygun değerlerin tahmin edilme çabaları söz konusu olmaktadır. Kelime anlamı <benzer> olan emsal kavramına bu açıdan yaklaşıldığında mutlak emsali bulmanın imkânsız olduğu anlaşılmaktadır²⁸⁵. Dolayısıyla tahmine dayalı bir değerlemede mükelleflerin hata yapmaları mümkündür ve normaldir. Mezkûr gerçeğin farkında olan kanun koyucu 13. maddeye 2016 yılında aşağıdaki 8. fıkra hükmünü ilave etmiştir.

“Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle

²⁸⁴ 1 sıra no.lu TFYÖKDHTGT.

²⁸⁵ Kapusuzoğlu, s. 251.

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.”

Kıyas, tahmin ve takdir unsurlarının varlığı hata yapılmasını da beraberinde getirdiğinden kanun koyucu bu şekilde bir hafifletici düzenlemeyi ihtiyaç addetmiştir. Söz konusu fıkra hükmünün bir başka gerekçesi ise benzer nitelikteki işlemin tespit edilmesinin (karşılaştırılabilirlik analizinin) ve emsallere uygun fiyatın (emsal fiyat aralığının) hesaplanmasının son derece subjektif analizler, teknik detaylar ve karmaşık formüller (hataya mahal veren bir yapı) üzerine kurulmuş olmasıdır.

3. Emsale Aykırılığın Sonucu

Emsallere uygunluk ilkesine uyulmamasının sonucu ikmalen veya re'sen vergi tarhiyatıdır. İlişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleştirilen mal veya hizmet alım satımı mükellefin yasal defter ve belgeleri üzerinden (başkaca bir harici araştırma, inceleme ve delile ihtiyaç duyulmadan) rahatlıkla tespit edilebiliyorsa tarhiyatın türü ikmalen olacaktır. Zira burada münhasıran kanuni ölçüye dayalı olarak tarhiyat yapılmaktadır. Ancak ilişkili kişilerle emsallere aykırı fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım satımı gerçekleştirildiğinin harici araştırma, inceleme ve delillerle tespit edilmesi durumunda tarhiyatın türü re'sen olacaktır. Burada tarhiyat sadece kanuni ölçüye dayanmamakta ağırlıklı olarak harici tespit ve donelere istinat etmektedir. Bu gibi durumlarda emsallere uygunluk ilkesi sadece matrah hesaplama aracı olarak fonksiyon ifa etmektedir.

4. Emsalin Uygulanma Zamanı

KVK'nın 13. madde gerekçesinde emsallere uygun fiyat tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşan, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutar olarak ifade edilmiştir. Kanun koyucunun bu yaklaşımından değerlendirme konusu iktisadi ilişkinin gerçekleştiği andaki emsal fiyatın saptanması gerektiği sonucuna varılmaktadır²⁸⁶.

²⁸⁶ Akkaya ve diğerleri, <http://akkayahukuk.com/tr/makale.html>, (18.03.2017).

D. Emsallere Uygunluk İlkesinin İçeriği

KVK'nın 13. maddesiyle vergi hukukuna dâhil edilen emsallere uygunluk ilkesi daha sonra GVK'nın 41/1-5. maddesine de taşınmıştır. Bu nedenle ticari kazanç sahibi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamı emsallere uygunluk testine tabi olmaktadır.

1. Mahiyeti

Emsallere uygunluk ilkesi kanun hükmü gereği hem alış işleminde hem de satış işleminde geçerlidir. Bu nedenle bir kurumun ilişki kişilerle giriştiği alış işleminde uygulanan fiyatın da emsallere uygunluk testine tabi tutulacağı izahtan varestedir. Eşit ifadeyle 13. maddedeki <mal veya hizmet alım ya da satımı> lafzından kanunun kontrol altındaki alış işleminde emsallere uygun alış fiyatının, kontrol altındaki satış işleminde ise emsallere uygun satış fiyatının kıyaslamada esas alınmasını emrettiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla emsallere uygunluk ilkesinin hem alış hem de satış yönlü olarak gerçeğe uygun değeri (piyasa değerini/pazar fiyatını) kavrama amacıyla olduğu gözlemlenmektedir. Emsallere uygun alış fiyatı kıyaslaması ile ikame bedeline, emsallere uygun satış fiyatı kıyaslaması ile de elden çıkarma bedeline ulaşıldığı tabiidir. Aynı şekilde anılan düzenleme ile hem iç emsaller hem de dış emsaller üzerinden piyasa değerlerine ulaşılması amaçlanmıştır.

Emsal bedelini bulma görevi esas itibarıyla kuruma ait olduğundan mükelleflerce tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Ancak böylelikle kontrol altındaki işlemlere fiilen uygulanan fiyatların emsal bedeline uygun olup olmadığı kontrol edilebilir ve karşılaştırılabilir hale gelebilir. Bu hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgeler emsal bedelini hesaplama yönteminin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli delillerdendir²⁸⁷.

²⁸⁷ Şenyüz ve diğerleri, Sistem, ss. 297-298.

2. Kapsamı

Emsallere uygunluk ilkesinin kapsamı noktasında alım satım kavramı önem arz etmektedir. İlgili madde hükmünde yapılan örneklendirme esas alındığında kanun koyucunun alım satım kavramına mümkün olan en geniş anlamıyla açıklık getirmek istediği²⁸⁸ anlaşılmaktadır. KVK alım satım kavramına borçlar hukukundaki satış sözleşmesinden farklı bir anlam yüklemiştir. Bu itibarla borçlar hukuku meyanında her biri ayrı bir özel borç ilişkisi türü olan hukuki işlem ve sözleşmelerin tümü 13. madde uygulamasında alım satım çatısı altında toplanmıştır. Kanun koyucu vergi sahasında böyle davranmaya mecburdur. Aksi takdirde kontrol altındaki pek çok hukuki işlem ve sözleşme emsallere uygunluk denetiminin dışında kalacaktır. Zira günlük yaşamda çok fazla şekil ve sayıda zuhur eden iktisadi ilişkilerin hepsinin kanunda tek tek sayılarak tadat olunması emsal bedeli uygulaması açısından doğru bir yöntem değildir. Netice itibarıyla 13. maddenin ruhundan yola çıkıldığı takdirde mal veya hizmet alım ya da satımı niteliğinde olması şartıyla her türlü iktisap ve elden çıkarma işleminin emsallere uygunluk denetimine tabi olduğu yorumunu yapmak mümkündür.

3. Trampa Ekonomisi Karşısındaki Durumu

KVK'nın 13. maddesinde bedel kavramı ile fiyat kavramı müteaddit kereler aynı cümle içerisinde <bedel veya fiyat> şeklinde yan yana kullanılmıştır. Bu ifade tarzı kanun koyucunun, 13. madde özelinde, fiyat kavramı ile bedel kavramını birbirlerinden farklı anlamlarda ve birbirlerini tamamlayıcı unsurlar olarak kabul ettiğini göstermektedir. Buna karşın fiyat ve bedel kavramlarının 13. madde özelinde ne anlama geldiğine ilişkin olarak gerek kanunda gerekse idari düzenlemelerde herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Lügatta fiyat terimi <alım veya satımda bir şeyin para karşılığındaki değeri> şeklinde²⁸⁹, bedel terimi de <bir şeyin yerini tutabilen karşılık> şeklinde²⁹⁰ anamlandırılmıştır. Söz konusu tanımlamalar esas alındığında kanun koyucunun 13. madde uygulamasında fiyat terimi ile para karşılığında

²⁸⁸ Ağar, s. 166.

²⁸⁹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=F%C4%B0YAT, (09.09.2017).

²⁹⁰ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=BEDEL, (09.09.2017).

gerçekleştirilen alım satım işlemlerini, bedel terimi ile de ayın karşılığında gerçekleştirilen alım satım işlemlerini kavramaya çalıştığı anlaşılmaktadır. Buna göre kurumların ilişkili kişilerle giriştikleri işlemlerin bedelinin para yerine ayın olarak belirlenmesi durumunda da (trampa ekonomisinde de) emsallere uygunluk ilkesi geçerli olmalıdır.

Trampa kapsamında ilişkili kişiye verilen mal veya hizmetin parasal değerinin emsallere uygun satış fiyatı testine, ilişkili kişiden karşı edim olarak iktisap edilen mal veya hizmetin parasal değerinin ise emsallere uygun alış fiyatı testine tabi tutulması gerekmektedir. Eşit anlatımla nezdinde değerlendirme yapılan kurumun trampa ile verdiği şeyin değeri için satışın üçüncü kişiye yapılması halinde isteyeceği fiyat (emsal satış fiyatı/piyasa satış fiyatı), alınan şeyin değeri içinse bunu üçüncü kişiden satın alması halinde ödemeyi uygun göreceği miktar (ikame maliyeti/emsal alış fiyatı) esas alınmalıdır²⁹¹. Trampanın niteliği gereği her bir taraf açısından aynı anda hem satış hem de alış işlemi mevcut bulunduğundan her bir taraf nezdinde aynı anda hem satış hem de alış değerlemesi yapılması gerekmektedir. Bu noktada değerlemeyi yapacak olan kurumun emsal satış ve emsal alış fiyatlarını 13. maddedeki hesaplama yöntemleri çerçevesinde kendi emsal verileri ışığında tespit ederek alım satım kaydında bulunması gerekecektir.

Emsallere uygunluk ilkesi edimler arası eşitlik prensibi üzerine kurulu olduğundan edim ve karşı edimin parasal değerleri (ivazlar) arasında açık bir uyumsuzluk olmaması (ivazların birbirine eşit olması) gerekir. Başka bir anlatımla ilişkili kişiye herhangi bir şekilde menfaat/çıkar sağlanmamış olması şarttır. Örneğin bir kurum ilişkili kişiden olan alacağını istemekten vazgeçmek ya da ilişkili kişi lehine bir borcu karşılıksız olarak üstlenmek suretiyle parasal bir çıkar sağlamış olur. Aynı şekilde kurum ivazsız olarak yahut küçük bir ivazla edimlerde bulunarak ya da ilişkili kişinin edimlerine karşı çok yüksek bir ivaz ödeyerek ilişkili kişiye menfaat/çıkar sağlar²⁹². İlişkili kişiye ihmali ya da icrai hareketlerle nakdi (para) ve ayni (mal ve hizmet) ödemeler şeklinde doğrudan veya dolaylı bir menfaat/çıkar sağlanması ise emsallere uygunluk ilkesinin ihlal edildiği anlamına gelmektedir. Görüleceği üzere kurumun herhangi bir şekilde objektif olarak fakirleşmesi örtülü kazanç dağıtımına

²⁹¹ Öncel, s. 90.

²⁹² Öncel, ss. 18-19.

neden olabilir. Bu sebepten ötürü ilişkili kişilerle girilen trampa işleminde de edim ve karşı edimin parasal değerleri (ivazlar) birbirine eşit olmalıdır. Trampanın her bir tarafı nezdinde hesaplanacak olan emsal satış fiyatı (edim) ile emsal alış fiyatının (karşı edimin) birbirine eşit çıkmaması durumunda örtülü kazanç dağıtımından bahsetmek mümkün olabilecektir. Örneğin kurum emsal bedeli 1.000 TL olan bir emtiayı ilişkili kişiye vermiş ve karşılığında da emsal bedeli 100 TL olan bir cihaz almıştır. Kurum 1.000 TL'yi hasılat hesabına ve 100 TL'yi de demirbaş hesabına kaydetmiştir. Kurum aleyhine oluşan 900 TL'lik farkı aşağıdaki olasılıklar çerçevesinde şu şekilde incelemek mümkündür.

Tablo 4: Trampa İşleminde Emsallere Uygunluk İlkesi Uygulaması

Durum	Sonuç
Menfi fark ticari alacaklar hesabına kaydedilmiştir.	İlişkili kişiye menfaat aktarımı olmadığından ve kurum objektif olarak fakirleşmediğinden emsallere uygunluk ilkesi açısından eleştiri gerektirir bir husus bulunmamaktadır.
Menfi fark ortaklardan alacaklar hesabına kaydedilmiştir.	Kurum objektif olarak fakirleşmediğinden emsallere uygunluk ilkesi açısından eleştiri gerektirir bir husus bulunmamaktadır.
Menfi fark gider hesabına kaydedilmiştir.	İlişkili kişiye ayın ödemesi şeklinde menfaat aktarımı olduğundan ve kurum fakirleştiğinden söz konusu farkın kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi ve ayrıca kar dağıtımına bağlı stopaj yapılması gerekir.
Menfi fark KKEG hesabına kaydedilmiştir.	İlişkili kişiye ayın ödemesi şeklinde menfaat aktarımı olduğundan ve kurum objektif olarak fakirleştiğinden kar dağıtımına bağlı stopaj yapılması gerekir.

Kaynak: Tarafımca hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere kontrol altındaki işlemin bedelinin (ivazının) emsallere uygun olarak belirlenmesinin tek başına yeterli olmadığı, karşı edimin de aynı tutardaki ivazla tahsil edilmesinin ya da ödenmesinin şart olduğu anlaşılmaktadır.

E. Emsallere Uygunluk İlkesinin Değerleme Kuralları İle Nitelendirilmesi

VUK'un 267. maddesinde emsal bedeli esasının uygulanma gerekçeleri olarak sayılan gerçek bedelin olmaması, bilinmemesi, doğru olarak tespit edilememesi halleri genel hüküm niteliğinde iken aynı sebep unsurlarını kavrayan KVK'nın 13. madde hükmü ise özel düzenleme niteliğindedir. Dolayısıyla ilişkili kişiye çıkar sağlayan (kontrol altındaki/bağımlı) iktisadi ilişkide gerçek bedelin olmaması, bilinmemesi,

doğru olarak tespit edilememesi hallerine rastlanılması durumunda KVK'nın 13. maddesine göre emsal bedeli hesaplanacaktır. Örneğin ilişkili kişilere verilen mal ve hizmetlere fiilen bir bedel uygulanmaması gerçek bedelin olmaması anlamına gelmekle beraber emsal satış bedeli VUK'a göre değil de KVK'ya göre tespit edilecektir²⁹³. Vergi idaresinin aşağıdaki izahatı²⁹⁴ bağımlı kurumların bedelsiz çıkışlarının da emsallere uygunluk testine tabi olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

“Şayet satılan mallar bedelsiz olarak ortaklardan herhangi birisine verilmiş ise maliyet bedelleri değil diğer müşterilere yapılan normal satış bedellerinin örtülü kazanç sayılacağı tabiidir.”

Kurumların ilişkisiz kişilerle giriştikleri iktisadi ilişkilerde zuhur eden gerçek bedelin olmaması, bilinmemesi, doğru olarak tespit edilememesi hallerinde ise VUK'un 267. maddesi kapsamında emsal bedeli hesaplamasına gidileceği tabiidir.

Emsallere uygunluk ilkesi alım satım gibi dinamik iktisadi ilişkileri kavradığından dönem sonu değerlemesi gibi elde tutmaya bağlı statik değerlendirme işlemlerini kapsamaz. Bu itibarla emsallere uygunluk ilkesinin doğrudan VUK'un dönem sonu değerlendirme hükümlerini iptal edici bir yönünün olmadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte emsallere uygunluk ilkesinin bilhassa bedelsiz iktisap hali söz konusu olduğunda ilk kayıt ve dönem sonu değerlemelerini dolaylı olarak etkilediği görülmektedir. İlişkili kişilerden bedelsiz olarak gerçekleştirilen iktisaplarda alıcı konumundaki mükellef açısından örtülü kazanç dağıtımı bahis konusu olmadığından (ilişkili kişiye herhangi bir menfaat aktarımı söz konusu olmadığından) emsallere uygun alış fiyatı hesaplanmasına yasal imkân bulunmamaktadır. Bu sebepten ötürü de iktisadi işletmenin ilişkili kişilerden gerçekleştirdiği bedelsiz iktisaplarda VUK'un 289. maddesinin 267. maddeye yaptığı atıfa bağlı olarak hesaplanacak olan emsal bedeli üzerinden kayıt ve beyanda bulunulmalıdır. Öte yandan satıcı konumundaki ilişkili kişi nezdinde gerçekleştirilen transfer fiyatlandırması çalışmasının ya da vergi incelemesinin sonucuna bağlı olarak alıcı konumundaki bağımlı işletmenin karşı taraf düzeltmesi yapması, ilk iktisap ve dönem sonu değerlemesi bağlamında, ayrıksı bir durum arz etmektedir. Bu şekilde karşı taraf düzeltmesinin yapıldığı durumlarda alıcı

²⁹³ 1 sıra no.lu TFYÖKDHT'de bir şirketin ilişkili kişiye faizsiz olarak para kullandırmasının emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil ettiği örneği verilmek suretiyle bu husus resmi yorum organı tarafından da açıkça ifade edilmiştir.

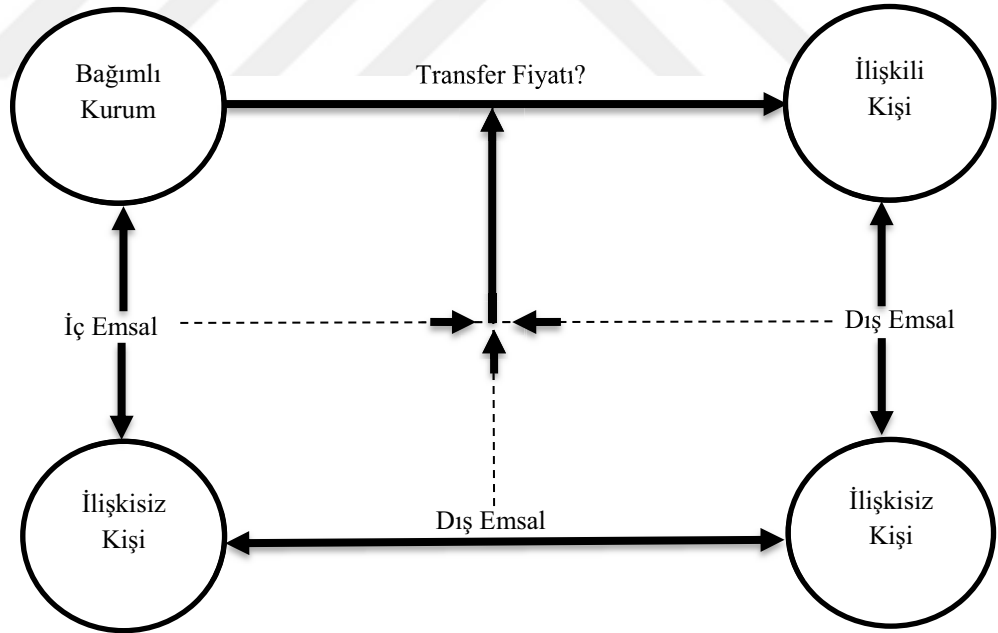
²⁹⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve İzahları**, Biricik Basımevi, Ankara, 1949, (KVK), s. 150.

işletmenin artık karşı tarafın hesapladığı emsallere uygun fiyatı esas alacağı tabiidir. Dolayısıyla iktisap maliyetini esas alan değerlemelerde bu fiyat üzerinden ilk kayıt/ilk iktisap ve dönem sonu değerlemesi yapılması gerektiği açıktır.

F. Emsal Türleri ve Emsal Tespiti

Emsallere uygun fiyat tespiti ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır²⁹⁵. Dolayısıyla bağımsız nitelikteki veriler karşılaştırılabilirlik analizine tabi tutulduktan sonra (kontrol altındaki işlemle aynı koşullara sahip olduktan sonra) ancak emsal (benzer nitelikte işlem) olarak kabul edilebilecektir. Bu nedenle KVK sahasında emsal fiyat karşılaştırılabilir koşullar altındaki karşılaştırılabilir piyasa fiyatıdır²⁹⁶. Emsal fiyat tespitinde karşılaştırılabilirlik analizinin temel alınması hem iç hem de dış emsallerin kullanılmasını gerekli kılmaktadır²⁹⁷. Buna göre emsallere uygun fiyatın tespitini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Şekil 5: Emsallere Uygun Fiyat Tespiti



Kaynak: Şenyüz, KVK, s. 53.'deki şemadan faydalanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

²⁹⁵ 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

²⁹⁶ Yaltı, Gizli Emsal, www.vergisorumlari.com.tr, (15.09.2017).

²⁹⁷ Erdoğan Öcal, "Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 187, 2008, (Emsal), www.yaklasim.com, (15.09.2017).

Kanun koyucu 13. madde gerekçesinde (aynen VUK'un 267. madde uygulamasında olduğu gibi) dış emsallere nazaran iç emsallere öncelik verilmesini istemektedir. Uygulamada iç emsale öncelik verilmesinin temel gerekçesini bu fiyatın daha objektif ve güvenilir olması şeklinde yorumlamak mümkündür. Emsal bedeline ulaşmada kullanılacak iç emsalin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde ancak dış emsal kıyaslamada esas alınacaktır.

1. Emsal Tespitinde Karşılaştırılabilirlik Analizi

Kontrol altındaki işlemin konusunu oluşturan mal ve hizmetlerle aynı cins ve neviden olmak emsal kabul edilmek için tek başına yeterli olamamaktadır. Fiyatı belirleyen en büyük unsur fiziksel özellikler ve kalite olmasına karşın fiyatı etkileyen diğer unsurlar da mevcuttur. Buradan hareketle kanun koyucu emsal için sadece fiziksel özellikler bazında benzerliği yeterli görmemiş fiyatı belirleyen diğer unsurların da benzer olmasını (işlem bazında benzerlik) istemiştir. Kanun koyucu bir mal veya hizmetin emsal kabul edilebilmesi için, teknik tabiriyle, karşılaştırılabilir özelliklere sahip olmasını istemektedir.

Karşılaştırılabilirlik analizi işlemin ve işletmelerin özelliklerinin karşılaştırılması anlamına gelir. Bu analiz mal ve hizmetlerin nitelikleri, tarafların üstlendikleri işlevler, sözleşme koşulları, ekonomik koşullar, iş stratejileri şeklinde sıralanan beş unsur çerçevesinde gerçekleşir²⁹⁸. Kontrol altındaki işlemlerle bağımsız işlemlerin koşulları aynı veya benzer (ya da farkı oluşturan faktörler düzeltildiğinde aynı veya benzer) fakat uygulanan fiyatlar farklı ise bağımlı işlem emsallere uygunluk ilkesine aykırı olacaktır²⁹⁹.

Karşılaştırılabilirlik analizi kanunda sayılan tüm hesaplama yöntemleri ve emsal türleri için geçerlidir. Bu nedenle hangi yöntem tercih edilirse edilsin emsal verilerin mutlak surette karşılaştırılabilirlik analizine tabi tutulması şarttır.

Karşılaştırılabilirlik analizinde mal ve hizmetlerin nitelikleri, tarafların yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş

²⁹⁸ Billur Yaltı, "Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 275, 2011, (Açık Emsal), www.vergisorunlari.com.tr, (15.09.2017).

²⁹⁹ Yaltı, Gizli Emsal, www.vergisorunlari.com.tr, (15.09.2017).

stratejileri dikkate alınacaktır. Aynı şekilde sözleşme koşullarının da (sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi) dikkate alınması gerekmektedir³⁰⁰. Bu ve buna benzer kıyaslamaları bünyesinde barındıran karşılaştırılabilirlik analizinin, 1 sıra no.lu TFYÖKDHGT’de yer verilen örnekler incelendiğinde, kontrol dışı her bir işlem bazında yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı³⁰¹ (2007/12888 sayılı BKK) uyarınca bağımlı ve bağımsız işlemler arasında maddi bir farklılık yoksa ya da var olan farklılıkların düzeltimlerle giderilmesi mümkünse kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlem karşılaştırılabilir nitelikte kabul edilmelidir. Başka bir deyişle kontrol dışı işlem kontrol altındaki işlemin emsali/benzeri olarak kabul edilmelidir. Örneğin tam anlamıyla imalat yapan ile fason imalat yapan arasında gerek yüklendikleri işlevler gerekse üstlendikleri riskler bakımından farklılık olduğu aşikârdır. Birinciler girişim riski, ticari marka ve unvan, satış ve dağıtım işlevleri, ürün ve piyasa riski, ürün araştırma ve geliştirme risklerine sahipken fasoncular sadece üretim işlevini yükümlenmektedirler. Bu nedenle bir imalatçının satış bedeli ya da kâr oranı bir fasoncu için (eğer düzeltme yapma imkânı yoksa) emsal olamayacaktır³⁰².

Karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında aşırı derecede çeşitli faktörü dikkate alarak kontrol altındaki işleme bire bir benzeyen bağımsız bir işlem bulmanın zorluğu ortadadır. Meğerki karşılaştırma yapabilmek için yeterli bilgi bulunabilsin ve bu verilere ulaşılabilsin. Eğer bu bilgiler yoksa veya yetersizse ya da ulaşamıyorsa karşılaştırılabilirlik analizine başlamak bile söz konusu olamayacaktır. Uygulamada ulaşılan bilgilerin yeterli bir analiz yapılmasına olanak vermeyecek kadar eksik olduğu göz önüne alındığında karşılaştırılabilir nitelikte bir emsale ulaşmak için çok subjektif değerlendirmeler yapılması gerektiği açıktır. Görüleceği üzere emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması pratikte birçok zorluğu ve belirsizliği içinde taşımaktadır³⁰³.

³⁰⁰ 1 sıra no.lu TFYÖKDHGT.

³⁰¹ 06.12.2007 tarihli ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁰² Öcal, Emsal, www.yaklasim.com, (15.09.2017).

³⁰³ Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 195, 2009, (Global), www.yaklasim.com, (15.09.2017).

2. İç ve Dış Emsal

Kanunda yer almamasına karşılık 1 sıra no.lu TFYÖKDHGT’de ismi geçen iç emsal ve dış emsal kavramları 2007/12888 sayılı BKK’da açık bir şekilde tanımlanmıştır. İç emsal <mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade eder> şeklinde ve dış emsal de <ilişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade eder> şeklinde tanımlanmıştır. Kurumun daha önceki benzer nitelikteki işlemlerinin emsal olarak alınması işletme içi emsallere örnek teşkil edecektir. Örneğin işletmenin daimi olarak satış konusu yaptığı malın ortalama satış fiyatı iç emsal olarak dikkate alınabilir³⁰⁴. Dış emsaller mükellefle benzer nitelikteki kurumların yine benzer nitelikteki işlemlere kendi aralarında uyguladıkları bedel ve fiyatları, bilhassa rakip firmaların kamuya açıklanan fiyatlarını ifade eder³⁰⁵.

1 sıra no.lu TFYÖKDHGT’de öncelikle iç emsallerin dikkate alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Zira iç emsal varsa ürünler ve işlem koşulları büyük olasılıkla aynıdır. Farklılık olsa bile kurum koşullar hakkında tam bir bilgiye sahip olduğundan karşılaştırılabilirlik analizini kolaylıkla yaparak gerekli düzeltimleri rahatlıkla sağlayabilecektir³⁰⁶. Oysaki dış emsal uygulamasında işletmelerin aktif yapısı, pazar durumu, pazardaki konumu/yeri, kuruluş yılı, ortak sayısı, içinde bulunduğu sektör (aynı piyasada faaliyet göstermesi), işlem dönemi gibi unsurların da dikkate alınması gerektiğinden dış emsal tespitinde öncelikle emsal işletme bulunmakta ardından da işlem emsali bulunmaktadır³⁰⁷. Bir başka anlatımla emsal alınan işletme ile bağımlı kurumun benzerliklerinin ya kabul edilebilir düzeyde olması ya da bir farklılık bulunması durumunda bu farklılığın ölçülebilir nitelikte olması gerekmektedir. Örneğin elektrik kullanımı bakımından farklı fiyat ödeyen bir kurumun emsal işletme olarak kabul edilebilmesi için söz konusu maliyet farklılığının ölçülebilir ve düzeltilebilir nitelikte olması gerekmektedir³⁰⁸. Buna karşın iç emsal uygulamasında, niteliği gereği, sadece işlem emsalinin bulunması yeterli olmaktadır.

³⁰⁴ Kapusuzoğlu, s. 250.

³⁰⁵ Şenyüz ve diğerleri, Sistem, s. 297.

³⁰⁶ Berk, www.vergisorumlari.com.tr, (15.09.2017).

³⁰⁷ Kapusuzoğlu, s. 250.

³⁰⁸ Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s. 205.

1 sıra no.lu TFYÖKDHTGT’de açıkça ifade edildiği gibi 13. maddede sayılan yöntemlerle öncelikle iç emsal niteliğindeki fiyatların bulunmasına çaba gösterilecek şayet bu yöntemlerle iç emsale ulaşmak mümkün olmaz ya da güvenilir sonuçlar elde edilmez ise bu sefer aynı yöntemlerle dış emsal niteliğindeki fiyatlara ulaşılmaya çalışılacaktır.

Emsallere uygun fiyata bağımlı kurumun verileri üzerinden ulaşılması bu fiyatın pazarda veya piyasada oluşmadığı anlamına gelmemektedir. Bu nedenle iç emsal olmasına rağmen ek olarak dış emsal araştırması yapılması gereken tek durum mevcut iç emsalin karşılaştırılabilirliğinin düşük olması ya da güvenilir olmaması halidir³⁰⁹. Çünkü emsal bedeli müessesesinde öncelik hakkına sahip olan iç emsaller de aynen dış emsaller gibi piyasa rayiç değerini (piyasa alış ve satış fiyatlarını) temsil etmektedir. Hatta vergi değerlendirme kuralları bakımından iç emsaller dış emsallere göre daha objektif veriler olması hasebiyle gerçek bedeli/piyasa rayicini kavramada daha güvenilir ve kesin bir nitelik göstermektedirler.

3. Gizli Emsal

Vergi yönetimi kendi imkân ve yetkileri ile diğer mükelleflerden elde etmiş olduğu dış emsalleri³¹⁰ kullanarak vergi incelemesi yapmış ise bu dış veriler çoğu kez VUK’un 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti düzenlemesine dayandırılarak gizli tutulmakta, incelenen mükellefe açık bir şekilde sunulmamaktadır. Gizli emsal uygulaması olarak nitelendirilen bu durum idare nezdinde kabul gören karşılaştırılabilirlik analizinin muhatap mükellef tarafından teyit edilememesi başta olmak üzere idarenin hangi verilere dayalı yorum ve değerlendirmelerde bulunduğundan hesap ya da takdir hatası yapıp yapılmadığına kadar mükellef için bilinmez bir alan oluşturmaktadır³¹¹.

Vergi yönetiminin dış emsal bilgisini, VUK’un 5. maddesi çerçevesinde, ticari sır olarak değerlendirdiği anlaşılmaktadır. Hâlbuki vergi mahremiyetindeki ifşa eylemini farklı yorumlamak da mümkündür. Bu türden sır ifşası kavramının geçtiği

³⁰⁹ Fuat Usta, “İç Emsal Olduğu Durumlarda Piyasada Gerçekleşen Fiyatın Araştırılması Gerekir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 261, 2014, www.yaklasim.com, (04.05.2017).

³¹⁰ Başak Diclehan ve Merve Kandemir, “Gizli Emsal Kullanımı Mükellef Haklarını Zedeliyor Mu?”, <https://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=423>, (10.10.2016).

³¹¹ Sariaslan, s. 329.

hukuk alanlarında ifşanın hukuka aykırılığı haksız ifşa ile açıklanmaktadır. Bu da kamuya açıklamanın bir gereklilik olduğu veya kamuya açıklamanın haklılığı temelinde değerlendirilmektedir. Bu nedenle örtülü kazanç dağıtımında emsalin karşılaştırılabilirliğini ortaya koyduğu iddia edilen verilerin sadece inceleme konusu edilen vergi mükellefine tedariki haksız, keyfi ve suiistimal mahiyetinde bir tedarik değildir. Vergi idaresinin emsale ilişkin bilgiler bakımından vergi mükellefinin unvanı ile bilgi arasındaki ilişkiyi kesmesi (bilgiyi anonimleştirilmesi) mümkündür. Unvan açıklanmadığı takdirde haksız ifşanın da önüne geçilmiş olur³¹².

Adil yargılama ilkesine ve mükellef hukukuna zarar veren gizli emsal uygulaması ile ilgili yapılan bir araştırmada 26 ülkeden 9'unun (Arjantin, Avustralya, Kanada, Çin, Almanya, Hindistan, İtalya, Meksika ve İsviçre'nin) gizli emsalleri belirli düzeylerde kullandıkları saptanmıştır. Bununla birlikte Avusturya, Belçika, Brezilya, Danimarka, Fransa, Hong Kong, İrlanda, İsrail, Luxemburg, Hollanda, Yeni Zelanda, Portekiz, Singapur, Güney Kore, İspanya, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri gibi birçok ülkenin gizli emsal kullanmadığı anlaşılmıştır. OECD ise idare tarafından elde edilen dış emsal bilgilerinin/verilerinin mükellef ile paylaşılarak savunma hakkı verilmesi şartıyla gizli emsal kullanımının mümkün olabileceği görüşündedir³¹³.

4. Dış Emsalin Tespiti

Ülkemizde firmaların finansal verilerini saklayan resmi ya da özel bir ulusal veri bankası bulunmadığı gibi vergi idaresinin de bu minvalde bir bilgi havuzu yoktur. Vergi idaresi ancak vergi incelemeleri sırasında edindiği sınırlı bilgilerle dış emsale ulaşabilmektedir³¹⁴. Oysaki transfer fiyatlandırmasına ilişkin vergi incelemelerinde güvenilir bir dış emsale ulaşabilmek için nezdinde inceleme yapılmakta olan mükellefin içerisinde yer aldığı sektörde bulunan diğer mükellefler hakkında kapsamlı bir analiz yapılması gerekmektedir³¹⁵. Ancak vergi inceleme elemanının sektördeki

³¹² Yaltı, Gizli Emsal, www.vergisorumlari.com.tr, (15.09.2017).

³¹³ Diclehan ve Kandemir, <https://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=423>, (10.10.2016).

³¹⁴ Köse ve Ferhatoğlu, s. 46.

³¹⁵ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **2017 Genel Çalışma Planı**, Ankara, 2017, s. 47.

diğer mükellefler nezdinde bu şekilde kapsamlı bir analiz yapmasına imkân sağlayacak altyapı ve sistem henüz mevcut değildir.

Borsa İstanbul, Sermaye Piyasası Kurulu, Merkez Bankası gibi kurumlardaki bilgilerin ya belirli mükelleflerle sınırlı olması ya da sektörün geneline yönelik olması nedeniyle bu verilerin güvenilir ve karşılaştırılabilir bir kaynak teşkil ettiği söylenemez. Öte yandan TTK'nın denetlenmiş finansal tabloların ilan edilmesine yönelik hükümleri yürürlüğe girmeden kaldırıldığından ulusal bazda en önemli veri tabanına sahip olma fırsatı da kaçmıştır. Bu itibarla ülkemizde mükellefler ve vergi idaresi açısından güvenilirliği tam vergi bilgi datalarının henüz oluşturulmadığını ifade etmek yerinde olacaktır³¹⁶. Bütün bu olumsuzluklara ilave olarak vergi yönetiminin dış emsallere nasıl ulaşılacağı hususunda meskût kalması ve ayrıca tüm vergi mevzuatında VUK'un 267. maddesi haricinde herhangi bir emsal bedeli tespit kaynağının önerilmemesi³¹⁷ belirsizliği iyice artırmaktadır. Örneğin faaliyeti sadece grup içi işlemlerle (ya da ilişkili kişilerle) sınırlı olduğu için iç emsal verisine sahip olmayan bir mükellefin sektördeki diğer ilişkisiz firmalar arasında gerçekleşen fiyatlara ve kar marjlarına (dış emsal bilgilerine) nasıl ulaşacağı tam bir muammadır³¹⁸. Çünkü işletmelerin bu tür mahrem bilgilerini üçüncü kişilerle (rakip firmalarla) paylaşmak istemeyecekleri açıktır. Ayrıca her işlemde fiyatlamayı doğrudan etkileyen ancak etkisi tam olarak ölçülemeyen birçok etmen (ekonomik koşullar, sektörün durumu, işlemlerdeki ödeme vadeleri vb.) bulunmaktadır³¹⁹.

Ülkemizde dış emsal niteliğindeki dataları içerir bilgi havuzu bulunmamakla beraber yurt dışında bu şekilde veri bankaları bulunmaktadır. Yabancı ülkelerde özel girişim tarafından oluşturulan veri bankalarından firmalar veya danışmanlık şirketleri belli bir ücret karşılığında yararlanabilmektedirler. Ancak bu veri tabanlarında ülkemizde faaliyet gösteren firmalarla ilgili bilgiler bulunmamaktadır³²⁰. Yurt dışında faaliyet gösteren yabancı firmaların söz konusu veri bankalarındaki bilgilerinin esas alınması durumunda ise ülkeler arasındaki muhasebe ve raporlama standartlarındaki

³¹⁶ Musa Yıldırım, Fatih Balcı ve Abdullah Kiraz, **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması (Sorunlar ve Görüşlerimiz)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 106.

³¹⁷ Mehmet Akif Tunç, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsal Tespiti", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, 2009, www.yaklasim.com, (10.10.2017).

³¹⁸ Köse ve Ferhatoğlu, s. 46.

³¹⁹ Tunç, www.yaklasim.com, (10.10.2017).

³²⁰ Köse ve Ferhatoğlu, s. 46.

farklılıklar³²¹ karşılaştırılabilirlik analizini çok zorlaştırmaktadır. Yurt dışı pazar olanaklarının farklılığı, coğrafi konum, hukuki nitelik gibi birçok unsur tarafından etkilenebilen dış emsallerin bu şekilde tamamen yurt dışından alınması mükellefleri ve idareyi zor durumda bırakabilecektir³²². Sonuç olarak gerek vergi idaresinin gerekse mükelleflerin ülkemizde çok sağlıklı bir şekilde dış emsale ulaşmaları mümkün gözükmemektedir.

G. Emsallere Uygun Fiyatı Hesaplama Yöntemleri

Emsallere uygun fiyatın nasıl tespit edileceği KVK'nın 13/4. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre emsallere uygun fiyat;

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
 - Maliyet artı yöntemi,
 - Yeniden satış fiyatı yöntemi,
 - İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi,
- İle tespit edilebilecektir.

Kurumlar emsale uygun fiyatın bulunmasında yukarıda belirtilen yöntemleri rehber kabul etmek durumundadır³²³. Gerek iç emsaller gerekse dış emsaller kontrol dışı işlemlerin fiyatlarını (piyasa rayicini/gerçek bedeli) yansıttığından 13. maddedeki yöntemlerin hem iç emsallere hem de dış emsallere uygulanabileceği tabiidir.

Emsallere uygun fiyatı tespit yöntemleri arasında hiyerarşik bir sıralama yoktur. Dolayısıyla kurumlar vergisi sahasında yöntem seçmede serbestlik bulunmaktadır³²⁴. Öte yandan kanunda açıkça ifade edildiği üzere maddede sayılan bu beş yöntem ile emsallere uygun fiyata ulaşamadığı takdirde mükellef kendi belirleyeceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de uygulayabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur³²⁵.

³²¹ Öcal, Emsal, www.yaklasim.com, (15.09.2017).

³²² Köse ve Ferhatoğlu, s. 46.

³²³ Şenyüz, KVK, s. 54.

³²⁴ Erkan Yetkiner, "KVK'da Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Düzenlemesinde Yanıtlanması Gereken Bazı Sorular", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 306, 2007, www.vergidunyasi.com.tr, (15.09.2017).

³²⁵ 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

1. Yöntem Seçimi

KVK'nın 13/4. maddesi uyarınca emsallere uygun fiyat kontrol altındaki işlemin mahiyetine en uygun düşen hesaplama yöntemi ile tespit edilecektir. Bu husus kanun koyucu tarafından aşağıdaki gibi gerekçelendirilmiştir.

“Bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur. Uygulama kıstası işlemin niteliğine en uygun yöntemdir. Bu bağlamda işleme uygulanacak yöntemlerden birisi emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani işlemin niteliğine en uygun yöntem ise uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır.”

Buna göre kanunda sayılan yöntemler arasından kontrol altındaki (değerleme konusu) işlemin mahiyetine en uygun düşen yöntemin seçilerek emsal fiyat hesaplamasına gidilmesi gerekmektedir. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı kanunda sayılan beş yöntem arasından seçilen (en uygun olduğu kanaatine varılan) yöntemde kullanılabilecek nitelikte iç ya da dış verilere ulaşılmış olmasının şart olduğudur. Bunun için de mezkûr yöntemlerin her birinde kullanılabilecek nitelikte emsal ya da emsallere ulaşılması zorunluluk arz etmektedir. Zira gerekli emsal (veri) olmadığı takdirde işlemin mahiyetine en uygun düşen yöntemin belirlenmesi bir anlam ifade etmeyecektir. Ancak karşılaştırılabilirlik analizinin teknik ve karmaşık yapısı dikkate alındığında birden fazla yöntem arasından seçim yapılmasına olanak sağlayacak evsafa emsal ya da emsallere ulaşılmasının zorluğu ortadadır. Örneğin emsal olarak sadece brüt kâr oranına ulaşılmış ise bu durumda karşılaştırılabilir fiyat, kâr bölüşüm veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerini seçme imkânı olmayacaktır. Bu bilgiyle ancak maliyet artı veya yeniden satış yöntemlerinden herhangi biri kullanılabilir. Görüleceği üzere önce kontrol altındaki işlemin mahiyetine en uygun düşen hesaplama yönteminin daha sonra da bu yöntemde kullanılacak emsalin belirlenmesi şeklinde kurgulanan uygulama, fiili imkânsızlıklar nedeniyle, önce emsale ulaşılması sonra da bu emsale en uygun düşen hesaplama yönteminin belirlenmesi şeklinde cereyan etmektedir³²⁶.

³²⁶ Öcal, Emsal, www.yaklasim.com, (15.09.2017).

2. Emsal Fiyat Aralığı Uygulaması

Kanunda yer verilen <aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder> ifadesinden tek bir yöntemin seçileceği ve diğer yöntemlere kesinlikle başvurulamayacağı sonucu çıkmaktadır. Dolayısıyla emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir netice karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedel olacaktır³²⁷. Bununla birlikte işlemin mahiyetine en uygun düşen yöntemde kullanılabilecek birden fazla emsalin (verinin) mevcut olması halinde tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak mümkün olabilmektedir. Zaten 1 sıra no.lu TFYÖKDHTGT'de yer verilen örnekler incelendiğinde resmi yorum organının emsallere uygun fiyatın her bir emsal işlem bazında tespitini öngördüğü anlaşılmaktadır. Ancak her bir karşılaştırılabilir kontrol dışı (emsal) işlemde farklı bir emsal fiyatın ortaya çıkması kuvvetle muhtemeldir. İşte bu ticari ve teknik zorunluluk emsal fiyat aralığı kavramının doğumuna yol açmıştır.

KVK sahasında emsal fiyat aralığı şeklinde bir kavramın ortaya çıkmasının temel sebebi VUK'un 267. maddesine dercedilen belirli bir ayın (dönemin) ağırlıklı ortalamasının veya sabit bir karlılık oranının esas alınması kuralının KVK'nın 13. maddesine taşınmamasıdır. Oysaki değerlendirme konusu mal veya hizmetin karşılaştırılabilir nitelikteki benzerlerinin (emsallerinin) bir hesap dönemi içerisinde birden fazla kez alınması satılması ve bunların her birinde farklı bir fiyat ya da kar marjı uygulanması son derece doğaldır. Ticari icaplara uygun bu gibi durumlarda ise tek bir emsal bedeline ulaşmanın imkânsız olduğu açıktır. Başka bir anlatımla karşılaştırılabilir kontrol dışı (emsal) her bir işlemde farklı bir emsal fiyat ya da kar marjının ortaya çıkması kuvvetle muhtemeldir. Söz konusu açmazı göz önüne alan vergi idaresi aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı (emsal) işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisi³²⁸ şeklinde tanımladığı emsal fiyat aralığı kavramını vergi hukukuna dâhil etmiştir.

³²⁷ 2007/12888 sayılı BKK.

³²⁸ 1 sıra no.lu TFYÖKDHTGT ve 2007/12888 sayılı BKK.

Karşılaştırılabilirlik analizini başarıyla geçmiş her bir kontrol dışı (emsal) işleme ilişkin fiyat ya da kar marjının oluşturduğu gruba emsal fiyat aralığı adı verilmiştir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Dolayısıyla mükellefin emsal fiyat aralığının içerisinde bulunması şartıyla belirleyeceği fiyat emsal bedeli olarak kabul edilecektir. Mükellef tarafından tespit edilen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir³²⁹. Örneğin bir kurum aynı malı satan 5 farklı firmanın fiyatlarını (18, 21, 19, 17, 24) dış emsal olarak belirlemiştir. Söz konusu fiyat serisine istatistiksel yöntemlerden birisi uygulanarak emsallere uygun fiyata ulaşılabilir. Aritmetik ortalama yöntemiyle emsallere uygun fiyat 19,8 olarak bulunur. Medyan bir seriyi tam ortadan iki eşit kısma bölen değerdir. Örnekteki serinin medyanı 19'dur³³⁰. Öte yandan vergi idaresi emsal fiyat aralığı uygulamasına ilişkin olarak belirli bir dönem kısıtı getirmemiştir. Bu nedenle emsal fiyat aralığının sınırlarının belirlenmesi noktasında farklı yorumlara ve kişisel uygulamalara rastlanılması mümkündür.

3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

KVK'nın 13/5. maddesi uyarınca mükellefler gerek kanunda sayılan söz konusu yöntemlere gerekse bunların dışındaki bir yöntemle ilişkin olarak vergi idaresi ile anlaşma yoluna gidebilecektir. Peşin fiyatlandırma anlaşması olarak adlandırılan bu uygulama yöntem konusunda tereddüdü bulunan kurumlar vergisi mükellefine vergi idaresine başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde bulunma hakkı tanımaktadır. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşması ile (belirli bir döneme münhasır olmak üzere) ilişkili kişiler ve işlemler, anlaşmanın süresi, transfer fiyatı (kâr marjı, faiz oranı, bedel

³²⁹ 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

³³⁰ Ali Rıza Gökbunar ve Serdar Pehlivan, "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2010, s. 107.

vb.) ve kritik varsayımlar gibi hususlar belirlenir. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında, eleştiri konusu yapılamayacaktır. Ancak peşin fiyatlandırma anlaşmasının mevcudiyeti anlaşma konusuyla ilgili olarak vergi incelemesi yapılamayacağı anlamına gelmemektedir. Çünkü yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir. Örneğin peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellef kurumun maliyet artı yöntemini kullanması uygun bulunmuştur. Anlaşmada belirlenen yöntem (bu kapsamda tespit edilen kâr marjı, fiyat, kâr marjı aralığı veya diğer transfer fiyatları dâhil) eleştiri konusu yapılamayacak olup bu yöntemin uygulanma şeklinin doğru olup olmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir³³¹.

4. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Özü itibarıyla VUK'un 267. maddesindeki ortalama fiyat esasına denk düşen karşılaştırılabilir fiyat yöntemi KVK'nın 13/4. maddesinin (a) bendinde şu şekilde hüküm altına alınmıştır.

“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 eder.”

Anılan bentte zikrolunan <emsallere uygun satış fiyatı> lafzı ile (en geniş ve en etkili uygulama alanına sahip) karşılaştırılabilir fiyat yöntemi emsallere uygun satış fiyatının saptanmasına inhisar ettirilmiştir. 1 sıra no.lu TFYÖKDHT' de de kanundaki bu tanıma bağlı kalındığı ve mezkûr yönteme ilişkin olarak yer verilen sekiz adet örneğin tamamının emsallere uygun satış fiyatının tespitine hasredildiği görülmektedir. Bu itibarla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile emsallere uygun alış fiyatı tespitinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

Karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin (iç ya da dış emsallerin) bulunması durumunda emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve en güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer

³³¹ 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

yöntemlere tercih edilir³³². Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi niteliği gereği emtia ticareti, lisans ödemeleri ve borçlanma işlemlerinde en güvenilir ve dolaysız hesaplama aracı olarak kullanılmaktadır³³³.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi bağımlı işlem konusu mal veya hizmet ile bağımlı işlem koşullarının ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olması şartıyla kullanılabilir. Söz konusu işlemler arasında ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntem uygulanamayacaktır. Örneğin nakliye ve sigorta masraflarının satıcı firma tarafından üstlenilmesi satış fiyatı üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla teslimdeki bu farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir. Ayrıca iktisadi ilişkilerdeki satış miktarı, satış şartları ve vade/ödeme koşulları da emsal fiyatı etkilediğinden bu açıdan da işlem düzeltimi gerekmektedir. Örneğin Türkiye’de yerleşik tam mükellef (A) Kurumu yıllık olarak ürettiği 10.000 tonluk işlenmiş pamuğun % 25’ini İngiltere’de yerleşik ilişkili (B) Kurumuna, % 30’unu da Fransa’da yerleşik ilişkili (C) Kurumuna ton başına 1.000 TL’den peşin olarak ödenmek üzere satmaktadır. Kalan ürünü ise yurt içindeki ilişkisiz şirketlere ton başına 1.500 TL’den üç aylık vade ile satmaktadır. (A) Kurumu tarafından yurt içindeki ilişkisiz şirketlere yapılan satışlar kontrol dışı işlemler olarak esas alınabilecektir. Ancak karşılaştırılabilirlik analizi yapılacak olup pazardan kaynaklanan farklılıklar da dikkate alınacaktır. Zira İngiltere, Fransa ve Türkiye’nin sahip olduğu pazarların farklılığı pazar şartlarında ve dolayısıyla fiyatlandırmalarda da farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir³³⁴.

5. Maliyet Artı Yöntemi

Özü itibarıyla VUK’un 267. maddesindeki maliyet bedeli esasına denk düşen maliyet artı yöntemi KVK’nın 13/4. maddesinin (b) bendinde aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır.

³³² 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

³³³ Köse ve Ferhatoglu, s. 73.

³³⁴ 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

“Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.”

Maliyet artı yöntemi ile sadece emsal satış fiyatları hesaplanabilmektedir. Bu yöntemin doğası gereği değerlendirme konusu mal veya hizmetin maliyet bedeli veri olarak kabul edildiğinden emsal alış fiyatının hesaplanması bahis konusu olamamaktadır. Var olan bir maliyet bedeli üzerine uygun bir kar marjı ilave edilmek suretiyle değerlendirme konusu satış işleminin emsal fiyatı belli edilmektedir.

Maliyet artı yönteminde emsal müessesesi makul brüt kar oranının tespitinde devreye girmektedir. Bu yöntemde sabit unsur ilişkili kişiye satılan ya da satılmış kabul edilen mal veya hizmetin maliyet bedeli iken değişken unsur ise emsal işlemlerdeki brüt kar oranıdır. Dolayısıyla maliyet artı yöntemi ile emsallere uygun fiyatın hesaplanabilmesi için öncelikle emsal brüt kar oranının tespit edilmesi gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber’de (GİB Rehberi’nde) maliyet artı yönteminin özellikle hammadde, yarı mamul ve tam mamul mallar ile fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulanabileceği ifade edilmiştir³³⁵. İlişkili kişiye fason sözleşmeli üretim (hizmet tedariki) yapıldığı durumlarda bu yöntem uygulama alanı bulur. Örneğin bir kurum ilişkili kişiye montaj işini yaptırıyorsa maliyet artı yöntemine göre montaj ile ilgili tüm masraflar üzerine ilişkisiz kurumlar arasındaki kar marjı eklenerek emsal fiyat veya bedele ulaşılacaktır³³⁶. Bu yöntem yarı mamul malların ilişkili kişiler arasında satıldığı, ilişkili kişilerin müşterek kullanım veya uzun vadeli alım satım anlaşması yaptığı ya da kontrol edilen işlemin hizmetin bir koşulu olduğu durumlarda en yüksek faydayı sağlar³³⁷. Bununla birlikte söz konusu hammadde ya da yarı mamuller yaygın olarak piyasada işlem görüyorsa ve oluşmuş bir piyasa fiyatı varsa karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanacaktır³³⁸. Piyasa fiyatına en dolaysız ve en güvenilir bir şekilde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile ulaşıldığından

³³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber (GİB Rehberi)**, Ankara, 2010, s. 7.

³³⁶ Şenyüz, KVK, ss. 57-58.

³³⁷ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi (OECD Rehberi)**, Ankara, 2017, s. 71.

³³⁸ İsmail Kökbulut, **100 Soruda Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi**, 2008, s. 21, <http://ismailkokbulut.com.tr/doc/100soruda.pdf>, (16.09.2017).

mümkünse hammadde, yarı mamul ve tam mamul mallar ile hizmet tedariklerinde öncelikle bu metodun uygulanması daha sağlıklı olacaktır. Bu yöntem uygulanamaz ise bu takdirde bilhassa imalat ve hizmet işletmelerinde maliyet artı yöntemi uygulanmalıdır.

Maliyetin ve brüt karın bilinmesi halinde emsale uygun fiyata ulaşmak çok basittir. Maliyet daha belirgin ve standart bir nitelik göstermesine karşın brüt kar için aynısı söylenemez. Bu nedenle dikkatler brüt kar üzerine yoğunlaşmıştır. Emsallere uygun fiyata ulaşmak kar oranının uygun olmasına bağlıdır³³⁹.

Kontrol altındaki bir işlem için uygulanacak en ideal makul brüt kâr oranı bağımlı kurumun kontrol dışı işlemlerinde (emsal satışlarında) uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır. Böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı (iç emsal sayısı) yetersizse aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir³⁴⁰.

Karşılaştırılabilirlik analizi maliyet artı yöntemi için de geçerli olduğundan bağımlı işlem ile kontrol dışı işlem arasında kar marjını etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması şarttır. Bu itibarla brüt kâr marjının hesaplanması sırasında bilhassa maliyet bazının bağımlı ve bağımsız işlemlerde aynı olması gerekmektedir. Ayrıca muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından (mal ve hizmet niteliğinden) ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörlerine (işlem koşullarına) daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir. Örneğin 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) Kurumlarının aralarında ilişki bulunmadığı ve çanta üretimi yaparak Fransa’daki ilişkisiz alıcılara

³³⁹ Şenyüz, KVK, s. 57.

³⁴⁰ 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

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 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 (50 - 5=) 45 TL üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)'ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,50 TL olarak belirlenecektir³⁴¹.

6. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi KVK'nın 13/4. maddesinin (c) bendinde şu şekilde tanımlanmıştır.

“Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.”

İlgili bent hükmünden anılan yöntemin emsallere uygun alış fiyatını tespit etme amacına matuf olduğu anlaşılmaktadır. Bunun için öncelikle ilişkili kişiden satın alınan (bağımlı işlem konusu) mal ve hizmetin kendisinin veya emsalinin bağımlı kurum tarafından ilişkisiz bir kişiye satılması halinde uygulanacak satış fiyatının bulunması gerekmektedir. Daha sonra bu satış fiyatından makul bir brüt satış kârı düşülerek emsallere uygun alış fiyatına ulaşılabacaktır.

Vergi idaresi yeniden satış fiyatı yönteminin mantalitesini aşağıdaki gibi izah etmiştir³⁴².

“Kurumların ilişkili şirketten aldığı mallara ilave bir değer katmadan ilişkisiz kişilere sattığı durumlarda, ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatı, ilişkisiz kişilere

³⁴¹ 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

³⁴² 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

uygulanan satış fiyatından uygun bir kâr marjı ve gerekli ayarlamalar düşüldükten sonra tespit edilecektir.”

Bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır³⁴³.

OECD Rehberi'ne göre yeniden satış fiyatı yöntemi ilişkili bir işletmeden satın alınan bir ürünün kendisinin veya emsalinin bağımlı kurum tarafından bağımsız bir işletmeye satılması durumunda uygulanan fiyat ile başlar³⁴⁴. Makul brüt satış kârı ise ilişkili kişilerden satın alınan mal ve hizmetin kendisinin veya emsalinin gerek bağımlı kurum tarafından gerekse piyasadaki diğer bağımsız işletmeler tarafından ilişkisiz kişilere satışında yüklenilen satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar esas alınarak gerçekleştirilen işlevlerin gerektirdiği kâr tutarını ifade etmektedir³⁴⁵. Üçüncü ve son aşamada ise satış fiyatından brüt marjın düşürülmesinden sonraki bakiye tutardan ürünün satın alınmasına ilişkin diğer masrafların da (gümrük vergileri vb.) tenzil edilmesiyle ulaşılan fiyat ilişkili işletmeler arasındaki emsal fiyat (emsallere uygun alış fiyatı) olarak varsayılacaktır³⁴⁶. Öte yandan bu yöntemin uygulanmasında da kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir³⁴⁷. Bu bağlamda gerek emsal satış fiyatının tespitinde gerekse emsal kar marjının saptanmasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması (maliyet bazının aynı olması, aynı maliyet muhasebesinin kullanılması, ürünlerin niteliklerinin ve diğer işlem koşullarının benzer olması) şarttır.

Buraya kadar yer verilen hükümler muvacehesinde anılan yöntemin aşırı dolaylı olduğu ve uygulamasında sıkıntılar yaşanabileceği anlaşılmaktadır. Ayrıca

³⁴³ GİB Rehberi, s. 8.

³⁴⁴ OECD Rehberi, s. 65.

³⁴⁵ 2007/12888 sayılı BKK.

³⁴⁶ OECD Rehberi, s. 65.

³⁴⁷ 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

uygun brüt kar marjının nasıl tespit edileceği de belirsizdir³⁴⁸. Diğer taraftan mezkûr yöntemin ilişkili kurumun satın aldığı mal veya hizmeti pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi aynen ilişkisiz kişilere sattığı işlemlere inhisar ettiği, bu sebeple son derece sınırlı bir uygulama alanına sahip olduğu görülmektedir. Anılan yöntemin kapsamının sınırlı tutulması KVK sahasında emsallere uygun alış fiyatı uygulamasının ihmal edildiği anlamına gelmektedir. Zira KVK'daki diğer hesaplama yöntemlerine bakıldığında kanun koyucunun emsallere uygun alış fiyatının saptanmasına yönelik olarak sadece yeniden satış fiyatı yöntemini kabul ettiği anlaşılmaktadır. Ancak sadece belli başlı faaliyetleri kapsayan, teknik ve karmaşık bir formasyona sahip olan bu yöntemle kontrol altındaki çoğu alış işleminin kavranması mümkün değildir.

7. İşlemsel Kâr Yöntemleri

KVK'nın 13/4-ç maddesinde işlemsel kâr yöntemleri aşağıdaki gibi hükme bağlanmıştır.

“Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. 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 dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, 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 bölüşürülmesi esasına dayanır.”

Kâr bölüşüm yöntemi özellikle işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılabilecektir³⁴⁹. Kâr bölüşüm yöntemi geleneksel metotların (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminin) kullanılamadığı, özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda devreye

³⁴⁸ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, KVK, s. 389.

³⁴⁹ GİB Rehberi, s. 8.

girmelidir. Bu yöntem ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemlerden elde edecekleri kâr göz önünde bulundurmak suretiyle kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Kâr bölüşüm yönteminde önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr ilişkili şirketler arasında paylaştırılır. Kârın bölüşümü emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır. Bu çerçevede kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaştırılır. İlk aşamada ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marjı dikkate alınarak her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr miktarı belirlenir. İkinci aşamada ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımından sonra toplam kârdan geriye kalan bakiye kâr var ise bu kâr üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla gerekli düzeltimlerin yapılması sonucu ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir³⁵⁰.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir³⁵¹. Mükellefin kontrol edilen işlemlerden elde ettiği net kârın göstergesi ideal olarak aynı mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerden (iç emsal niteliğindeki işlemlerden) elde ettiği net kâr göstergesi ile ilişkilendirilerek oluşturulmalıdır. Bunun mümkün olmadığı durumda bağımsız bir işletme tarafından karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemle (dış emsal niteliğindeki işlemle) elde edilebilecek net marj yol gösterici olabilecektir. İşlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığının ve güvenilir sonuçların elde edilmesine yönelik yapılması gereken düzeltmelerin belirlenebilmesi için kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlere ilişkin işlev analizi yapılması gerekir³⁵². Dolayısıyla 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

³⁵⁰ 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

³⁵¹ GİB Rehberi, s. 8.

³⁵² OECD Rehberi, s. 78.

yapılan analizlerde ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır³⁵³.

Bir işlemin taraflarından her birinin değerli ve özgün katkılar sağladığı durumlarda işleme dayalı net kâr marjı yöntemi güvenilir olmayacaktır. Böyle bir durumda kâr bölüşüm yöntemi genellikle en uygun yöntem olarak kabul edilir. Ancak taraflardan birinin kontrol edilen işlemle ilgili tüm özgün katkıları tek başına yaptığı, diğer tarafın herhangi bir katkı sağlamadığı durumlarda tek taraflı bir yöntem (geleneksel yöntemler veya işleme dayalı net kâr marjı yöntemi) uygulanabilir. Böyle bir durumda teste tabi olan tarafın daha az karmaşık taraf olması gerekir³⁵⁴.

8. Mahkemenin Biçmiş Olduğu Değer

Ticaret şirketlerine aynı sermaye konulması aşamasında TTK'nın amir hükümleri doğrultusunda asliye ticaret veya asliye hukuk mahkemesi tarafından değer tespiti yapılmaktadır. Mahkemelerin biçmiş olduğu bu değerler şahıs şirketleri açısından, VUK'un 267/4. maddesi mucibince, emsal bedeli niteliği göstermektedir. Ancak sermaye şirketleri bahis konusu olduğunda mahkemenin biçtiği bu değer doğrudan emsal bedeli olarak kabul edilmesi mümkün gözükmemektedir. Zira sermaye şirketine aynı sermaye konulması vergi tekniği açısından ilişki kişiden mal satın alınması anlamına geldiğinden burada KVK'nın 13. maddesine göre değerlendirilmesi yapılması gerekecektir. Anılan maddede ise emsallere uygun fiyat hesaplama yöntemleri arasında kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler sayılmamıştır. Dolayısıyla sermaye şirketi tarafından aynı sermaye olarak iktisap edilen bir iktisadi unsurun 13/4. maddede sayılan yöntemlerle emsallere uygunluk testine tabi tutulması gerekmektedir.

Sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulan iktisadi unsura mahkeme tarafından biçilmiş olan değer emsal alış fiyatından daha yüksek çıkması durumu özellik arz etmektedir. Aynı sermaye konulmasına ilişkin mahkeme kararı, TTK'nın 4. maddesi uyarınca, ticari nitelikte çekişmesiz yargı kararı örneğidir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 388. maddesinde ise çekişmesiz yargı kararlarının

³⁵³ GİB Rehberi, s. 8.

³⁵⁴ OECD Rehberi, s. 78.

maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Bu doğrultuda aynı sermayenin bedelinin mahkemece belirlenen tutar olduğunu kabul etmek eksik olacaktır. Aynı sermayenin emsal (alış) bedeli KVK'daki yöntemlerle belirlenmeli, mahkeme tarafından biçilen değerin emsal bedeli olup olmadığı sorgulanmalıdır³⁵⁵.

III. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA EMSAL BEDELİ ESASLI VERGİLENDİRME

GVK sahasındaki müstakil emsal bedeli düzenlemeleri emsal kira bedeli esası ile emsallere uygunluk ilkesidir. Emsal kira bedeli esası gelir vergisine münhasır bir uygulama iken emsallere uygunluk ilkesi KVK'ya atıf yapılmak suretiyle düzenlenmiştir. Emsal bedeli müessesesinin temel unsurlarından olan söz konusu iki düzenleme bu kısmın konusunu oluşturmaktadır.

A. Gelir Vergisinde Emsallere Uygunluk İlkesi

GVK'nın gider kabul edilmeyen ödemeler kenar başlıklı 41. maddesinin 1. fıkrasının 1 ila 4. bentleri arasında işletme sahipleri ile aile fertlerinin ticari işletmeden çektikleri aynı ve nakdi kıymetler (işletmeden bedelsiz ya da düşük bedelli çıkışlar) kavranmıştır. Ancak ilişkili kişiler tarafından işletmeye dâhil edilen değerler (işletmeye girişler) 2007 yılına kadar kavranmamıştır. Söz konusu eksiklik yeni KVK'nın yürürlüğe girdiği 2007 yılında sona ermiştir. KVK'nın 13. maddesinde ihdas edilen ve ticari işletmeye girişleri de kavrayan emsallere uygunluk ilkesi GVK'nın 41/1-5. maddesine aynen aşağıdaki gibi taşınmıştır.

“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.”

³⁵⁵ Cihan Deligöz, “Mahkeme Tarafından Emsal Bedel Tespiti Yapılmışken Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Eleştirisi Yapılabilir Mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 280, 2016, www.yaklasim.com, (18.04.2017).

İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında GVK'da yer almayan hususlar bakımından KVK'nın 13. maddesi hükmü uygulanacaktır.

1. Unsurları

Bahse konu düzenlemenin iki ana unsurunu ilişkili kişiler ve emsallere uygunluk ilkesi teşkil etmektedir. İlgili madde metninde emsaline uygun bedel ve fiyatla ilgili bir belirleme yapılmamıştır. Yapılan atıf uyarınca değerlemenin KVK'nın 13. maddesine göre yapılması gerekmektedir³⁵⁶. Ancak gelir vergisinin öznesi ile kurumlar vergisinin öznesi farklı olduğundan gelir vergisi sahasında ilişkili kişi tanımına ayrıca yer verilmek zorunda kalmıştır. 41/1-5. madde hükmüne göre;

- Teşebbüs sahibinin eşi,
 - Teşebbüs sahibinin üstsoy ve altsoyu,
 - Teşebbüs sahibinin üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları,
 - Teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler,
 - Bu şirketlerin ortakları,
 - Bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler,
- İlişkili kişi sayılır.

Gelir vergisinin öznesi gerçek kişi olduğundan ilişkili kişi tanımı da KVK'nın 13. maddesinden farklıdır³⁵⁷. Öte yandan KVK'dan aktarılan bu ilişkinin gelir vergisi bakımından işlerliği fazla olamaz. Ferdi teşebbüs veya şahıs şirketi statüsündeki işletmeden belirtilen ilişkiler içindeki kimselere kaynak aktarılması çok istisnai durumlarda söz konusu olabilir. Bu yönü ile esas itibarıyla bir güvenlik hükmü olarak kabul edilmesi gerekir. Belki en çok uluslararası ilişkilerde uygulama alanı bulabileceği üzerinde durulabilir³⁵⁸.

³⁵⁶ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, GVK, ss. 437-438.

³⁵⁷ Küçük, s. 148.

³⁵⁸ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, GVK, s. 438.

2. Kapsam ve Mahiyeti

GVK'daki bu uygulama KVK'daki düzenlemenin aynısıdır. Başka bir anlatımla GVK'da yer alan mezkûr kural örtülü kazanç dağıtımı oluşturmamakla birlikte unsurları ve anlamı bakımından örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesine paralellik arz etmektedir. İndirilemeyecek gider karinesi olarak adlandırılan 41/1-5. madde hükmünün kanunda öngörülen peçeleme sözleşmesi niteliğinde olduğunu ifade etmek mümkündür³⁵⁹. Zira emsallere uygunluk ilkesi gelir vergisi sahasında KKEG tespitinde bir (kanuni) ölçüt olarak fonksiyon icra etmektedir³⁶⁰. Dolayısıyla karinenin hareket noktasını oluşturan (a) olayı örtülü kazanç dağıtımındaki ile aynı olup teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere aykırı fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunmasıdır. Ancak (a) olayının bağlandığı sonuç olan (b) olayı örtülü kazanç dağıtımı karinesinden farklıdır. Burada (b) olayı işletme aleyhine oluşan farkların işletmeden çekilmiş sayılmasıdır³⁶¹.

Emsallere uygun fiyat ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır³⁶². Diğer bir anlatımla bu fark dönem kârının mükellef nezdinde vergilenmeksizin ilişkili kişiye aktarılmış kısmını ifade eder³⁶³. İşletmeden çekilmiş sayılan bu tutarın KKEG olarak gelir vergisi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

Gelir vergisindeki emsallere uygunluk prensibi ferdi teşebbüs ile sahibi arasındaki işlemleri kapsamamaktadır³⁶⁴. Kanun koyucu ferdi teşebbüs sahibini ilişkili kişi olarak kabul etmediğinden şahsi işletme sahibinin gerek çektiği gerekse ilave ettiği kıymetler için emsallere uygunluk ilkesi hükümleri uygulanamayacaktır.

³⁵⁹ Küçük, ss. 148-149.

³⁶⁰ Akkaya, Transfer, s. 31.

³⁶¹ Küçük, s. 149.

³⁶² 1 sıra no.lu TFYÖKDHT.

³⁶³ Sema Küçük, "GVK Uygulamasında Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 176, 2007, www.yaklasim.com, (15.09.2017).

³⁶⁴ Erdoğan Öcal, "Gelir Vergisinde Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 246, 2009, (Gelir), www.vergisorunlari.com.tr, (15.09.2017).

B. Emsal Kira Bedeli Esası

Emsal kira bedeli uygulaması ilk olarak 1949 tarihli ve 5421 sayılı (mülga) GVK'nın 57. maddesi ile vergi sistemimize girmiştir. Daha sonra 1960 tarihli ve 193 sayılı GVK'nın 73. maddesine taşınmıştır. 1980 tarihli ve 2361 sayılı Kanun ile 73. maddenin başlığı emsal kira bedeli esası haline gelmiştir. En son değişiklik ise 1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanun ile yapılmıştır. 3239 sayılı Kanun ile 73. maddenin 1. fıkrası yeniden düzenlenmiş, 2. fıkranın 1 numaralı bendinde değişiklik yapılmış ve aynı fıkraya 4 numaralı bent eklenmiştir. Söz konusu madde halen bu şekli ile uygulanmaya devam etmekte olup³⁶⁵ yasal metin (1. fıkra hükmü) aynen aşağıdaki gibidir.

“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.”

GMSİ'nin oto kontrolü olarak ortaya konulan emsal kira bedeli esası³⁶⁶ aynı zamanda müstakil bir emsal bedeli hesaplama ölçeğine sahiptir. Bu nedenle de emsal bedeli müessesesinin temel yapı taşlarından birisini teşkil etmektedir.

1. Hukuki Niteliği

Kanun emsal kira bedeli esası ile kiraların gerçek miktarlarının saklanması bir hadde ve seviyeye kadar önlemek gayesini gütmekle beraber bazı hallerde emsal kira bedeli müessesesi asgari vergi mahiyetini de almaktadır³⁶⁷. Çünkü emsal kira bedeli esası hem kira gelirinin muvazaalı olarak gerçeğin altında gösterilmesine karşı

³⁶⁵ Mehmet Gündüz, “Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 132, 2015, s. 133.

³⁶⁶ Taş, s. 71.

³⁶⁷ Orhan Güreli, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 16, 1968, s. 61.

getirilmiş bir önlemdir hem de bedelsiz kullanım durumunun vergilendirilmesini içerir³⁶⁸. Bu yönü ile ele alındığında emsal kira bedeli esasının GMSİ'deki kanuni ölçüt olduğu anlaşılmaktadır. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı emsal kira bedeli esasının kanunda öngörülen muvazaa sözleşmesi eşit anlatımla muvazaa karinesi niteliğinde olduğudur. Dolayısıyla emsal kira bedeli esası elde edilen kira miktarı için kesin bir kanuni karinedir. Mükellef emsal kira bedelinin altındaki kira ilişkisini veya bedelsiz tahsis keyfiyetini kanıtlama hakkına sahip değildir³⁶⁹. Bu bağlamda emsal kira bedeli karinesinin hareket noktası olan (a) olayı kiralanan mal veya haktan kira geliri elde edilmesi, bunun bağlandığı (b) olayı ise bu gelirin yasada belirtilen sınır dâhilinde olmasıdır³⁷⁰.

2. Kapsam ve Mahiyeti

73. madde düzenlemesinin özünü (ruhunu) <mal ve hakların emsal bedelleri altında kalan miktarlar üzerinden kiraya verilmesi halinde alınan bedelin hasılat yazılması mümkün değildir> şeklinde gerekçelendiren kanun koyucu böylece emsal kira bedeli esasının sözünün ve özünün ahenk içinde olduğunu gözler önüne sermiştir.

73. maddenin sözüne ve özüne bağlı kalındığında emsal kira bedelinin altında kalan miktarlar üzerinden hasılat beyanında bulunamayacağı açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Yasa hükmündeki bu sözsel ve özsel netliğe karşın Maliye Bakanlığı 1999/1 sıra no.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi marifetiyle emsal kira bedeli esasının kapsam ve mahiyetini değiştirir nitelikte idari bir düzenleme getirmiştir. Söz konusu genelgede aynen aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

“Elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır.”

³⁶⁸ Tolga Kalkan, “Emsal Kira Bedeli Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, 2010, www.yaklasim.com, (08.07.2017).

³⁶⁹ Tezel, s. 261.

³⁷⁰ Küçük, s. 141.

Vergi idaresini bu şekilde kanuna aykırı bir yorum yapmaya iten sebep ise beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispat edilmesi halinde emsal kira bedeli esasında vergilendirme yapılamayacağı muhtevalı yargı kararlarının istikrar kazanmış olmasıdır³⁷¹.

3. Hesaplama Yöntemi

Bina ve arazide emsal kira bedeli;

-Yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirasıdır,

-Bu şekilde takdir veya tespit edilmiş bir kira mevcut değilse VUK'a göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir.

Madde gerekçesi incelendiğinde kanunda zikredilen yetkili özel merciden kastın belediyelerde teşekkül etmiş olan kira takdir komisyonları olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli;

-Bu mal ve hakların maliyet bedelinin % 10'udur,

-Ancak maliyet bedeli bilenemiyorsa VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre tayin olunan değerlerinin % 10'udur.

Bu şekilde hesaplanacak olan emsal kira bedeli gayri safi irada tekabül etmekte olup söz konusu bedelden giderlerin ve diğer indirimlerin düşülebileceği tabiidir.

4. Uygulanmayacağı Haller

73. maddenin 2. fıkrasında emsal kira bedeli esasının istisna ve muafiyetleri (emsal kira bedeli karinesinin geçerli olmayacağı haller) dört bent halinde tatat ve tayin olunmuştur. Bu hallerde beyan edilen kira gelirleri emsal kira bedelinden az olsa dahi mükellef bunun gerçekliğini ispat ile yükümlü olmayacaktır³⁷². Bu haller şunlardır.

³⁷¹ Azmi Demirci, "Emsal Kira Bedeli Esası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 237, 2001, www.vergidunyasi.com.tr, (05.02.2017).

³⁷² Küçük, s. 142.

-Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,

-Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi(Usul, fûru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz),

-Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi,

-Genel bütçeye dâhil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralama işlemleri.

Kanunda sayılan bu hallerden ilk üçünde mutlak surette;

-İkametgâh (mesken) olarak kullanılmak(tamamen veya kısmen işyeri vb. amaçlarla kullanılmamak),

-Bedelsiz olarak tahsis edilmek(herhangi bir kira ücreti ödememek),

Şartlarının bir arada sağlanması gerekmektedir.

IV. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA EMSAL BEDELİ ESASLI VERGİLENDİRME

KDVK'nın 27. maddesinde emsal bedeline ilişkin olarak hem müstakil hem de atıf yollu düzenlemelere yer verilmek suretiyle emsal bedeli müessesesinin temel yapı taşlarından birisi oluşturulmuştur. Emsal bedeli ve emsal ücreti kenar başlıklı anılan madde hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

“1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissinin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

6. Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.”

KDVK'daki emsal bedeli düzenlemesinin elden çıkarma işlemine odaklandığı görülmektedir. Zira mezkûr 27. madde hükmü tamamı ile matrah tespitine ilişkin bir düzenlemedir. KDV matrahı da mal teslimi ve hizmet ifası bedellerinden ibaret olduğuna göre mezkûr düzenlemenin elden çıkarmalara yönelik özel bir uygulama olduğu, başka bir söyleyişle KDV matrahının (hesaplanan KDV'nin) tam ve doğru olarak kavranabilmesi amacına matuf bir vergi güvenlik önlemi olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle indirilecek KDV'nin tespiti aşamasında emsal bedeli esasını ilgilendiren bir durumla karşılaşılması halinde VUK'un 267. maddesindeki genel sebep unsurlarına göre değerlendirme yapılacağı aşikârdır.

Harcama vergilerinde emsal bedeli uygulaması KDVK'dan çok önce mevzuattaki yerini almış olan özel bir vergileme tekniğidir. İlk olarak Maliye Bakanlığı'nın 31.01.1936 tarihli ve 27 sıra no.lu Tamimi ile harcama vergisi sahasında uygulanmaya başlanılan emsal bedeli daha sonra 1940 tarihli ve 3843 sayılı MVK ile 1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nda yer almıştır. Görüldüğü gibi emsal bedeli, harcama vergileri sahasında, 1936 yılından KDVK'nın yürürlüğe girdiği 1985 yılına kadar aralıksız uygulanmıştır. KDVK'da ise 27. maddede hüküm bulan emsal bedeli uygulaması hiçbir değişikliğe uğramadan 1985 yılından günümüze kadar gelmiştir.

Emsal bedeli özünde bir değerlendirme ölçeği olduğundan KDV sahasında da matrahın değerlendirme yoluyla saptanması işlevi görmektedir. Buna göre satışın bulunmadığı mal teslimi ve hizmet ifası durumlarında ya da gerçek usulde matrah tespitinin kolay olmadığı bir kısım hallerde KDV matrahı değerlendirme yoluyla (emsal bedeli marifetiyle) saptanmaktadır. Bu durumların başında bedelin para olmayıp mal

cinsinden ya da para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler cinsinden belirlendiği haller gelir. Bedelin para olarak ifade edilmediği durumlarda emsal bedeli KDV matrahını oluşturur³⁷³.

27. maddede iki farklı emsal bedeli düzenlemesine yer verilmiştir. Anılan maddenin 1, 2 ve 6. fıkrasındaki düzenlemeler müstakil bir hesaplama ölçeği getirmediğinden 3. fıkra marifetiyle (emsal bedelinin nasıl hesaplanacağı konusunda) VUK'un 267. maddesine yollama yapılmıştır. Ancak maddenin 5. fıkrasında ise hem özel sebep unsuru hem de müstakil hesaplama ölçeği getirilmek suretiyle emsal bedeli müessesesine bağımsız bir uygulama dâhil edilmiştir.

A. Bedelin Bulunmadığı veya Bilinmediği İşlemler

KDV'nin konusuna giren işlemlerde (daha genel bir ifadeyle ad valorem vergilerde) matrah kural olarak o işlemin parasal biçimde ifade edilen değeridir. Ancak bazı işlemler için bedeli bu şekilde bulmak veya bilmek mümkün olmayabilir. Bu ihtimali dikkate alan kanun koyucu 27/1. madde marifetiyle meseleyi açıklığa kavuşturmuştur³⁷⁴. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlere;

-Vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilen mallar ve faydalanılan hizmetler,

-Mal veya hizmet bağışları,

-İşletme personeline ücret unsuru olarak verilen mallar veya hizmetler,

-Açıktan satıldığı anlaşılan ve gerçek bedeli tespit edilemeyen (bilinmeyen) mal ve hizmetler,

Örnek olarak gösterilebilir³⁷⁵.

KDVK'nın 3 ve 5. maddelerinde teslim ve hizmet sayılan haller olarak sıralanan durumlar da bedelin bulunmadığı işlemlere iyi birer örnek teşkil etmektedir.

³⁷³ Öncel ve diğerleri, s. 413.

³⁷⁴ Şenyüz ve diğerleri, Sistem, s. 473.

³⁷⁵ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde (KDV Genel Tebliği'nde³⁷⁶) yer verilen örneklere göre;

-Akaryakıt ticareti ile uğraşan mükellefin satmak amacıyla aldığı akaryakıtın bir kısmını işletmeden çekerek özel otomobilinde kullanması,

-Mükellefin ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi,

-Mükellefin ticaretini yaptığı mal ve hizmetleri ücret, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi,

Teslim ve hizmet sayılarak emsal satış bedelleri üzerinden KDV'ye tabi tutulur.

KDVK'da teslim ve hizmet sayılan haller olarak sıralanan bu ve buna benzer iktisadi ilişkilerin ortak özelliği işle ilgilerinin/bağlantılarının olmaması ve bedelsiz (karşılıksız/ücretsiz) olmalarıdır. Özel amaç taşıyan bu gibi hallerde işlem bedeli bulunmadığından 27/1. madde hükmüne istinaden emsal bedeli esaslı vergilendirme yapılması gerekmektedir.

İşletmeden bedelsiz çıkışları işle ilgili olan ve olmayan şeklinde ikiye ayırmak suretiyle (emsal satış bedeli üzerinden) KDV hesaplamak daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Benzer anlayışı gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında da görmek mümkündür. İşletme sahip veya ortaklarının emri üzerine bir iktisadi unsurun işletme mevcutları arasından çıkarılıp götürülmesinde bu çıkışın işle ilgisi yoksa emsal satış bedeli kadar hasılat kaydı yapılması gerekir. Fakat iktisadi unsurun çıkışı faaliyetin devamı, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacına matuf ise bu çıkış işle ilgili sarf (gider) olarak değerlendirilir. Örneğin reklam veya satış artırma amacıyla çekiliş yapılarak nihai tüketicilere bedelsiz olarak verilen yahut temsil ve ağırlama çerçevesinde bedelsiz olarak verilen mal ve hizmetler ile garanti kapsamındaki teslim ve hizmetler sarf mahiyetinde olduğundan bunlar gelir ve KDV doğurucu olaylar değildir. Dolayısıyla emsal bedeli tespitine ihtiyaç göstermez. Buradan da anlaşılabacağı üzere bedelsiz işlemlerde öncelikle mükellefin bedelsizlik konusundaki izahatını dikkate almak gerekir³⁷⁷.

³⁷⁶ 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁷⁷ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

KDVK'nın 17. maddesinde sayılan bedelsiz işlemler ile yine aynı maddede yer verilen bağışlar, işle ilgili olmamalarına karşın özel olarak istisna kapsamına alındıklarından, işletmeden çekiş olarak kabul edilmemekte ve KDV açısından emsal bedeli hesaplanmamaktadır. Öte yandan 17. madde kapsamına girmeyen bağışlar KDV'ye tabi olacağından bu şekilde gerçekleştirilen bağışlarda emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanıp beyan edileceği ve bağışlanan mal dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılabileceği tabiidir³⁷⁸.

1. Hukuki Niteliği

KDV'de emsal bedeli karinesi olarak da adlandırılabilir 27/1. madde hükmünün adi kanuni karine niteliğinde olduğu açıktır. Çünkü mükellefler 27/1. madde uygulamasında işlem bedelinin bulunduğunu veya bilindiğini ya da emsal bedelinin yanlış hesaplandığını iddia ve ispat etmek hakkına sahiptirler.

İşlem bedelinin olmadığı ya da bilinmediği durum demek satışın bulunmadığı mal teslimi ve hizmet ifası demektir. Zira borçlar hukukuna göre bir işlemin satış sözleşmesi mahiyetinde olabilmesi için semen tayin edilmesi zorunlu olduğundan herhangi bir bedel belirlenmeyen ya da bedeli bilinmeyen bir elden çıkarma işleminin satış hükmünde olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak tahakkuk esasının geçerli olduğu KDV'de vergiyi doğuran olay mal ve hizmet satışına bağlanmadığından tam tersine malın teslimine veya hizmetin yapılmasına kısaca elden çıkarmaya bağlandığından bu kabil satış niteliğinde olmayan elden çıkarmalar da vergiye tabi olmaktadır. Başka bir anlatımla KDV'nin doğması için bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Bu husus KDV Genel Tebliği'nde <bedelsiz teslimler de (hibe gibi) KDV'ye tabidir> denilmek suretiyle açıkça ifade edilmiştir. İvazın/semenin olmadığı ya da bilinmediği teslim ve hizmetlerde 27/3. maddenin yapmış olduğu yollama sonucu ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir usullerine göre hesaplanacak olan emsal satış bedeli KDV matrahı addolunacaktır.

³⁷⁸ KDV Genel Tebliği.

2. Kapsam ve Mahiyeti

KDVK'nın 27. maddenin 1. fıkrasında zikredilen işlem bedelinin bulunmaması ve bilinmemesi hallerinin sırasıyla VUK'un 267. maddesindeki gerçek bedelin olmaması ve bilinmemesi hallerine tekabül ettiği görülmektedir. Dolayısıyla KDVK'daki mezkûr düzenleme olmasa bile VUK'daki genel hükümler kapsamında işlem bedelinin (KDV matrahının) rahatlıkla emsal bedeli ölçeğine göre tespit edilebileceği anlaşılmaktadır. 27. madde hükmü bu yönü ile malumun ilanından başka bir şey değildir. Ancak işlem bedelinin bulunmaması ve bilinmemesi hallerinin 27. maddede ayrıca belirtilmesi VUK'un 267. maddesinde var olan yasal boşluklar nedeniyle yerinde ve isabetli olmuştur. Çünkü 267. maddenin ihdas edilme amacı (getirilme gerekçesi) esas alındığında kanun koyucunun VUK uygulamasında sadece fason imalat hizmetlerini emsal bedeli esasına dâhil ettiği sonucuna varılmaktadır. Bu sebepten ötürü 27. maddedeki özel düzenlemeyle KDV uygulamasında hizmet ifaları ekseninde yaşanması kesin olan sorunların önüne geçilmiştir. Zira 27. maddede zikredilen işlem kavramının kapsamına mal teslimi ve hizmet ifalarının girdiği 20. maddede açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu madde metninde mal terimi yerine işlem terimini kullanmak ve bunun ne anlama geldiğini açık etmek suretiyle hizmet ifalarının KDV matrahına esas teşkil edecek olan emsal bedellerinin tespitini kesin bir hükme bağlamıştır.

27/1. maddede müstakil bir hesaplama ölçeği belirlenmemiştir. Bu konuda 27/3. madde marifetiyle VUK'a atıf yapıldığından KDV matrahı addedilecek olan emsal bedeli hiyerarşik sıra dâhilinde ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir yöntemlerinden herhangi birisi ile tespit edilecektir. 27/1. madde uygulamasında VUK'a olan bağımlılık sadece hesaplama yöntemlerine inhisar ettiğinden anılan fıkra hükmü sebep unsuru bağlamında bir özerkliğe sahiptir. Söz konusu özerklik kanun koyucu tarafından hizmet ifalarını da kavrar şekilde kullanıldığından hizmet ifalarının (KDV matrahı ittihaz edilecek) emsal bedellerinin hesaplanmasında herhangi bir tereddüt yaşanmamaktadır.

B. Bedelin Ayın Olduğu İşlemler

Borçlar hukukunda mal değişim sözleşmesi olarak adlandırılan trampa işlemleri KDVK'nın 2/5. maddesine göre iki ayrı teslim hükmündedir. Trampada bir mal veya hizmetin karşılığını diğer bir mal veya hizmet teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada mülkiyet karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılır³⁷⁹. Ancak trampanın niteliği gereği teslim bedellerinin parasal değeri bilinmemektedir. Bu nedenle de trampaya bağlı iki ayrı teslim ilişkili KDV matrahlarının emsal bedeli ölçüsüne göre saptanması gerekmektedir. Bu husus KDVK'nın 27/1. maddesinde <bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir> şeklinde hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Tebliği'nde <matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olur> denilmek suretiyle karşı tarafa devredilen mal ve hizmetlerin emsal bedellerinin KDV matrahı ittihaaz edileceğinin açıklığa kavuşturulmuş olması yerindedir. Buna göre trampanın her bir tarafı elden çıkardığı mal ve hizmetin emsal bedelini VUK'un 267. maddesindeki hiyerarşik sıra çerçevesinde kendi verilerine göre hesaplayacaktır. Ancak bu genel kurala 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un³⁸⁰ 7. maddesi marifetiyle bir istisna getirilmiştir. Anılan kanun maddesi ile KDVK'nın 27. maddesine aşağıdaki şekilde 6. fıkra hükmü eklenmiştir.

“Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.”

Buna göre arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı tesliminin KDV matrahı ile müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya işyeri tesliminin KDV matrahı birbirine eşit olacağından burada tek bir emsal bedeli hesaplanacaktır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde karşılıklı

³⁷⁹ KDV Genel Tebliği.

³⁸⁰ 06.04.2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olarak KDV matrahı ittihaz edilecek emsal bedeli ise müteahhit tarafından maliyet bedeli esasına göre hesaplanacaktır.

C. Muvazaa Karinesi

KDVK'nın 27. maddesinin 2. fıkrasında aşağıdaki gibi bir muvazaa karinesine yer verildiği görülmektedir.

“Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.”

Anılan fıkra hükmünün dâhil olduğu 27. madde bütünüyle matrah tespitine yönelik bir düzenleme olduğundan KDV matrahını oluşturan unsurlar olan mal teslimi ve hizmet ifası bedellerinin her ikisinin de mezkûr fıkra kapsamına girdiği anlaşılmaktadır. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı 27/2. madde hükmünün hizmet ifalarını da yoruma mahal bırakmayacak kesinlikte kavradığıdır.

27/2. madde hükmünün kanunda öngörülen muvazaa sözleşmesi niteliğinde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Zira var olan parasal değer emsaline nazaran açık bir şekilde düşük olmasının sebebi mükellefçe haklı bir gerekçeye dayandırılmadığı takdirde fiilen uygulanan bedel gerçek bedel niteliğinde olsa bile emsal bedeli KDV matrahı addolunmaktadır. Dolayısıyla vergi hukuku bu düzenleme ile KDV matrahı ekseninde edime/sözleşme içeriğine (sözleşme serbestisi ilkesine) müdahale etmektedir.

Mezkûr fıkra hükmü işlem bedelinde muvazaa yapıldığını varsaymaktadır. Bu nedenle mükellef emsal bedelinden düşük gösterdiği bedelin gerçekliğini kanıtlamak zorundadır. Öte yandan düzenlemenin adi karine niteliğinde olduğu yasanın lafzından açıkça anlaşılmaktadır. Anılan hükümde <düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde> denilmek suretiyle mükellefin bu karinenin aksini ispat edebileceği belirtilmiştir³⁸¹.

Kanunda sayılan açık düşüklük ve haklı sebeple açıklanamama unsurları bir arada gerçekleştiği anda vergi idaresi başkaca bir iddia ve ispatta bulunmaksızın muvazaa karinesine müsteniden doğrudan emsal bedelini KDV matrahı ittihaz etme

³⁸¹ Küçük, s. 151.

hakkına kavuşmaktadır. Bunun için öncelikle sırasıyla VUK'un 267. maddesinde yer alan üç yönteme (ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir esaslarına) göre emsal bedelinin belirlenmesi gerekecektir³⁸². Daha sonra ise var olan parasal değerin emsal bedeli ile kıyaslanmasına geçilecektir.

27/2. maddenin muvazaa karinesi olması hasebiyle anılan fıkranın uygulama alanı bulunduğu olaylarda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği iddiasında bulunmak mümkün değildir. İlgili hükmün tek başına var olan parasal değerin gerçekliğine herhangi bir eleştiri getirmesi mümkün olmadığından sadece özel bir vergi güvenlik önlemi olarak var olan parasal değer yerine emsal bedeli KDV matrahı ittihaz edilmektedir.

Söz konusu hüküm iskonto uygulaması ile bağlantılıdır. Mükellef ticari teamüllere uygun olmayan miktar veya nispette iskonto uygulamak suretiyle iskonto sonrası tutarı emsallerine nazaran açık şekilde düşük hale getirmişse iskontonun makul bir noktaya çekilmesi yahut doğrudan emsal bedelinin iskonto sonrası tutar yerine ikame edilmesi suretiyle matrah farkı ihdas edilebilir³⁸³.

27/2. madde hükmü akit serbestisine getirilen bir sınırlama olarak görülebileceği gibi bu düzenlemenin fazlaca öznel (subjektif) olduğu da söylenebilir³⁸⁴. Fıkra hükmündeki subjektif unsurlardan birisi olan haklı sebeplerin neler olduğuna dair genel kabul görmüş objektif bazı kıstaslar vermek gerekirse bunları modası geçmiş olma, özürlü/defolu olma, kokma-çürüme-bozulmaya yüz tutma vb. durumlar olarak ifade etmek mümkündür³⁸⁵. Aynı şekilde sezon sonu indirimi veya tasfiye nedeniyle emsal değerinin altında yapılan satışlar, turizm sezonu dışında yapılan hizmetler için düşük fiyat uygulanması ile finansal kiralama konusu malın kiracıya sembolik bedelle devri haklılık gösteren sebepler arasında sayılabilir³⁸⁶.

³⁸² Erdoğan Öcal, "KDV ve Emsal Bedel", (KDV), <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi/erdogan-ocal/kdv-ve-emsal-bedel/61>, (01.11.2017).

³⁸³ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

³⁸⁴ Öcal, Bedel, www.yaklasim.com, (02.08.2017).

³⁸⁵ H. Fevzi Karagözoğlu ve Turgay Karagözoğlu, **Örneklerle Açıklamalı-Gerekçeli Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**, Aslımlar Matbaası, Ankara, 1985, s. 191.

³⁸⁶ Şenyüz ve diğerleri, Sistem, s. 474.

D. Muvazaa Karinesinin Gelir Vergileri Karşısındaki Durumu

Gerek gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gerekse VUK'un 267. maddesindeki genel sebep unsurları arasında KDVK'nın 27/2. maddesindeki gibi bir muvazaa karinesi öngörülmemiştir. Dolayısıyla KDVK açısından açık düşüklük ve haklı sebeple açıklanamama durumlarının varlığı ortaya konulsa bile gelir vergileri bakımından herhangi bir düzeltme/tarhiyat yapmak mümkün olamayacaktır. Çünkü KDVK'daki bu subjektif unsurlar işlem bedelinin gerçekliğine herhangi bir helal getirmemektedir. İşlem bedelinin gerçek durumu yansıtmadığını söyleyebilmek için ayrıca VUK'un 3/B maddesi kapsamında ekonomik yorum yapılması (birim işlem fiyatında vergi kaçırmak amaçlı muvazaa bulunduğu iddia ve ispat edilmesi) şarttır. İnceleme konusu işlem ekonomik yoruma tabi tutulmaz ise sadece 27/2. madde kapsamında KDV yönünden bir işlem tesis edilebilir.

Çok düşük fiyatlarla hatta zararına satış yapmış olduğu belirlenen bir mükellefin bu satışlarının gelir vergileri açısından eleştirilmesi (ilişkili kişi düzenlemeleri hariç) ancak bu fiyatların gerçeği yansıtmadığının ve dolayısıyla düzenlenen belgelerin VUK'a göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğunun tespit edilmesi halinde söz konusu olacaktır. Bu tespitler de soyut bir takım değerlendirmelere veya kıyaslamalara göre değil maddi delillere örneğin emtia satın alanlar nezdinde yapılan karşıt incelemelere ya da gizlenen satış hasılatını ortaya çıkaran nakit hareketlerine dayanılarak yapılmalıdır. Dolayısıyla çok düşük fiyatlarla hatta maliyetinin de altında fiyatlarla yapılmış olan satışların kesin ve sağlam delillere dayandırılmadan sadece haklı bir izahat getirilememesi nedeniyle gelir vergileri yönünden eleştiri konusu yapılması yasal dayanağı sağlam olmayan bir yaklaşımdır. Çünkü aksi kanunlar tarafından yasaklanmadığı sürece işletmeler diledikleri satış fiyatını tespit edebilirler. Bu fiyatlar sonucunda işletmelerin kar veya zarar etmesi iktisadi kararlarının ya da bazı zorunlu hallerin bir sonucu olacaktır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında şu an için işletmelerin kar oranlarını düzenleyen veya her zaman karlı olmalarını öngören bir düzenleme de mevcut değildir³⁸⁷.

³⁸⁷ Kıcalı, www.vergidunyasi.com.tr, (16.05.2016).

E. Serbest Meslek Kazançlarında Asgari Matrah Uygulaması

KDVK'nın 27/5. maddesinde serbest meslek kazançlarına münhasır aşağıdaki gibi bir emsal bedeli düzenlemesi getirilmiştir.

“Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifiede gösterilen ücretten düşük olamaz.”

Anılan fıkra hükmü ile emsal bedeline ilişkin olarak hem özel sebep unsuru hem de müstakil bir hesaplama yöntemi getirilmiştir. Özel sebep unsuru GVK'nın 65. maddesindeki serbest meslek faaliyeti tanımına uygun nitelikte hizmet sunulmasıdır. Müstakil hesaplama yöntemi ise ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş tarifiede gösterilen ücret yani tarife ücretidir. Söz konusu düzenleme taban miktar uygulaması niteliği göstermekte olup bu yönü ile kanunda öngörülen muvazaa sözleşmesi hükmündedir. Buna göre serbest meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarifenin bulunması ve hizmet bedelinin de tarifiedeki ücretten düşük olması halinde KDV'nin tarife ücreti üzerinden hesaplanması, hizmet bedelinin tarife ücretinden fazla olması durumunda ise hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak söz konusu teşekküllerce tarife tespit edilmemesi halinde serbest meslek faaliyeti karşılığında alınan bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır³⁸⁸.

27/5. madde ile getirilen bu kural genel nitelikteki bir hüküm durumundadır ve tarifiedeki fiyattan iskonto gibi indirimler yapılamaz³⁸⁹. Bu itibarla ilgili hüküm adi karinenin varlığından çok kesin bir karine hatta varsayımı düşündürmektedir³⁹⁰. Çünkü serbest meslek erbabının aksini iddia ve ispat etme gibi imkânı bulunmamaktadır.

Madde gerekçesinde serbest meslek erbabının işlemlerinde hasılatın kontrolü için getirildiği ifade edilen bu hüküm ile tarifenin altında ücret uygulanması durumunda işlem bedelinde muvazaa bulunduğu kabul edilerek KDV matrahı fiili ücret yerine tarife ücretine çekilmektedir. Bunu yapabilmek için vergi idaresinin herhangi iddia ve ispatta bulunmasına gerek yoktur. Yeter ki yapılan hizmet serbest meslek faaliyeti niteliğinde ve KDV'ye tabi olsun. Tarifenin altında ücret uygulandığı

³⁸⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.06.2004 tarihli ve B.07.0.GEL.0.54/5427-58-35404 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (29.10.2016).

³⁸⁹ Değer, s. 749.

³⁹⁰ Küçük, s. 152.

anda idare işlem matrahını tarife ücretine çekecektir. KDV ekseninde genel kural böyle olmakla beraber iktisadi hayatın bir gereği olarak büyük miktarda yapılacak işler için mükellefler daha düşük bir bedel önermek zorunda kalabilir³⁹¹. Bu kabil durumlarda gelir vergisi uygulaması bakımından esas alınacak bedel hizmetin karşılığını teşkil eden gerçek bedel (mükelleflerce fiilen uygulanan bedel) olacaktır. Bununla birlikte ilgili meslek teşekkülü tarafından tespit edilen tarifede belirlenen tutar üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir³⁹².

Çalışmanın bu bölümünde emsal bedeli esaslı vergilendirme öngören yasal düzenlemeler tarihsel, amaçsal ve sistematik yorum metodolojisi çerçevesinde incelenmiştir. Bu kapsamda mevcut emsal bedeli uygulamaları normatif eleştiriye tabi tutularak emsal bedeli müessesesinin zayıf ve eksik yanları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın izleyen üçüncü ve son bölümünde ise vergi kanunlarında soyut norm olarak yer alan emsal bedeli kurallarının iktisadi yaşamda zuhur eden somut maddi olaylara tatbiki sırasında karşılaşılan aksaklıklar ve ihtilaflar analiz edilmektedir. Emsal bedelinde teoriden pratiğe geçiş aşamasında ortaya çıkan sorunların nedenlerine ve bunlara ilişkin çözüm önerilerine bu bölümde yer verilmektedir. Vergilendirmede emsal bedeli uygulamasının güncel amaçlar doğrultusunda kendisinden beklenen fonksiyonları layıkıyla icra edebilmesi için neler yapılması gerektiği yine çalışmanın bu bölümünde ele alınmaktadır.

³⁹¹ Değer, s. 750.

³⁹² İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-439 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (29.10.2016).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

EMSAL BEDELİ UYGULAMASINDA YAŞANAN VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çalışmanın son bölümünde VUK, KVK, GVK, KDVK’da soyut norm olarak vaz’ edilmiş bulunan ve emsal bedeli müessesesinin teorik altyapısını oluşturan düzenlemelerin somut maddi olaylara tatbikinde yaşanan sorunlar her bir kanun bazında ele alınarak çözüme ilişkin öneriler getirilmeye çalışılmıştır. Tatbikatta yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri irdelenirken Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (TBMM’ye) sevk edilen yeni GVK tasarısı ile kamuoyunun bilgisine sunulan yeni VUK taslak tasarısı da nazar-ı itibara alınmıştır. Bu kapsamda söz konusu tasarılarıdaki emsal bedeli düzenlemelerinin tatbikatta yaşanan sorunlara ne denli cevap verebildiği incelenmiştir. Aynı şekilde emsal bedeli müessesesine ilişkin olarak 7103 ve 7104 sayılı Torba Kanunları marifetiyle getirilen önemli değişikliklerin uygulamaya yansımaları da yine bu bölümde dikkate alınmıştır.

I. VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

267. madde lafzının belirsiz, birden çok anlamı olan, içeriği bulunmayan kavramlarla dolu olmasının yanı sıra kapalı bir dille yazılması VUK’daki emsal bedeli esasının muğlak bir yapı arz etmesine neden olmuştur. 267. madde lafzının vergilelendirmede kanunilik ve belirlilik ilkelerini zedeler nitelikte olduğu söylenebilir. Zira verginin kanuniliği ilkesi keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek prensiplerin yasada yer alması demektir³⁹³. Verginin yasallığı ilkesi vergilelendirmede belirlilik ilkesinin ön koşulu niteliğindedir. Buna göre hukuk devletinin bir sonuç ve gereği olarak vergilelendirmede belirlilik ilkesi vergi kanunlarında belirsiz, birden çok anlamı olan, içeriği bulunmayan kavramların kullanılmasını engeller³⁹⁴. 267. maddenin kanunilik ve belirlilik ilkelerini ihlal eden söz konusu yapısından mütevellit tereddütler ve aksaklıklar tatbikatta kendisini fazlasıyla göstermektedir.

³⁹³ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998, s. 14.

³⁹⁴ Nami Çağan, **Vergileendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, (Yetki), s. 172.

Fiili durumları kavrayarak gerçek matrahlar üzerinden vergi alınmasını amaçlayan emsal bedeli esasının kendisinden beklenen fonksiyonu layıkıyla ifa edememesine hatta iktisadi, teknik, ticari icaplara aykırı sonuçlar vermesine (mali mantığa aykırı uygulamalara neden olmasına) yol açan durumlar ve bunlara ilişkin çözüm önerileri alt başlıklar halinde bu kısımda ele alınmıştır.

A. Hizmet İfalarının Kapsam Dışı Bırakılması

267. maddenin lafzi ifadesi, yasal gerekçesi, mehz kanunlar, idari düzenleme ve yorumlar bir arada değerlendirildiğinde hâlihazırdaki emsal bedeli esasının;

-1940 tarihli MVK'nın 19. maddesinde vaz' edilmiş bulunan emsal satış bedeli düzenlemesinin aynısı olduğu,

-1985 yılında yürürlükten kaldırılan muamele vergisinin matrahlarını saptamaya odaklı olduğu,

-Emtia maddesi ile fason imalat ve bitim hizmetleri haricinde kalan diğer iktisadi unsurları kapsamadığı,

Sonucuna varılmaktadır.

VUK'daki emsal bedeli düzenlemesinin tamamıyla fason imalatla üretilen mamullerin iş sahibine tevdi edilmesi aşamasında bu malların emsal satış fiyatları üzerinden muamele vergisi alınmasına ve yine fason hizmetlerde de emsal ücretler üzerinden muamele vergisi matrahı saptanmasına yönelik olduğu söylenebilir. Bu bağlamda kanun koyucunun 267. maddeyi ihdas ederken, muamele vergilerini düzenleyen mehz kanunların etkisiyle, maddi mallar arasından sadece emtia maddesini ve hizmetler arasından da sadece fason imalat hizmetlerini kavradığını ifade etmek mümkündür. Oysaki benzer durumda bulunan mükelleflerin eşit işleme tabi tutulması anlamına gelen vergide eşitlik ilkesinin³⁹⁵ zorunlu bir sonucu olarak emsal bedeli esasının vergi konusu tüm mal ve hizmetleri kavraması gerekirdi. Emsal bedeli esasının emtia maddesi ile fason imalat ve bitim hizmetlerine inhisar etmesi 267. madde hükmünün ciddi bir zaafiyet içerisinde olduğunu göstermektedir.

1960'lı yıllardan bu yana vergi sahasında iktidar prensibi ile gerçek kazançların beyan edilmesi anlayışı iyice yerleşmiş, bu kapsamda pek çok oto kontrol

³⁹⁵ Güneş, s. 112.

mekanizması yürürlükten kaldırılmıştır. Bu sebeplerden ötürü kişisel yorumlara ve subjektif uygulamalara açık iktisadi ilişki sayısının her geçen gün arttığı mevcut ekonomik yaşam içerisinde fiili/gerçek kazançlar üzerinden objektif esaslar çerçevesinde vergi alınması öncelikli amaç olmuştur. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı vergi uygulamalarında <gerçek bedelin olmaması, bilinmemesi, doğru olarak tespit edilememesi> hallerine sadece fason imalat işlerinde ve emtia satışında rastlanılmadığıdır. Aksine iktisadi yaşamdaki her faaliyet/iş kolunda ve her aşamada bu tür olaylara rastlanılmaktadır. Meseleye bu açıdan yaklaşıldığında gerek maddi vergi kanunlarındaki gerekse VUK'daki özel düzenlemelerle kendisine vergi güvenlik müessesesi değer ve önemi atfedilen emsal bedeli esasının iktisadi yaşamın her aşamasındaki her türlü ekonomi malını kavraması bir mecburiyet olmaktadır. Bilhassa atıf yollu düzenlemelerin emsal bedeli esasından beklentisi hizmet ifalarının fiyatlandırılmasıdır. Örneğin KDVK'nın 9/2. maddesinde belgesiz hizmet alışlarının emsal bedeli ölçeği ile değerlendirilmesi öngörülmüştür.

Günümüz iktisadi ve mali yapısı içerisinde emsal bedeli esasına 1985 yılından beri yürürlükte bulunmayan muamele vergisi matrahlarının kavranmasında ihtiyaç duyulmamakta bilakis VUK'a tabi vergi kanunlarının konusuna giren tüm iktisadi ilişkilerin her aşamada kavranmasında (gerçeğe uygun değerlerin saptanmasında) ihtiyaç duyulmaktadır. Zaten emsal bedeli esasının sadece emtia maddesi ile fason imalat hizmetlerini kavramaması gerektiğini vergi idaresi de kabul etmektedir. Vergi idaresi müstakar hale gelmiş özelgelerinde <bir hizmet ifasının gerçek bedelinin bulunmaması ya da belli olmaması hallerinin emsal bedeli kapsamına girdiği> yönünde görüş beyan etmektedir. Örneğin vergi idaresi bir inşaat firmasına hizmet verilmesi karşılığında para yerine daire alan taşeron firmanın emsal bedeli üzerinden fatura düzenlemesi gerektiğini ifade etmiştir³⁹⁶. Vergi idaresi bir başka özelgesinde ise özel sağlık kuruluşları tarafından muhtaç insanlara ücretsiz olarak sağlık hizmeti verilmesi halinde bu hizmetin değerinin emsal bedeli üzerinden hesaplanarak kayıt ve beyan altına alınmasını istemiştir³⁹⁷. Fark edileceği üzere vergi idaresi her türlü hizmet ifasını emsal bedeli kapsamında mütalaa etmektedir.

³⁹⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2014 tarihli ve 27575268-105[230-2013-291]-829 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (04.08.2016).

³⁹⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2016 tarihli ve 11395140-105[229-2014/VUK1-18421]-94202 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (31.07.2017).

Vergi idaresinin yaptığı şekilde genişletici yorum tarzı ile her türlü hizmet ifasının (maddenin getiriliş amacına ve lafzi ifadeye aykırı bir şekilde) emsal bedeli esas kapsamında mütalaa edilmesi verginin kanuniliği ve belirliliği ilkeleri açısından sakıncalar taşımaktadır. Emsal bedeli esas en nihayetinde bir değerlendirme ölçüğü olduğuna göre verginin matrahını doğrudan doğruya etkileyecek olan bu düzenlemeye ancak yasa ile yer verilmek³⁹⁸ ve yasada da belirlilik ilkesine uygun bir biçimde kaleme alınmak zorundadır. Zaten vergi kanunlarının ve bunlarla ilgili düzenlemelerin açık, kesin, belirli olması durumunda vergi mevzuatı herkes tarafından rahatlıkla anlaşılabilir, vergi uyuşmazlıkları asgari düzeye indirilebilir, vergilerin tarh ve tahsilindeki keyfilikler önlenir³⁹⁹. Görüldüğü gibi genişletici yorum ile emsal bedeli esasındaki yasal boşluk ve belirsizliği bertaraf etmeye çalışmak işlemin yasallığı bağlamında ciddi tereddütlere yol açmaktadır. Sonuç itibarıyla 267. maddeyi vergi konusu tüm mal ve hizmetlerin emsal bedellerini kavrama ve hesaplattırma aracına dönüştürecek yasal bir değişikliğin elzem olduğu izahtan varestedir. Yeni VUK taslak tasarısı incelendiğinde ise bu sorunun çözüme kavuşturulduğu gözlemlenmektedir. Taslak tasarının 215. maddesinin 10. fıkrası emsal bedeli esasına ayrılmıştır. İlgili taslak madde incelendiğinde hizmetlerin sarıh bir şekilde emsal bedeli kapsamına alındığı görülmektedir. Anılan taslak fıkranın (ç) bendinde <(a) bendinde belirtilen değer tespit yöntemleri hizmet bedelinin tespitinde de kullanılır> ibaresine yer verilmek suretiyle her türlü hizmet ifasının emsal bedeli kapsamına girdiği açık edilmiştir. Aynı şekilde yürürlükteki 267. maddenin en sonunda yer alan emsal ücreti hükmüne taslak tasarıda yer verilmeyerek emsal bedeli uygulamasını fason hizmetlere inhisar ettiren hatalı anlayıştan da vazgeçildiği görülmektedir. Bununla birlikte taslak kanunda hizmet tanımına yer verilmediği görülmektedir. Bu durum ise bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Bilhassa emsal bedeli uygulaması açısından önem arz eden hizmet kavramının aşağıdaki gibi tanımlanması şarttır.

<<Hizmet; bir iktisadi kıymet türü olup alım satım dışında kalan ve bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza

³⁹⁸ Güneş, s. 130.

³⁹⁹ Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanım ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, s. 74.

etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşen işlemlerdir.>>

Hizmet tanımının kanun metnine bu şekilde dercedilmesi tatbikatta tereddüt ve duraksamalar yaşanmasının önüne geçecektir.

B. Emsal Bedelinden Farklı Fiyatların Kapsam Dışı Bırakılması

Gabin niteliği taşımamak ve emredici hukuk kurallarına aykırı olmamak kaydıyla taraflar semenin miktarını (iktisadi ilişkinin bedelini) serbestçe tayin edebilirler⁴⁰⁰. Öte yandan 267. maddedeki genel sebep unsurlarının bir sınır fonksiyonu ifa etmediği (peçeleme veya muvazaa karinesi getirmediği) hususu da göz önüne alındığında var olan parasal değerde muvazaa bulunduğu (semen miktarının gerçek olmadığı) ispatlanmadan doğrudan bedelin yanlış tespit edildiği iddia edilemez. Bu nedenle vergi konusu iktisadi ilişkilere mükelleflerce fiilen herhangi bir bedel uygulandığı durumlarda beyan edilen (var olan) parasal değer emsal bedelinden farklı olduğu gerekçesiyle doğrudan 267. madde kapsamında işlem tesis edilmesi mümkün değildir. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı bedelsiz işlemlerle sembolik bir değer konulan işlem örneğin 1,00 TL değer biçilen işlem arasında önemli fark oluştuğudur. Sıfır düzeyindeki bedelsiz işlemde VUK'un 3/B kapsamında gerçeklik incelemesi yapılmaksızın (gerçek bedelin olmadığından bahisle) doğrudan emsal bedeline başvurulabilirken sembolik bir değer biçilen işlemde ise öncelikle VUK'un 3/B kapsamında gerçeklik incelemesi yapılması şart olmaktadır.

Mükelleflerin emsal bedeli uygulamasından kaçınmak amacıyla 1,00 TL gibi sembolik bir değer göstermeleri halinde yapılabilecek tek şey işlem bedelinde vergi kaçırmak amaçlı muvazaa bulunduğunu, VUK'un 3/B maddesi kapsamında, iddia ve ispat etmektir. Olayın gerçek mahiyeti bu şekilde ortaya konulmadan var olan bedelin emsal bedelinden düşük veya yüksek olduğundan bahisle direkt emsal bedeli üzerinden tarhiyat yapmak mümkün olamayacaktır. İşlem bedeli iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun görülmez ise öncelikle mükelleften izahat istenilecektir. Vergi idaresi mükellefin bu açıklamalarını göz önünde bulundurmak ve değerlendirmek zorundadır. Bu değerlendirmenin sonucunda açıklamalar gerçekçi veya yeterli

⁴⁰⁰ Ağar, s. 168.

görülmez ise niçin gerçekçi veya yeterli olmadığı idare tarafından somut bir şekilde delillendirilerek tespit edilen durum iktisadi, ticari veya teknik icaplara uygun olmaması nedeniyle eleştiri konusu yapılabilecektir⁴⁰¹. Mezkûr ispat ve delillendirme esnasında iktisadi ilişkinin gerçek bedeli tam ve doğru bir şekilde kavranamaz ise ancak o zaman gerçek bedelin bilinmediğinden bahisle emsal bedeli hesaplamasına gitmek mümkün olacaktır. Görüleceği üzere emsal bedeli esasına ilişkin genel sebep unsurları arasında peçeleme ya da muvazaa karinesi yer almadığından mükelleflerce fiilen uygulanan bedelin emsal bedelinden farklı olması durumunda idare olarak önce VUK'un 3/B maddesi kapsamındaki ağır süreçten geçilecek ancak ondan sonra mümkün olursa 267. madde hükmünün uygulanmasına sıra gelecektir.

Yüksek kayıt dışılık oranı ile birlikte vergi sistemimizin hâlihazırdaki etkinsizliği göz önüne alındığında mükelleflerce fiilen uygulanan bedelin emsal bedelinden açık/bariz bir şekilde farklı olması ve bu farklılığın haklı bir sebeple açıklanamaması halinin 267. madde metninde bir genel sebep unsuru olarak öngörülmemesini ciddi bir zaafiyet olarak yorumlamak mümkündür. Kayıt dışılığın fazla olduğu bir sistemde mevcut 267. madde hükmünün vergi güvenliğini sağlayamadığı izahtan varestedir. Sözleşme serbestisi sayesinde gerçek işlem fiyatlarını rahatlıkla gizleyebilen mükellefler 267. maddenin de bu tür muvazaalı işlemleri kavramadığının farkında olduklarından söz konusu mevzuat boşluğunu bir fırsata dönüştürmektedirler. Sonuç olarak 267. madde metninde var olan parasal değer (bedelin) emsal bedelinden farklı olması halinin kavranmamış olması hem emsal bedeline göre açık farklılık gösteren fiyatların hem de muvazaa ile gizlenen fiyatların doğrudan emsal bedeli esasına göre düzeltilmesini engellemektedir.

Vergi matrahlarının mükelleflerin tasarruf ve harcamaları üzerinden kontrol edilmesine imkân veren hiçbir vergi güvenlik müessesesini bünyesinde barındırmayan vergi sistemimizin en azından emsal bedelinden farklı fiyatları kavraması gerekir. Böylelikle bir nebze de olsa kayıt dışılıkla mücadele sağlanmış olur ve mükelleflerin vergilemede adalet algıları pozitif yönde bir değişim gösterebilir. Yeni VUK taslak tasarısı incelendiğinde ise mevcut 267. maddedeki emsal bedeli tanımının aynen korunduğu, emsal bedelinin genel sebep unsurlarında herhangi bir değişikliğe gidilmediği görülmektedir.

⁴⁰¹ Kıcalı, www.vergidunyasi.com.tr, (16.05.2016).

Sayılan tüm bu gerekçelerden ötürü emsal bedeli esasının tanımına/genel sebep unsurları arasına <<bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük veya yüksek olduğu ve bu farklılığın mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı>> şeklinde bir muvazaa karinesinin ilave edilmesi zorunluluk ve önem arz etmektedir. Bu şekildeki bir değişikliğe ilave olarak <<açık farklılık ve haklı sebep unsurlarının tespitine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilerek>> söz konusu unsurların somut ve objektif kriterlere bağlanması gerekmektedir. Özellikle mükellefçe ileri sürülen nedenin haklı olup olmadığının saptanmasında vergiden kaçınmaktan çok pazar şartları ve sosyal ilişkilerin öncelikli olup olmadığı, açıktan bir ödemenin (hiç olmazsa olasılığının) olup olamayacağı üzerinde durulmalıdır. Kısaca vergi yönetimi hukuki deyimi ile ekonomik ve amaçsal yorum yöntemini kullanmak⁴⁰² suretiyle somut kriterler belirlemelidir. Netice olarak söz konusu çözüm önerisinin 267. madde hükmünü vergi matrahlarının pozitif unsurlarının parasal değerlerinin tespitinde bir alt sınır ve negatif unsurlarının tespitinde ise bir üst sınır ölçeğine dönüştürmek amacıyla olduğunu ifade etmek mümkündür.

C. Trampa İşlemlerine Yönelik Özel Belirleme Yapılmaması

Mal değişim sözleşmesi olarak adlandırılan trampada edimlere parasal bir değer biçilmediğinden vergi konusu iktisadi ilişkinin gerçek bedeli bilinmemektedir. Dolayısıyla trampa konusu mal ve hizmetlerin emsal bedelleri VUK'daki genel sebep unsurları çerçevesinde tespit edilebilecektir. Bununla birlikte trampanın her bir tarafı açısından hem elden çıkarma bedelinin hem de iktisap maliyetinin saptanmasına ihtiyaç duyulduğundan trampa akitlerinde birden fazla emsal bedeli hesaplaması bahis konusu olmaktadır.

Mal değişim (trampa) sözleşmesinde taraflardan her biri vermeyi taahhüt ettiği şey için satıcı, kendisine verilecek şey bakımından alıcı gibi işlem görür⁴⁰³. Dolayısıyla bir trampa ilişkisinde hem satıcı hem de alıcı konumunda olan mükellef satış düzlemindeki kıymetleri için kendi verilerine göre hesapladığı emsal bedelini,

⁴⁰² Öcal, Bedel, www.yaklasim.com, (02.08.2017).

⁴⁰³ Başak Balkır, "Mal Değişim Sözleşmesinde Satış Hükümlerinin Uygulanması", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 28, 2014, s. 138.

alış düzlemindeki kıymetleri için de karşı tarafın kendi verilerine göre hesapladığı emsal bedelini esas almalıdır. Ancak 267. maddede trampa edilen mal ve hizmetlerin emsal bedellerinin nasıl saptanacağına temas edilmemiştir. Bu husus her bir vergi kanunundaki özel hükümlere bırakılmıştır. Vergi kanunlarında özel olarak hüküm altına alınmamış trampa işlemlerinde ise emsal bedelinin hangi tarafın verilerine göre ve hangi iktisadi unsur üzerinden hesaplanacağı belli değildir. Bu konuda VUK'da açık bir hüküm bulunmadığı gibi yeni VUK taslak tasarısında da bu hususa değinilmemiştir.

Trampa edilen mal ve hizmetlerin emsal bedellerinin birbirinden farklı olması hali özellik arz eden bir başka husustur. Ancak VUK trampa akitlerinde emsal bedeli uygulamasının nasıl gerçekleşeceğine dair özel bir belirleme yapmadığından trampa sözleşmelerinin gerçeğe en yakın bir şekilde vergilendirilmesi bağlamında önem ve özellik arz eden bu soruya yasal bir cevap bulmak mümkün değildir. Bu nedenle söz konusu özellikli durumun TBK'nın 282. maddesi çerçevesinde yoruma tabi tutulması gerekir. Anılan kanun maddesinde mal değişim sözleşmesi olarak tanımlanan trampa sözleşmesinin içeriği aynı kanunun 26. maddesi uyarınca özgürce belirlenebilecektir. Sözleşme içeriğini teşkil eden unsurlardan birisi de edim olduğundan mükellefler trampa sözleşmesinin edimlerini istedikleri gibi belirleyebileceklerdir. TBK sözleşmelerde makul karşı edim (edimler arası eşitlik) şartı aramadığından karşılıklı edimlerin parasal değerleri (semenleri) arasında farklılık olması borçlar hukukuna göre sözleşmenin sıhhatine herhangi bir helal getirmemektedir. Dolayısıyla trampa konusu mal ve hizmetlerin (karşılıklı edimlerin) emsal bedellerinin birbirinden farklı olması halinde vergisel açıdan (emsal bedellerinin doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının kontrol edilmesi ile muvazaalı veya ilişkili ya da kayıt dışı işlemler haricinde) yapılacak herhangi bir işlem olmamalıdır.

Sayılan tüm bu gerekçelerden ötürü emsal bedeli esasına ilişkin yasa hükmüne aşağıdaki gibi bir ibare eklenmesi tatbikatta yaşanan tereddüt ve aksaklıkların önüne geçecektir.

<<Trampada her bir taraf, karşı edim olarak devretmiş olduğu iktisadi kıymetler için, emsal satış bedeli hesaplar.>>

Böylelikle hem trampanın her bir tarafının ayrı ayrı emsal satış bedeli hesaplayacağı hem de söz konusu emsal bedellerinin birbirinden farklı olabileceği

sarih bir şekilde tayin olunacaktır. Zira tatbikatta <trampada yüksek tutarlı emsal bedeli üzerinden karşılıklı fatura vb. yasal belge (aynı tutarlı iki ayrı belge) düzenlenmesi gerektiği> şeklinde hatalı ve aksak yorumlara rastlanılmaktadır.

D. Emsal Alış Bedelinin Kapsam Dışı Bırakılması

267. maddedeki emsal bedeli tanımı ve hesaplama yöntemleri lafzi okumaya tabi tutulduğunda kanun koyucunun emsal bedeli kavramı ile münhasıran emsal satış bedelini kastettiği sonucuna rahatlıkla varılmaktadır. 267. maddede <değerleme gününde satılması> şeklinde daraltıcı ve hatalı bir lafza yer verilmek suretiyle kanun koyucunun emsal bedeli esasına ilişkin genel sebep unsurlarının sadece elden çıkarma/çıkış/satış işlemlerinde yaşanabileceğini alış/giriş/iktisap işlemlerinde böyle durumlarla karşılaşılmayacağını varsaydığı anlaşılmaktadır. Bu varsayımın doğal bir sonucu olarak anılan maddedeki her üç hesaplama yöntemi de emsal satış bedelinin saptanmasına münhasır kılınmıştır. Oysaki 267. maddeye atıf yapan pek çok yasa hükmü emsal bedeli esasından iktisap maliyetlerinin saptanmasını beklemektedir. Örneğin iktisadi işletmelere dâhil kıymetlerin değerlendirilmesine yönelik bir hüküm olan VUK'un 289. maddesinde iktisadi kıymetlerin iktisap bedellerinin ve dönem sonu değerlerinin emsal bedeli esasına göre saptanması öngörülmüştür. Ancak bu gibi durumlarda emsal bedeli ölçeği ile iktisadi kıymetlerin iktisap ve dönem sonu değerleri elde etme/alış bedellerine yaklaşıtııcı vasıfta değil de elden çıkarma/satış fiyatlarına yaklaşıtııcı vasıfta tespit edilebilecektir. İktisap bedelinin (emsal alış bedelinin) belirlenmesi gereken bir durumda emsal satış bedeli üzerinden değerlendirme yapmak ise iktisadi ve mali mantıkla örtüşmemektedir. Bir başka örnek vermek gerekirse VUK'un 278. maddesinde üretim artıklarının emsal bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. 267. maddedeki usule göre hareket edildiğinde üretim artıkları ortalama satış fiyatı ile değerlendirilerek kayıtlara alınmaktadır. Satış fiyatı üzerinden maliyetlendirilen üretim artıklarının elden çıkarılması durumunda sıfır kar ve sıfır matrah çıkacağı aşikârdır. Aynı şekilde trampa kapsamında karşı tarafa devredilen bir ekonomi malının giriş/iktisap (alış veya üretim) maliyeti bulunmuyor ya da bilinmiyor ise yasal hüküm gereği hem iktisap maliyeti hem de elden çıkarma bedeli satış fiyatına göre hesaplanacak ve dolayısıyla bir satış karı ortaya çıkmayacaktır. Böyle bir anlayışın

yaşamın olağan akışına ters düştüğü tabiidir. Zira hiçbir ekonomik birim maliyet bedeliyle satış yapmak üzere faaliyette bulunmaz. Bu ve buna benzer örnekleri çoğaltmak mümkündür. Oysaki iktisap ve elde tutma aşamalarındaki gerçeğe uygun değer kanuni ifadesiyle gerçek bedel çok açık bir şekilde ikame maliyeti yani emsal alış fiyatıdır.

Muhasebe hukukunda ve işletme iktisadında cari olan modern değerlendirme kuralları incelendiğinde VUK’da emsal alış bedelinin ihmal edilmesinin ciddi bir hata olduğu anlaşılmaktadır. Zira ticari muhasebe kuralları (muhasebe standartları)-vergileendirme sahasında emsal alış bedeline ve işletme iktisadında da ikame maliyetine tekabül eden- cari maliyet (ikame bedeli) ölçeğini, cari değer (gerçek bedel) ölçüm esası olarak kabul etmiştir. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin 6.11 paragrafında cari maliyet ölçeği, cari değer ölçüm esası olarak sayıldıktan sonra izleyen 6.21 paragrafında *“bir varlığın cari maliyeti, söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyetidir”* şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre cari maliyet, ölçüm tarihinde söz konusu varlık için ödenecek bedel artı o tarihte katlanılabilecek işlem maliyetlerinden oluşur. Mezkûr paragrafta *“cari maliyetin işletmenin varlığı edinebileceği piyasadaki fiyatları yansıttığı, bu nedenle çıkış değeri olarak ele alınan gerçeğe uygun değerden farklı olduğu, bununla birlikte tarihi maliyetten farklı olarak ölçüm tarihindeki koşulları yansıttığı”* belirtilmiştir. Kavramsal Çerçeve’nin 6.22 paragrafında ise *“fiyatların sadece yeni varlıklar için elde edildiği durumda kullanılmış bir varlığın cari maliyetinin, yeni bir varlığın cari fiyatının işletmenin elde tuttuğu varlığın şu anki yaşını ve durumunu yansıtacak şekilde uyarlanması yoluyla tahmin edilmesi gerekebilir”* denilmiştir. Fark edileceği üzere muhasebe standartlarındaki cari maliyet kavramı ile işletme iktisadındaki ikame maliyeti kavramı birbirinin aynısıdır. Buradan hareket edildiğinde gerçek/güncel/cari değer in esas alındığı bir alanda (çıkış fiyatının/elden çıkarma bedelinin yanı sıra) mutlak surette iktisap/elde etme/ikame/giriş bedeline de ihtiyaç duyulduğu sonucuna varılmaktadır.

Buraya kadar yer verilen iktisadi, ticari ve mali icaplar esas alındığında 267. madde hükmünün hem emsal satış hem de emsal alış fiyatını kavrar hale getirilmesinin eşit anlatımla yasal metinde değişiklik yapılmasının bir zorunluluk arz ettiğini ifade etmek mümkündür. 267. madde metni VUK’un 3/A-2 maddesindeki yorum

metodolojisine uygun bir şekilde güncel ihtiyaçlar çerçevesinde okumaya tabi tutulsa bile emsal bedeli esas ı ile iktisap maliyetinin saptanması teknik ve yasal olarak mümkün bulunmamaktadır. Çünkü ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir yöntemleri ile sadece devamlı surette alım satıma konu edilen emtia niteliğindeki malların ve fason imalat hizmetlerinin emsal satış fiyatları tespit edilebilir. Dolayısıyla emsal bedeli esasının güncel amaçlara uygun sonuçlar verebilmesi için yasal metinde ikame değerin (yerine koyma bedelinin) de kavranması gerekmektedir. Zaten işletme ekonomisi biliminde piyasa değeri kavrama noktasında ikame maliyet ölçeğı modern bir sistem olarak kabul edilmektedir. Bu meyanda emsal bedeli esasının aynı zamanda ikame bedeline de yaklaşırtıcı bir vasfa kavuşturulması son derece önem arz etmektedir.

267. maddenin iktisadi ve mali mantığa aykırı sonuçlar vermesini önlemek adına yasal tanımdaki <değerleme gününde satılması halinde> ibaresinin <değerleme gününde elden çıkarılması veya iktisap edilmesi halinde> olarak değıştirilmesi ve <gerçek> tabirinin madde metninden çıkartılarak mevcut emsal bedeli esasının aşağıdaki hale getirilmesi şarttır.

<<Emsal bedeli; bedeli olmayan, bilinmeyen, doğru olarak tespit edilemeyen ya da bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük veya yüksek olduğu ve bu farklılığın mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı her türlü mal ve hizmetin değerleme gününde elden çıkarılması veya iktisap edilmesi hâlinde emsaline göre haiz olacağı değerdir. Açık farklılık ve haklı sebep unsurlarının tespitine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.>>

Mevcut emsal bedeli tanımının bu şekilde değıştirilmesi tek başına yeterli olmadığından 267. maddedeki hesaplama yöntemlerinde de aşağıdaki gibi bazı değışikliklerin yapılması kaçınılmaz durmaktadır.

1. Ortalama Fiyat Yöntemine İlişkin Öneriler

Yasal metinde kullanılan <ortalama satış fiyatı ile hesaplanır> ibaresi ortalama fiyat yönteminde alış/iktisap/ikame bedellerinin (ortalama alış fiyatlarının) veri olarak kullanılmasının imkânsız olduğunu gözler önüne sermektedir. İç emsal niteliğinde alış fiyatları mevcut olsa bile bunların ortalaması dikkate alınamamakta her hal ve takdirde

satış fiyatları üzerinden değerlendirme yapılmaktadır. Örneğin mükellef tarafından devamlı olarak iktisap edilmesine karşın üretim girdisi olarak sarf edildiğinden satışı olmayan mal ve hizmetlerin iktisap bedellerinin bulunmaması ya da bilinmemesi nedeniyle (VUK'un 289. maddesinin yaptığı yollama sonucu) emsal bedeli ölçeğine göre yapılacak olan değerlemede mecburen takdir yöntemi kullanılacaktır. Takdir komisyonu ise kanunun emrettiği şekilde satış fiyatına yaklaşıtııcı vasıfta bir iktisap maliyeti takdir edecektir. İç emsal niteliğinde ortalama alış fiyatları mevcut olmasına karşılık bunların esas alınmayarak hem dış emsal hem de piyasa satış fiyatı vasfındaki değerler üzerinden iktisap bedeli takdir edilmesi mali mantıkla örtüşmemektedir.

Piyasa satış fiyatının/rayıç bedelin ya da ortalama satış fiyatının mükellefin emsal alışlarından daha yüksek olduğu hallerde üretim/iktisap/ikame maliyetleri gerçek durumu yansıtmayacaktır. Bu paradoksal durumu önleyebilmek adına ortalama fiyat yönteminin ortalama alış fiyatını da kapsar hale getirilmesi şarttır. Yeni VUK taslak tasarısı incelendiğinde ise ortalama fiyat yönteminde herhangi bir değişikliğe gidilmediği görülmektedir. Başka bir anlatımla 1985 yılında yürürlükten kaldırılan muamele vergisinden mütevellit aksak ve hatalı anlayışın taslak tasarıda da aynen devam ettirildiği söylenebilir. Bu nedenle ortalama fiyat yönteminin şu şekilde değiştirilmesi gerekmektedir.

<<Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası): Aynı cins ve türdeki iktisadi kıymetlerden sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ayda veya bir daha önceki ayda satış veya alış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların veya alışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış veya alış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanabilmesi için, aylık satış veya alış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir iktisadi kıymetin miktarına göre %25 veya üzerinde olması şarttır.>>

Ancak bu şekildeki değişikliklerden sonra ortalama fiyat yöntemi ile iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun mantıklı sonuçlar elde edilebilecektir.

2. Maliyet Bedeli Yöntemine İlişkin Öneriler

Mevcut 267. madde hükmü sadece bilinen maliyet bedelinden bilinmeyen satış fiyatına ulaşılmasına imkân tanımaktadır. Oysaki aynı şekilde bilinen satış fiyatından

bilinmeyen maliyet bedeline ulaşmak da mümkün olmalıdır. Zira gerçek bedeller üzerinden vergilendirme yapılması sadece elden çıkarma işlemlerine mahsus bir prensip olmayıp iktisap aşamasında da gerçek bedeller üzerinden vergilendirme yapılması kanuni bir zorunluluktur. Bu nedenle satış fiyatlarından geri gelmek suretiyle iktisap maliyetlerinin de tespit edilebilmesi vergisel ve teknik icaplar karşısında bir zorunluluk olmaktadır. Öte yandan yeni VUK taslak tasarısında bu hususa temas edilmeyerek 1985 yılında yürürlükten kaldırılan muamele vergisinden mütevellit aksak ve hatalı anlayışın aynen devam ettirildiği görülmektedir.

Maliyet bedeli yönteminde tüm mükellefler için aynı kar marjının öngörülmesi iktisadi yaşamın olağan akışına ters düşmektedir. Günümüzde iş kollarının aşırı derece çeşitlendiği ve kar marjlarının da her bir iş grubuna göre ciddi farklılıklar gösterdiği bilinen bir gerçektir. Dolayısıyla kar marjının tüm sektörler için % 5 ve % 10 oranlarıyla sınırlı tutulması iktisadi ve ticari gereklerle örtüşmemektedir. Kanunda belirtilen bu karlılık oranları gayrisafî kâr oranı farklı olan sektörler ve piyasalarda gerçeğe uygun bir emsal bulunmasını sağlamaktan uzaktır⁴⁰⁴. Yeni VUK taslak tasarısında ise % 25 gibi çok yüksek bir kar oranı belirlenmiştir. Bu kar marjı normal ve mutad olmayan bir oran olup iktisadi ve ticari icaplara uygun değildir⁴⁰⁵. Sayılan tüm bu sebeplerden ötürü maliyet bedeli yönteminde kullanılacak olan makul kar marjının Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilan edilmesi şeklinde bir uygulamaya gidilmesinde fayda bulunmaktadır.

Buraya kadar yer verilen tüm bu öneriler nazar-ı itibara alındığında maliyet bedeli yönteminin aşağıdaki gibi değiştirilmesinde fayda bulunmaktadır.

<<İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası): Emsal bedeli belli edilecek iktisadi kıymetin maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa mükellef bu maliyet bedeline makul bir brüt kar ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Emsal bedeli belli edilecek iktisadi kıymetin satış fiyatı bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde, mükellef bu satış fiyatından makul bir brüt satış karı düşmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

⁴⁰⁴ Öcal, Bedel, www.yaklasim.com, (02.08.2017).

⁴⁰⁵ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyonu Raporu**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2016, ss. 50-51.

Makul kar marjını sektörler ve iş grupları ile satışların toptan veya perakende olup olmaması itibarıyla belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı makul kar marjını ticaret ve sanayi odaları gibi meslek kuruluşları ile borsalar, SPK ve Merkez Bankası gibi kurumlardan veri ve görüş almak suretiyle belirler.>>

Bu şekildeki bir düzenleme ile ancak maliyet bedeli yöntemi güncel ihtiyaçlara cevap verebilecek ve gerçek kazançlar üzerinden vergi alınması prensibine hizmet edebilecek bir yapıya kavuşmuş olacaktır.

3. Takdir Yöntemine İlişkin Öneriler

267. madde takdir komisyonlarına sadece satış fiyatını/elden çıkarma bedelini saptama yetkisi vermiştir. Emsal alış bedelinin saptanması gereken durumlarda bile satış/elden çıkarma bedelleri üzerinden maliyet verilmesi gerçek olmayan matrahlar üzerinden vergi alınması anlamına gelmektedir. Takdir yöntemi ile mevhum kazançlar üzerinden vergi alınmasını önleyebilmek adına ilk yapılması gereken şey 267. maddenin girişindeki emsal bedeli tanımına <iktisap edilmesi> ibaresinin eklenmesidir. Ancak bu şekildeki bir tanımlama sonucunda takdir komisyonları emsal alış bedeli tayin etme yetkisine kavuşabileceklerdir.

Emsal bedelini saptamada üçüncü ve son sıra esas olan takdir yöntemi mehz kanunların etkisiyle sadece emtia maddesi ile fason imalat hizmetlerini kapsamaktadır. Ancak ortalama fiyat ve maliyet bedeli yöntemleri ile münhasıran sürekli olarak alınıp/üretilip satılan unsurların emsal bedelleri saptanabildiğinden takdir yönteminin emtia haricinde kalan diğer mal ve hizmetleri de kısaca bütün ekonomi mallarını kapsamaması fiili bir zorunluluk olmaktadır. Konuya ilişkin yargı kararları da genel olarak emtia dışındaki diğer iktisadi unsurların emsal bedelinin tespitinde üçüncü sıranın uygulanması gerektiği yönündedir⁴⁰⁶. Kanundaki yeri nazar-ı itibara alındığında bir nevi torba düzenleme hüviyeti kazanan takdir esasına ilişkin yasal muhtevanın bir an önce iktisadi ve mali icaplara uygun hale getirilmesinin şart olduğunu söylemek mümkündür. Yeni VUK taslak tasarısı incelendiğinde bu aksak ve hatalı yapının düzeltildiği görülmektedir. Taslak tasarımının 215. maddesinde iktisadi

⁴⁰⁶ Ürel, s. 446.

kıymet tabiri kullanılmak suretiyle her türlü mal ve hizmet sarih bir şekilde emsal bedeli kapsamına alınmaktadır. Böylece takdir yöntemi ile her türlü ekonomi malının emsal bedelinin saptanabilmesinin önü açılmaktadır.

Takdir komisyonları yapılan başvurulara (belki iş yoğunluğundan belki de yapılarının hantallığından) çok geç cevap vermektedirler. Örneğin dönem sonu işlemleri sırasında değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilen bir emtia için hemen takdir komisyonuna başvurulsa bile genellikle beyanname verme süresi içerisinde bir cevap alınamamaktadır. Bu nedenle mükellefler gerekli indirimi yapamamakta ve sırf bu gecikme nedeni ile kanunen tanınan bir haktan fiilen yararlanamamaktadırlar. Ayrıca takdir komisyonu kararlarının objektiflik ve gerçeklik bağlamında noksanlıklar taşımasının takdir kararlarına bağlı idari işlemleri hukuki açıdan sakat hale getirdiği bilinen bir gerçektir. Bu durumun en büyük sebebi ise takdir komisyonlarının VUK'un 75/2. maddesi mucibince servetler, sınai haklar, telif hakları, imtiyazlar, madenler, mücevherat, eski eserler ve sanat eserleri haricinde kalan diğer iktisadi unsurların değerlemesinde bilirkişiye müracaat edememeleridir. Oysaki emsal bedeli takdiri belirli ölçüde bir teknik bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir⁴⁰⁷. VUK'un 73/2. maddesindeki <komisyon toplantılarına mükellefin sanat veya meslek bakımından bağlı veya ilgili olduğu teşekkülden seçilen üyeler iştirak eder> hükmü de teknik bilgi ve uzmanlık ihtiyacını karşılamada yetersiz kalmaktadır. Söz konusu eksiklik ve yetersizlikler göz önüne alındığında takdir komisyonunun, mevcut sistem içerisinde, emsal bedelini layıkıyla tespit edebilmesinin zor olduğu anlaşılmaktadır. Buraya kadar yer verilen tüm bu sebeplerden ötürü emsal bedelinin saptanmasında dış emsal olarak sadece takdir komisyonu kararının esas alınmış olmasının ciddi bir eksiklik olduğu söylenebilir. 1960'ların ekonomisi için düşünülmüş bu müessese bugünkü büyüyen ve hızlanan ekonomik hayata ayak uyduramamış, mükelleflerin korkulu rüyası haline gelmiştir⁴⁰⁸. Takdir komisyonunun yapısından ve çalışma usulünden kaynaklanan bu problemli noktalara yeni VUK taslak tasarısının 215. maddesinde aşağıdaki gibi temas edildiği görülmektedir.

“Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle bu Kanunda sayılan takdir

⁴⁰⁷ Öcal, Emtia, www.yaklasim.com, (27.08.2017).

⁴⁰⁸ Öcal, Emtia, www.yaklasim.com, (27.08.2017).

komisyonları veya değerleme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar tarafından yapılır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, değerleme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar ile bu kişi veya kuruluşların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir.”

Böylece takdir komisyonlarının çalışma usul ve esaslarından mütevellit problemlere son verilmek istenildiği anlaşılmaktadır. Zira serbest piyasadaki değerleme uzmanlarının/bilirkişilerin takdir komisyonlarına nazaran daha hızlı ve objektif fiyatlandırma yapacakları açıktır.

E. Yetki Aşımı İle Getirilen Uygulama

VUK’un 278. maddesinde sayılan yangın, deprem, su basması gibi afetler veya bozulmak, çürümek, kırılmak, atlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle fiziksel hasara uğrayan emtianın, ilgili mevzuatı veya iktisadi ve teknik zorunluluklar gereği, acilen imha edilmesi gerekebilmektedir. Örneğin ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık, ilaç hammaddesi gibi emtialarda bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma, son kullanma tarihinin geçmesi, üretimden kalkma, kalite standartlarına uygun olmama vb. şekillerde ortaya çıkan fiziksel hasarların özellikle halk ve evre sağlığına zarar vermesinden ötürü bu tür hasarlı ürünlerin acilen imha edilmesi zorunluluğu doğmaktadır. Buna karşın 278. madde hükmünde hiç bekletilmeksizin derhal imha edilmesi gereken bu tür emtialara yönelik farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Tam tersine 278. madde düzenlemesi fiziksel hasara uğrayan her türlü emtianın fiziken işletme stokları arasında yer almasını, takdir komisyonu tarafından durum tespiti ve değer takdiri yapılmasını istemektedir. Başka bir anlatımla kanun koyucu emtiadaki fiziksel değer kaybının ve emsal bedelinin tespiti ile imha işleminin mutlak surette takdir komisyonu tarafından gerçekleştirilmesini öngörmüştür. Ancak acilen imha edilmesi mecburiyeti doğan emtiaların emsal bedellerinin takdir komisyonlarınca muayyen bir zamanda takdiri mümkün olamamaktadır. Takdir komisyonlarının mevcut çalışma şekli buna izin vermemektedir. Bununla birlikte kullanım süresi geçmiş süt mamullerini ya da domates gibi çürümüş sebze meyveyi takdir komisyonunun dahline kadar depolamak iktisadi, ticari ve teknik açıdan mümkün değildir. Teknik bakımdan imkânsızlık ve doğuracağı mali yük bir yana bunların yok edilmeden uzun süre saklanması toplum sağlığına da zararlıdır. Aynı şekilde son

kullanma tarihi geçmiş bir ilacın depolanması sırasında şu ya da bu şekilde başkalarının eline geçerek (belki ambalajı değiştirilerek veya etiket yapıştırılarak) piyasaya sürülmesi tehlikesi her zaman vardır. İlgili mevzuatı gereği ya da teknik, sağlık ve ekonomik açıdan yok edilmesi gereken bir emtianın takdir komisyonuna başvurulmaksızın imha edilmesi halinde ise bunların mukayyet değerlerinin vergiye tabi kazançtan indirilip indirilemeyeceği sorusu ile karşılaşılacaktır⁴⁰⁹. Başka bir anlatımla kıymet kaybına uğrayan emtianın takdir komisyonunun dahli beklenmeksizin acilen imha edilmesi durumunda değer düşüklüğünün gider olarak dikkate alınamaması sorunu ile karşılaşılacaktır. Kanun koyucu 278. maddede bu fiili imkânsızlığı göz önüne almadığı gibi bu konuda gerek 267. maddede gerekse 278. maddede vergi idaresine herhangi bir düzenleme yapma yetkisi de vermemiştir. Tatbikatta yaşanan bu sorun karşısında vergi idaresinin yetki aşımı yapmak suretiyle kanunda yer almayan istisnai nitelikte bir uygulama getirdiği gözlemlenmektedir. Vergi yönetimi önce müstakar hale gelmiş özelemlerinde⁴¹⁰ ve daha sonra 496 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nin⁴¹¹ 5. maddesinde kıymeti düşen emtiadan acilen imha edilmesi gerekenlerine ilişkin olarak aynen aşağıdaki gibi bir uygulama getirmiştir.

“İlgili mevzuat gereği yetkili/ilgili bakanlık veya kurum görevlileri ve bu emtiayı imha etmeye yetkili müessese ile mükellefin temsilcilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde imha işleminin yapılması ve bu durumun komisyon tarafından tutanakla tespit edilmesi kaydıyla, imha işleminin takdir komisyonu nezdinde yapılması ve mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi görevlilerinin söz konusu imha komisyonuna katılımı aranmaz. Mükelleflerce bu şekilde gerçekleştirilen imha işlemine ilişkin düzenlenen tutanağa dayanılarak gerekli yasal kayıtlar yapılır. Değer düşüklüğünün yasal kayıtlara intikal ettirilebilmesi için ayrıca takdir komisyonu kararı aranmaz. Ancak, söz konusu imha tutanağı ile imha işlemine dayanak diğer belge ve vesikaların istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi zorunludur.”

⁴⁰⁹ Öcal, Emtia, www.yaklasim.com, (27.08.2017).

⁴¹⁰ Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.07.2015 tarihli ve 53445970-105[278-2013/27-24]-81 sayılı özelgesi; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.0.06.29-010-9 sayılı özelgesi; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-135 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (08.06.2018).

⁴¹¹ 25.05.2018 tarihli ve 30431 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Görüleceği üzere vergi idaresi herhangi bir yetkisi olmamasına karşın takdir komisyonu haricindeki bir komisyon kararına istinaden emsal bedelle (sıfır bedelle) değerlendirilmesine izin vermek suretiyle kanunda yer almayan bir emsal bedeli tespit yöntemi getirmiştir. VUK’da bu şekilde bir emsal bedeli tespit yöntemine yer verilmediği gibi emsal bedelinin tespitine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na herhangi bir yetki de verilmemiştir. Bu itibarla önce özalgeler sonra genel tebliğ vasıtasıyla getirilen bu uygulamanın kanuna aykırı olduğu, vergi yönetiminin yetki aşımı yapmak suretiyle uygulamaya yön verdiği anlaşılmaktadır. Bu noktada yapılması gereken şey yasal altyapının fiili duruma uygun hale getirilmesidir. Başka bir söyleyişle yasal bir zemin oluşturmada özelge ya da genel tebliğ marifetiyle uygulamaya yön vermeye çalışmak anayasal vergilendirme ilkelerine ve idare hukukunun temel prensiplerine aykırılık teşkil etmektedir. Bunun için ilgili maddelerde yapılacak bir değişiklikle vergi kaçağına olanak vermeden iyi niyetli mükellefleri rahatlatarak bir yasal düzenlemeye gidilmesi gerektiği açıktır⁴¹². Yeni VUK taslak tasarısı incelendiğinde ise mezkûr yetki aşımına son verilerek yasal altyapının fiili duruma uygun hale getirildiği görülmektedir. Zira anılan taslak tasarının 215. maddesinde aşağıdaki gibi bir düzenleme öngörülmektedir.

“Maliye Bakanlığı, ilgili mevzuatına veya iktisadi ve teknik icaplara göre kullanılma imkânı ortadan kalkan ilaç, gıda gibi emtia ile kıymeti düşen mallar için takdir komisyonu kararı aranmaksızın emsal bedeli belirletmeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Böylece Hazine ve Maliye Bakanlığı kıymeti düşen ve imha edilmesi gereken emtiaların takdir esasına göre değerlendirilmesinde takdir komisyonu kararı aranmaksızın değerlendirilme yaptırma hakkına kavuşmaktadır. Öngörülen bu yeni düzenlemenin iktisadi, ticari ve teknik icaplara layıkıyla cevap verebildiği görülmektedir. Çünkü kıymeti düşen malların emsal bedelleri tayin edilirken mahkeme kararı, sigorta ekspertiz raporu gibi herhangi bir muvazaalı durumu ortadan kaldıran dayanaklar mevcutken takdir komisyonu kararında direktmek mükelleflere bürokratik engeller dayatmaktan başka bir işe yaramamaktadır⁴¹³.

⁴¹² Öcal, Emtia, www.yaklasim.com, 27.08.2017.

⁴¹³ Maç ve Turut, www.yaklasim.com, (27.08.2016).

278. madde uygulamasında yetki aşımı yapılan bir başka hususa ise fiziksel olarak yok olan emtiaların değerlemesinde rastlanılmaktadır. Vergi idaresinin, 278. madde kapsamına girmemesine karşın, doğal afetler nedeniyle yok olan emtia için de takdir komisyonu kararı aradığı görülmektedir⁴¹⁴. Oysaki bir iktisadi unsurun 278. madde kapsamında değerlendirilebilmesi için mutlak surette fiziksel olarak var olması ve takdir komisyonuna gösterilmesi şarttır. Vergi idaresinin bu noktada da yetki aşımı yaptığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 278. madde metnine <veya yok olan> ibaresi eklenerek soyut normun aşağıdaki lafza kavuşturulması gerekmektedir.

<<Yangın, deprem ve su basması gibi âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan veya yok olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mûtat olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.>>

Bu şekildeki bir değişiklik ile yasal mevzuat iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun hale getirilerek mevcut uygulama hukuki bir zemine dayandırılmış olunacaktır. Yeni VUK taslak tasarısının 224. maddesinde kıymeti düşen mallar düzenlemesi yapılırken yine fiziken yok olan emtialara değinilmediği görülmektedir. Bu nedenle 278. maddede sayılan afetler ve haller sonucu fiziken yok olan malların da emsal bedeli esasına göre değerlendirilmesi gerektiğinin ilgili maddelere dercedilmesi önem arz etmektedir.

II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

KVK'nın 13. madde hükmü vergicilik alanında modern düzenlemelerin başında gelmekle beraber anılan düzenlemenin çok teknik olması ve bir o kadar belirsizliği bünyesinde taşıması nedeniyle uygulamada birçok sorunu da beraberinde getirmiş hatta en çok tartışılan konulardan birisi olmuştur⁴¹⁵. Bilhassa dış emsale nasıl ulaşılacağı ve emsallere uygun fiyatın ne olacağı sorularına net bir cevap verebilmek

⁴¹⁴ Öcal, Emtia, www.yaklasim.com, (27.08.2017).

⁴¹⁵ Ersan Öz ve Fatih Çevikcan, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Aksayan Yönleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 88, 2011, <https://www.lebibyalkin.com.tr>, (07.10.2017).

mümkün değildir. Vergi idaresi <grup içi faiz oranı nasıl belirlenmelidir> gibi spesifik sorulara dahi <emsallere uygun belirlenmelidir> şeklinde belirsiz cevaplar vermektedir⁴¹⁶. Aynı şekilde vergi idaresi emsal için kaç adet işlemin dikkate alınması gerektiğine ya da asgari işlem miktarının ne olması gerektiğine ilişkin olarak <gerekli işlem sayısı> ve <karşılaştırılabilir satış miktarı> gibi ucu açık izahatlar getirmekte, bu konudaki eleştiri hakkını saklı tutmaktadır. Dolayısıyla bir vergi hukukçusunun transfer fiyatlandırması kurallarına göre reklam giderlerini şu şirket üstlenmelidir veya ilişkili şirketler arasındaki faiz oranı yüzde şu olmalıdır ya da ürün fiyatı şu olarak belirlenirse transfer fiyatlandırması riski ortadan kalkar şeklinde yönlendirmelerde bulunması oldukça zordur. Zira bu koşullar işletmelerin faaliyet tarzı ile üstlendikleri risk ve fonksiyonlar göz önünde bulundurularak akdedilecek sözleşmelere bağlı olmaktadır. Bu serbesti de işletmelerin faaliyet tarzında ve fonksiyonlarında hiçbir değişiklik olmadığı halde uygulama değişikliğine gidilerek grup içi faturalaşmalar yoluyla kârlı işletmeden zararlı işletmeye kolaylıkla kâr transfer edilmesine sebep olabilmektedir⁴¹⁷.

Emsallere aykırı fiyatın tespiti birden fazla alanda uzmanlık birikimi gerektiren bir konudur. Emsal fiyatın tespiti birçok işletme için oldukça detaylı ve hassas çalışma yapılmasını gerektiren bilgi toplama, değerlendirme, hesaplama, karşılaştırma, düzeltme, bilimsel tekniklerin kullanılması birleşenlerini içeren kapsamlı ve bir o kadar da uzun soluklu bir süreçtir⁴¹⁸. Aşırı derecede çeşitli faktörü dikkate alarak kontrol altındaki işleme birebir benzeyen kontrol altında olmayan bir işlem bulmanın zorluğu ortadadır. Meğerki karşılaştırma yapabilmek için yeterli bilgi bulunabilsin ve bu verilere ulaşılabilsin. Eğer bu bilgiler yoksa ya da veriye ulaşılamıyorsa karşılaştırılabilirlik analizine başlamak bile söz konusu olamayacaktır⁴¹⁹. Ayrıca ulaşılan bilgiler yeterli bir analiz yapılmasına olanak vermeyecek kadar eksik olabilmektedir. Hatta en tanınmış ve en güvenilir uluslararası bilgi kaynaklarından bile her zaman istenilen ayrıntıda veri edinilememektedir. Bu duruma örnek olarak işlemin ne kadarının ilişkili kişilerle ne kadarının üçüncü kişilerle yapıldığı, ne kadarının

⁴¹⁶ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.06.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-568 sayılı özelgesi; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[13-12/1]-835 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (07.10.2017).

⁴¹⁷ Kurtulmaz, s. 162.

⁴¹⁸ Usta, www.yaklasim.com, (04.05.2017).

⁴¹⁹ Öcal, Global, www.yaklasim.com, (15.09.2017).

toptan ne kadarının perakende satıldığı, yurt içi ve yurt dışı satışların oranı, anlaşma şartları, ekonomik koşullar gibi hususlar gösterilebilir. Zorluk bununla da bitmemekte bağımsız işlemler arasından kontrol altındaki işleme tam olarak benzeyen bir emsal bulanamayacağı için kısmen benzeyen emsalden hareketle benzemeyen tarafların fiyat ya da marj üzerindeki etkisini ölçüp gerekli düzeltmenin yapılması gerekecektir. Bu da açıkça çok subjektif değerlendirmeleri gerektirecektir. Görüleceği üzere emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması pratikte birçok zorluğu ve belirsizliği içinde taşımaktadır⁴²⁰.

Emsallere uygunluk ilkesinin etkin bir şekilde tatbik edilmesine engel olan, uygulamada tereddüt ve duraksamalara yol açan ihtilaflı hususlara ve çözüm önerilerine bu kısımda alt başlıklar halinde yer verilmiştir. Öte yandan Maliye Bakanlığı'nca hazırlanarak 12.06.2013 tarihinde TBMM'ye sunulan (kurumlar vergisini de bünyesinde barındıran) yeni GVK tasarısı incelendiğinde mevcut kanunlarda yer alan transfer fiyatlandırması ve emsallere uygunluk ilkesi düzenlemelerinin aynen korunduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu kısımda alt başlıklar halinde yer verilen sorunlar ve çözüm önerilerinin yeni GVK tasarısı için de aynen geçerli olduğunu ifade etmek mümkündür. Başka bir söyleyişle yeni GVK tasarısının 57. maddesinde hüküm bulan transfer fiyatlandırması ve emsallere uygunluk ilkesi düzenlemelerinde aşağıda yer verilen değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

A. Emsal Alış Fiyatının İhmal Edilmesi

KVK'nın 13/3. maddesinde emsallere uygunluk ilkesi tarif edilirken alım ve satım işlemleri ayrı ayrı zikredilmiştir. Kanundaki bu tariftan emsallere uygunluk ilkesinin sadece satış işlemleri için getirilmediği alış işlemlerinde de bu ilkeye uygun değerler üzerinden gider ve maliyet belirlenmesi gerektiği çok açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Aynı şekilde 13/1. maddede kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılması için emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat üzerinden alım ya da satımda bulunulması gerektiği açıkça ifade edilmiştir. Maddenin bu hükmü karşısında kanun koyucunun

⁴²⁰ Öcal, Emsal, www.yaklasim.com, (15.09.2017).

sadece satışlarla değil alışlarla da örtülü kazanç dağıtılabileceğini kabul ettiği anlaşılmaktadır. Buradan hareketle örtülü kazanç dağıtımına neden olabilecek ilişkili kişi işlemleri iki şekilde olabilir. Birinci şekil ilişkili kişiden emsal bedelinin üstünde bir değer ile mal veya hizmet satın alınmasıdır. İkinci şekil ise ilişkili kişiye emsal bedelinin altında bir değer ile mal veya hizmet satılmasıdır. Hangi şekilde olursa olsun emsal bedelinin üzerinde veya altında ödenen fiyat/bedel farkı örtülü olarak dağıtılmış kazanç sayılarak kurumlar vergisi matrahına eklenecektir⁴²¹.

Resmi yorum organı aşağıdaki izahatları⁴²² marifetiyle alıcı mükellef nezdinde de yani alışlarda da emsallere uygunluk testinin yapılması gerektiğinin altını çizmiştir.

“Şirket müdürlerinden birisine ait mağaza veya depo emsaline nazaran çok fahiş bir kira ile şirket tarafından kiralanırsa bu gibi yerlerin emsaline verilen normal kiralarla şirketçe ödenen kira bedeli arasındaki fark da aynı şekilde şirket müdürüne örtülü kazanç olarak devredilmiş olur. ... İlişkili kişilerden yapılan alımlardaki fiyat normal piyasa fiyatının üstünde olduğu takdirde piyasa fiyatı ile alım fiyatı arasındaki fark örtülü kazançtır.”

Vergi idaresinin bu açıklamalarından da anlaşılacağı üzere emsallerine nazaran yüksek fiyatlar üzerinden gerçekleştirilen alışlarda emsal bedeli sınırını aşan tutar kadar hem kurumlar vergisi matrahı haksız yere aşındırılmakta hem de ilişkili kişiye örtülü kazanç dağıtılmaktadır. Çünkü ilişkili kişiden gerçekleştirilen alışların gider ya da maliyet unsuru olarak kurumlar vergisi matrahından indirileceği ve aynı zamanda bu alış tutarı kadar bir paranın da ilişkili kişiye ödeneceği tabiidir. Bu itibarla incelenen ya da değerlendirme yapan kurum alıcı konumunda ise emsallere uygun fiyatın söz konusu alıcı işletmenin verilerine göre (emsal alış fiyatına göre) belirlenmesi gerektiği tabiidir. Burada emsallere aykırı fiyatlar marifetiyle örtülü kazanç transfer eden kurum alıcı işletme olduğundan gizli olarak dağıtılan kurum kazancı doğal olarak dağıtımı (transferi) yapan alıcı işletmenin verilerine göre (emsal alış fiyatına göre) hesaplanacaktır.

KVK'nın 13. maddesinin 1. ve 3. fıkraları alış işlemlerinde emsallere uygun alış fiyatına göre hareket edilmesi gerektiğini söylemesine karşın hesaplama

⁴²¹ Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin Üzerinde Yapılan Ödemelerin Gider Yazılmaması, Her Zaman Düzeltme Yapılmasına Gerek Olmadığı Anlamına Gelmemektedir”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 286, 2012, (Gider), ss. 123-124.

⁴²² Gelirler Genel Müdürlüğü, KVK, ss. 150, 152, 153.

yöntemlerinin tadat olunduğu 4. fıkra hükmünde emsal alış bedelinin tespiti bağlamında ciddi zaafıların bulunduğu görülmektedir. En dolaysız, en güvenilir, en basit ve en objektif kısaca başat hesaplama aracı olan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kanunda <bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatı> şeklinde tanımlanmak suretiyle emsal satış bedeline inhisar ettirilmiştir. Maliyet artı yöntemi niteliği gereği sadece satış fiyatlarını hesaplayabilir. Satış karlılığına odaklı metotlar olan işlemsel kar yöntemleri ise holding şirketleri ve çok uluslu şirketlerde uygulanabilecek niteliktedir. Kanunda sayılan bu hesaplama yöntemleri incelendiğinde emsallere uygun alış fiyatının tespitine yönelik olarak geriye sadece yeniden satış fiyatı yöntemi gibi sınırlı sayıdaki faaliyet türünü ve işlemi kapsayan, uygulanması (hesaplanması) son derece girift olan bir metodun kaldığı görülmektedir. Bu yöntemin uygulama alanı ilişkili kişilerden satın alınan mal ve hizmetlerin ek işlem yapılmadan bağımsız kişilere satıldığı durumlarla⁴²³ sınırlıdır. Dolayısıyla uygulama alanı son derece kısıtlı olan yeniden satış fiyatı yöntemi kapsamında emsallere uygun alış fiyatı testine tabi tutulabilecek işlem sayısı da sınırlı olmaktadır. Görüleceği üzere herhangi bir mal veya hizmet alımında yeniden satış fiyatı yöntemini uygulamak mümkün olmaz ise bu durumda kontrol altındaki alışlara ilişkin fiyatların emsallere uygun olup olmadığının nasıl test edileceği meçhuldür. Sonuç olarak karşılaştırılabilir nitelikte iç emsaller (işletme içi emsal alışlar) mevcut olmasına karşın bu verilerin kullanılmıyor (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile emsal alış fiyatının hesaplanamıyor) olması iktisadi ve mali mantığa aykırılık teşkil etmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin ikame maliyetini eşit ifadeyle emsallere uygun alış fiyatını da kavramasının şart olduğu anlaşılmaktadır. Kanun mevcut haliyle vergi adaletini zedeler niteliktedir. İlişkili kişiyle iktisadi ilişkiye giren iki kurumdan birisinin alış işlemi yapması hasebiyle emsallere uygunluk denetiminin dışında kalması yatay vergi adaletine ters düşmektedir. Bilhassa karşılaştırılabilir nitelikte iç emsaller mevcut olmasına karşın karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile emsallere uygun alış fiyatının hesaplanamaması emsal bedeli müessesesinin temel karakteristiğine ters düşmektedir. Çünkü emsal bedeli teorisinde öncelik, daha objektif ve gerçeğe yakın sonuçlar vermesinden ötürü, iç emsallere aittir. Bu nedenle karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kapsam ve mahiyetinin aşağıdaki gibi değiştirilmesi gerekmektedir.

⁴²³ Şenyüz, KVK, s. 58.

<<Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış veya alış 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 eder.>>

Bu şekildeki bir düzeltme sonucunda karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile gerek iç emsaller gerekse dış emsaller üzerinden emsal alış fiyatı hesaplanması mümkün hale gelecek ve emsallere uygunluk testi tam manasıyla hüküm ifade etmeye başlayacaktır.

B. Emsallere Uygunluk Testinin Semenle Sınırlı Tutulması

Emsallere uygunluk ilkesi fiyat/bedel (semen) ile sınırlı tutulmuştur. Bu nedenle alım satım işleminin (ifa zamanı, ifa yeri, ifanın gerçekleşmemesinin sonuçları vb.) yan unsurlarındaki emsallerine uygun olmayan irade uyuşmalarına KVK'nın 13. maddesi kapsamında herhangi bir vergisel sonuç bağlanamaz. Ancak sözleşmenin yan unsurlarının sözleşmenin kurucu/esaslı unsurları haline getirildiği durumlarda semenin emsallere uygunluğu önemini kaybedebilir. Örneğin ifa zamanının sözleşmeyle borçlunun tercihinin bırakılması halinde bedelin emsallere uygunluğu tüm önemini kaybedecektir. Zira taraflar öylesine bir yan unsur üzerinde irade uyuşması sağlamışlardır ki bedeli ödemekle yükümlü kılınan taraf ilişkiyi tek başına kontrol edebilmektedir⁴²⁴. Başka bir anlatımla borçlu konumundaki ilişkili kişinin (emsallere uygun) işlem bedelini karşı tarafa (kontrolü altındaki kuruma) ödemeyerek kendisine menfaat sağlaması/örtülü kazanç aktarması mümkündür. Ancak mevcut 13. madde hükmü bu tür durumları kavramadığından (ödenmeyen borcun kaynağını oluşturan) alım satım işlemine bağlı bir eleştiri getirmek mümkün olamayacaktır. Çünkü fiyat veya bedel haricindeki unsurlar emsallere uygunluk araştırmasına tabi tutulamaz. Oysaki KVK'nın referans aldığı OECD sisteminde emsallere uygunluk araştırmasına yüklenen görev ilişkili kişiler arasındaki emsallere aykırılık teşkil eden işlemleri sözleşme ilişkisinin tüm unsurları için tespit etmektir⁴²⁵. Sonuç olarak KVK'daki

⁴²⁴ Akkaya, Transfer, s. 33.

⁴²⁵ Akkaya, Transfer, s. 32.

emsallere uygunluk ilkesinin OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesindeki tanım çerçevesinde aşağıdaki şekilde değiştirilmesi gerekmektedir.

<<İlişkili iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar bağımsız bir şekilde birbirleriyle iş yapan bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında bu işletmelerden birisinde oluşması gereken fakat bu koşullardaki farklılaşma nedeniyle oluşmayan kazanç söz konusu işletmenin kazancına eklenebilir ve buna göre vergilendirilebilir.>>

Böylece mevcut emsallere uygunluk ilkesi fiyat/bedel üzerine kurulu dar çerçeveli uygulamadan kurtarılarak sözleşmenin her unsurunu/işlemin tüm koşullarını kapsar hale gelecektir.

C. Hesaplama Yöntemlerindeki Belirsizlikler

Emsal bedeli müessesesine ilişkin olarak VUK'un 267. maddesinde son derece kesin ve objektif yöntemlere yer verilmiş olmasına karşın KVK uygulamasında ucu açık, karmaşık ve subjektif hesaplama yöntemlerine yer verildiği gözlemlenmektedir. Vergi idaresi de gerek genel tebliğlerinde gerekse özelgelerinde doyurucu ve çözüm odaklı düzenlemelere/açıklamalara yer vermediğinden emsallere uygun fiyatın tespiti noktasında ihtilaflar yaşanması kaçınılmaz olmaktadır.

1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemindeki Belirsizlikler

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi VUK'un 267. maddesindeki ortalama fiyat esasıyla benzerlik arz etmektedir. Her iki yöntemde de emsal işlemlerin ortalama satış fiyatları esas alınmaktadır. Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde iç emsallerin yanı sıra dış emsaller de kullanılabilen iken ortalama fiyat esasında sadece iç emsaller kullanılabilir. Öte yandan VUK'da ay bazında en az % 25 oranında asgari satış miktarı şartı aranmışken KVK'da doğrudan bu şekilde objektif bir orana yer verilmemiştir. Ancak KVK uygulamasında bahis konusu olan karşılaştırılabilirlik analizi emsal alınacak işlemin satış miktarının ve satış şartlarının da benzer nitelikte olmasını şart koşarak asgari satış miktarı bağlamında subjektif bir anlayış benimsenmiştir.

1 sıra no.lu TFYÖKDHGT’de öngörülen satış miktarı benzerliği ile neyin kastedildiği belirsizdir. Başka bir söyleyişle vergi idaresi kontrol dışı işlemlerin miktar yönünden de bağımlı işlemlere benzerlik göstermesini istemekle beraber bu benzerliğin hangi kriterler çerçevesinde nasıl saptanacağına dair herhangi bir açıklama getirmemiştir. Bu bağlamda işlem bazında mı bir miktarsal denklik aranmakta yoksa belli bir dönemdeki işlemlerin toplamı bazında mı miktarsal denklik aranmakta belli değildir. 1 sıra no.lu TFYÖKDHGT’de yer verilen örnekler incelendiğinde resmi yorum organının miktarsal denkliği her bir emsal işlem bazında aradığı görülmektedir. Bu durumda hangi dönemin ve hangi işlemin miktarı emsal olarak alınacaktır sorusu gündeme gelmektedir. Aynı şekilde emsal için asgari ne kadarlık bir satış miktarının esas alınması gerektiği de açık değildir. Bu nedenle mükellefler kendi iradelerine göre asgari bir satış miktarı sınırı belirlemek suretiyle emsal fiyat hesaplayabilirler. İdari düzenleme buna izin vermektedir. Ayrıca belirli bir dönem kısıtı da getirilmediğinden mükelleflerin herhangi bir dönemdeki bir veya birkaç adet işlemi emsal olarak almaları mümkün gözükmektedir.

Buraya kadar yer verilen tüm bu sebeplerden ötürü karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile emsallere uygun fiyat tespitinde subjektif ve ucu açık uygulamalardan ziyade somut kriterlere bağlı kalınması, bu bağlamda 1 sıra no.lu TFYÖKDHGT’de (asgari işlem sayısı, asgari işlem miktarı ve dönem sınırı noktalarında) daha objektif düzenlemelere yer verilmesi gerekmektedir.

2. Maliyet Artı Yöntemindeki Belirsizlikler

Maliyet artı yöntemi VUK’daki maliyet bedeli esasına benzerlik arz etmekle beraber VUK’da sabit bir kar marjı belirlenmiş olduğundan maliyet bedeli esasının uygulanması dolaysız, objektif ve kolaydır. KVK uygulamasında sabit ya da objektif bir kar marjı belirlenmediğinden bilhassa dış emsaller üzerinden emsal kar marjının tespiti sorun teşkil etmektedir. Zira son derece teknik ölçümler ve düzeltmeler yapılmasını gerektiren karşılaştırılabilirlik analizinin dış emsallere uygulanabilmesi oldukça zor gözükmektedir.

Maliyet artı yönteminde sabit ya da objektif bir kar marjının belirlenmemiş olması emsal kar marjının tespitinde esas alınacak asgari işlem sayısının ve asgari satış

miktarının ne olacağı sorusunu da beraberinde getirmektedir. Vergi idaresi bu soruya 1 sıra no.lu TFYÖKDHTGT'de (iç emsallerle sınırlı olarak) <gerekli/yeterli işlem sayısı> şeklinde bir izahat getirmiştir. Bununla birlikte vergi yönetimi yeterli sayı olarak neyin esas alınacağı ya da hangi dönemlerdeki işlem sayısının esas alınacağı gibi hususlara temastan imtina etmiştir. Emsal fiyat aralığı düzenlemesinde de bir dönem kısıtına yer verilmediğinden emsal kar marjının tespitinde hangi dönem ya da dönemlerden kaç adet satış işleminin esas alınacağı tamamen mükellefin ihtiyarındadır. Öte yandan asgari ne kadarlık bir satış miktarının ne şekilde (işlem bazında mı yoksa toplam bazda mı) esas alınacağı yine mükellefin kişisel yorumuna bırakılmış durumdadır.

Sonuç olarak 1 sıra no.lu TFYÖKDHTGT'de en azından emsal alınacak dönem, asgari işlem sayısı ve asgari işlem miktarının objektif kriterlere bağlanması şarttır. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca acilen dış emsal tespitinde kullanılabilecek veri tabanları oluşturularak sektörler ve iş grupları itibarıyla ortalama karlılık oranlarının tespit ve ilan edilmesi uygulamasına geçilmesi gerekmektedir.

D. Emsal Fiyat Aralığı Uygulamasında Dönem Belirsizliği

İdari düzenlemelerle vergi hukukuna dâhil edilen emsal fiyat aralığı uygulamasına ilişkin olarak vergi yönetimi herhangi bir dönem kısıtı getirmemiştir. Diğer bir anlatımla kurumlar vergisi sahasında hangi dönem ya da dönemlerdeki ne kadarlık (hangi sayıda ve hangi miktarda) bir işlemin emsal olarak kabul edilmesi gerektiği belli değildir. Dolayısıyla emsal fiyat aralığının başı ve sonu belli değildir. Emsal alınacak işlem sayısının ve işlem miktarının makul bir oran olması gerektiğini söylemek kolaydır ama her durumda kullanılacak makul oranın ne olacağını söylemek hemen hemen olanaksızdır⁴²⁶. Bu şekildeki ucu açık bir uygulamanın farklı yorumlara, ihtilaflara ve iradi tasarruflara neden olacağı açıktır. Mükelleflerin herhangi bir dönemdeki herhangi bir işlemi emsal olarak vergi matrahını kendilerine en uygun düşen şekilde (subjektif olarak) saptamaları mümkündür. Oysaki emsallere uygunluk ilkesinde temel amaç piyasa değerini (gerçek bedeli kavramak) ise bir veya birkaç yıl

⁴²⁶ Öcal, Emsal, www.yaklasim.com, (15.09.2017).

öncesinin fiyatının ya da kar marjının gerçek değeri (emsali) ne kadar yansıtacağı şüphelidir.

Kanunda ve idari düzenlemelerde herhangi bir dönem kısıtı getirilmemiş olması nedeniyle hem mükellefler tarafından hazırlanan bazı transfer fiyatlandırması raporlarında hem de vergi inceleme raporlarının bir kısmında birden fazla yıl verisi emsal olarak kullanılabilmekte hatta bu verilerin ortalaması dikkate alınabilmektedir. Birden fazla yıl verisinin kullanılması aslı itibarıyla emsal olarak dikkate alınan işletme verilerinin karşılaştırılabilirlik oranlarını artırmaktadır. Ancak bu fiyat, bedel veya karlılık oranlarının ortalamasının alınması dönemsellik kavramının ihlali ve dönemler arasındaki ekonomik farklılıkların etkilerinin diğer dönemlere yansıtılması sonucunu doğuracaktır. Özellikle transfer fiyatlandırması merkezli vergi incelemelerinde geçmiş yıl verilerinin de dikkate alınmış olmasının mükellefler aleyhine sonuçlar doğurması halinde (iç düzenlemelerimizde bu yönde açık bir hüküm bulunmaması nedeniyle) yargı mercilerine başvurulabileceği değerlendirilmektedir⁴²⁷.

Netice itibarıyla 1 sıra no.lu TFYÖKDHGT’de hangi dönem ya da dönemlerdeki işlemlerin (verilerin) emsal olarak kullanılacağına açıkça ifade edilmesi başka bir söyleyişle emsal fiyat aralığı uygulamasının dönem kısıtına kavuşturulması gerekmektedir.

E. Takdir Esasına Yer Verilmemesi

KVK’daki emsallere uygunluk ilkesinin VUK’daki emsal bedeli esasından en büyük farkı kurumlar vergisi sahasında takdire dayalı bir yöntemin benimsenmemiş olmasıdır. Çünkü VUK’daki takdir esasına kısmen benzerlik gösteren peşin fiyatlandırma anlaşması uygulaması kurumların sadece yurt dışı ve serbest bölge işlemlerine münhasır olduğundan anılan uygulamanın etki sahasının takdir esasına göre çok daha sınırlı olduğunu ifade etmek mümkündür. Buna karşın iktisadi yaşamda ilişkili kişilerle girişilen bazı işlemlerde iç ve dış emsal bulmak mümkün olamamakta, bu nedenle KVK’daki mevcut hesaplama yöntemleri ile emsallere uygun fiyat tespit edilememektedir. Zira 13. maddenin 4. fıkrasında dört alt bent halinde sayılan

⁴²⁷ Tarık Selcik, “Transfer Fiyatlandırması Çalışmalarında Emsal Alınması Gereken Dönem”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 259, 2014, www.yaklasim.com, (01.02.2017).

hesaplama yöntemleri sadece emsale ulaşılabilirdi durumlarda hüküm ifade edebilmektedir. Ancak bilhassa belirli bir pazarı/piyasası olmayan, mutad olarak alınıp satılmayan, kendine has özellikleri olan varlıkların emsal bedeli herhangi bir değerlendirme ölçütüyle belirlenemeyebilir⁴²⁸. Örneğin gayrimenkuller özellikle bulunduğu çevre, kendine has nitelikleri vb. birçok etkenden dolayı yanındaki bire bir aynı gayrimenkule göre bile farklı fiyata sahip olabilmektedir ve bu farklılıkların ortadan kaldırılabilmesi mümkün değildir⁴²⁹. Başka bir söyleyişle borsası olan malların, bir otomobil lastiğinin, bir torba çimentonun ya da bir kilogram pirincin emsalini ve emsal bedelini belirlemek kolaydır. Fakat belirli bir düzeyde ar-ge harcaması yapılmış ama nihai ürüne dönüşmemiş bir yazılım, belirli bir aşamaya getirilmiş ama kanser hastalığı üzerinde kullanılabilecek durumda olduğu henüz kanıtlanmamış bir ilaç formülü veya henüz piyasada olmayan yeni bir buluş gibi varlıkların emsalini bulmak kolay değildir⁴³⁰. Görüleceği üzere misli olmayan iktisadi unsurlar söz konusu olduğunda bir emsal ve dolayısıyla emsallere uygun fiyat bulunması zordur. İşte bu gibi emsali olmayan varlıklarla karşılaşılması halinde emsallere uygun fiyatın nasıl saptanacağı belirsizdir. Çünkü bu konuda yasal boşluk bulunmaktadır.

Kurumlar vergisi sahasında da aynen VUK'da olduğu gibi tamamlayıcı ve alternatif tespit yöntemi olarak takdir esasının benimsenmesinin mali açıdan bir zorunluluk arz ettiği anlaşılmaktadır. Öte yandan peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamının son derece sınırlı ve şarta bağlı tutulmuş olması kurumlar vergisi sahasında takdir esasına duyulan ihtiyacın şiddetini iyice artırmaktadır. Çünkü emsali olmayan varlıkların ilişkili işlemlere konu olması nedeniyle idare tarafından yapılacak olan eleştirilerin mükellefler tarafından (iç mevzuatımızda açık hüküm bulunmadığı gerekçesiyle) yargıya taşınması muhtemeldir. Sonuç itibarıyla kurumlar vergisi sahasındaki söz konusu yasal boşluğun KVK'nın 13. maddesinin 4. fıkrasına aşağıdaki gibi (e) alt bendinin eklenmesi ile giderilmesi gerekmektedir.

<<(a) ila (d) alt bentlerinde yazılı yöntemlere göre belli edilemeyen emsallere uygun fiyat veya bedel kurumların başvurusu üzerine takdir yolu ile belli edilir.

⁴²⁸ Lokman Yeliven, "Emsali Olmayan Varlıkların Emsal Bedeli Nasıl Belirlenebilir?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 320, 2015, s. 61.

⁴²⁹ Abdülkadir Benli, "Gayrimenkullerin Kiraya Verilmesinde Takdir Komisyonu Kararları Emsal Bedel Olarak Kullanılabilir Mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 358, 2011, s. 93.

⁴³⁰ Yeliven, s. 60.

Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle VUK'da sayılan takdir komisyonları veya değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar tarafından yapılır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar ile bu kişi veya kuruluşların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir.>>

Böylelikle emsali olmayan iktisadi unsurların emsallere uygun fiyatlarının/bedellerinin yasal zemin üzerinde objektif, hızlı ve ihtilafsız bir şekilde takdir edilmesi mümkün hale gelecektir.

III. GELİR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

GVK'nın 41/1-5. maddesinde atıf yollu olarak düzenlenen emsallere uygunluk ilkesinin kapsamı, mahiyeti ve hukuki niteliği esas itibarıyla KVK'nın 13. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle KVK'nın 13. maddesi uygulamasında var olan belirsiz ve aksak yapı göz önüne alındığında emsallere uygunluk ilkesinin gelir vergisi alanında ilave birçok soruna yol açacağı açıktır. Örneğin gelir vergisi uygulamasında da geçerli olan emsallere uygun fiyatı hesaplama yöntemleri kurumlar vergisi sahasında bile belirsizlik ve zaaflar taşımaktadır. Bugünkü aşamada gelir vergisi açısından pek fazla işlerliği bulunmadığı düşünülen GVK'nın 41/1-5. madde hükmünün uygulanabilir hale gelmesi için muhtevasının yargı içtihatları ve idari yorumlarla belirlilik kazanması gerekmektedir⁴³¹. Ancak bugüne kadar geçen süreçte gelir vergisi uygulamasına dair belirleyici ve doyurucu bir idari yorum getirilmediği gibi konu hakkında verilmiş bir yargı kararına da rastlanılmamıştır. Örneğin GVK'nın 58. maddesinde 41. maddede yazılı giderler zirai hasılatlardan indirilemez denilmesine karşın bu hususta herhangi bir kanuni ve idari açıklama getirilmediğinden emsallere uygunluk ilkesinin zirai kazançlarda nasıl/ne şekilde uygulanacağı tam bir muamma olarak durmaktadır. Yeni GVK tasarısının 20 ve 57. maddeleri incelendiğinde ise mevcut uygulamanın aynen korunduğu yani gelir vergisi açısından belirleyici ve doyurucu yeni/ilave bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir. Buradan da gerek kanun koyucunun gerekse vergi yönetiminin emsallere uygunluk ilkesi uygulamasını

⁴³¹ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, GVK, s. 438.

gelir vergisi açısından ihmal ettiği ya da önemsemediği anlaşılmaktadır. Sayılan tüm bu sebeplerden ötürü emsallere uygunluk ilkesinin gelir vergisi açısından ya uygulamadan kaldırılması ya da kendisinden beklenen vergi güvenlik önlemi fonksiyonunu ifa etmesini sağlayacak idari yorum ve açıklamalar getirilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 73. maddesinde hüküm altına alınan ve emsal bedeli müessesesinin omurgasını oluşturan düzenlemelerden birisi olan emsal kira bedeli esasına yeni GVK tasarısının 55. maddesinde de aynen yer verildiği görülmektedir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı 1999/1 sıra no.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi'nde aşağıdaki şekilde izahatta bulunmuştur.

“Elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir.”

Vergi yönetimi anılan iç genelgede kanuna aykırı yorum yapmak suretiyle 73. maddenin lafzından uzaklaşarak emsal kira bedeli esasının uygulama alanını daraltmıştır. Oysaki 73. madde metninde emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı durumlar ayrı ayrı sayılmış olup bunu yorum yoluyla daraltmak veya genişletmek mümkün değildir. Bir başka anlatımla emsal kira bedeli esas mezku iç genelgede açıklandığı gibi dar alanda uygulanacak ya da hiç uygulanmayacaksa bunun yasa değişikliği ile yapılması gerekmektedir. Aksi halde geçmişte olduğu gibi GVK'nın 73. maddesine göre ikmalen tarhiyat yapılması her zaman mümkündür⁴³². Öte yandan söz konusu iç genelgedeki mantık kapsamında hareket edilmesi durumunda emsallere uygunluk ilkesi, işletmeden çekiş ya da emsal bedeline endeksli KDV matrahı gibi vergi güvenlik önlemlerinin hiç birisinin uygulanmaması gerekir. Zira bu tür vergi güvenlik önlemlerinin tamamında mükellefin beyanı (gerçek durumu yansıtsa bile) kabul edilmemekte ve emsal bedeli esasına göre hesaplanan fiyatlar üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Dolayısıyla emsal kira bedeli esasındaki mantalitenin aynısına sahip olan bu tür (kanunda öngörülen peçeleme ve muvazaa sözleşmeleri niteliğindeki) emsal bedeli tabanlı düzenlemelerin hiç birisinin hüküm ifade etmemesi

⁴³² Sezgin Özcan, “Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, <http://rc.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=FdZRVNWN4vq2pw8+f9M2bDd3Tfewa08Mxg3wELkKedwz9Bhf/9oYWA==>, (05.06.2017).

gerekir. Oysaki vergi güvenlik önlemi olmanın esprisi zaten burada yatmaktadır. Çünkü vergi güvenlik mekanizmaları, nitelikleri gereği, mükellefin beyan ettiğine göre değil de kanuni ölçütlere göre vergilendirme yapılmasını sağlamak üzere ihdas edilmektedirler. Bu sebepten ötürü bahse konu iç genelgenin doğru kabul edilmesi demek vergi güvenlik önlemi kavramının hukuk sistemimizden çıkartılması demektir. Sonuç itibarıyla yürürlükteki kanun hükmü kanun koyucu tarafından değiştirilmeden ya da Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmeden⁴³³ esası değiştirecek şekilde daraltıcı idari yorum getirmek vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zaten yeni GVK tasarısında da mevcut emsal bedeli esasına aynen yer verildiğine ve kanun koyucu da gereksiz düzenleme yapmayacağına göre mezkûr idari yorumun hatalı olduğu, bu aksak yorumdan bir an önce vazgeçilmesi gerektiği açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

IV. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU UYGULAMASINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

KDVK'nın 27. maddesinde emsal bedeli müessesesine ilişkin olarak önemli uygulamalar getirilmiştir. Anılan maddede VUK'da yer almayan emsal bedeline endeksli muvazaa karinesinin KDV açısından hayata geçirildiği, yine VUK'da temas edilmeyen trampa işlemlerine münhasır özel belirlemelerin yapıldığı ve emsal bedeline endeksli asgari KDV matrahı uygulamasının benimsendiği görülmektedir. Görüleceği üzere emsal bedelinin tespiti ile ilgili olarak KDVK kendi özel düzenlemelerini oluşturmuştur⁴³⁴. Bununla birlikte KDVK'daki emsal bedeli uygulamaları ile diğer özel kanunlardaki uygulamalar arasında eşgüdüm olmadığından eşit ifadeyle KDVK'daki düzenlemeler katma değer vergisine münhasır olduğundan ya da diğer özel kanunlardaki uygulamalara KDVK'da yer verilmediğinden tatbikatta ihtilaflar ve duraksamalar yaşanmaktadır.

⁴³³ Anayasa Mahkemesi 01.04.2010 tarihli ve E:2008/110-K:2010/55 sayılı Kararı ile emsal kira bedeli esasının Anayasa'ya aykırı olmadığına hükmetmiştir. Konu ile ilgili olarak bkz. 22.06.2010 tarihli ve 27619 sayılı Resmi Gazete.

⁴³⁴ Bilici, s. 31.

Çalışmanın bu kısmında emsal bedeli müessesesinin somut maddi olaylara tatbiki esnasında KDV açısından karşılaşılan sorunlara ve bunlara ilişkin çözüm önerilerine alt başlıklar halinde yer verilmiştir.

A. İşletmeden Düşük Bedelli Çekiş Haline Yer Verilmemesi

GVK'nın 41/1-1. maddesinde düzenlenen işletmeden bedelsiz çekiş hali KDVK'nın 3 ve 27/1. maddelerinde açıkça kavranmış olduğundan bedelsiz çekişlerde gelir ve katma değer vergisi uygulamaları ahenk içerisindedir. Ancak GVK'nın 41/1-1. maddesinin parantez içi hükmünde düzenlenen işletmeden düşük bedelli çekiş haline KDVK'da yer verilmemiştir. VUK'un 267. maddesi de emsal bedelinden düşük bedelli işlemleri kavramadığından işletmeden düşük bedelli çekişler noktasında gelir ve katma değer vergisi uyumsuzluğunun var olduğunu söylemek mümkündür. Zira düşüklük açık değilse ya da haklı bir gerekçeyle izah edilebiliyorsa (gelir vergisi tarhiyatı yapılabilmesine karşın) KDV tarhiyatı yapmak mümkün olamayacaktır.

GVK'nın 41/1-1. maddesinin parantez içi hükmüne müstenit emsal bedeli esaslı gelir vergilendirmesi ispat edilmiş ve delillendirilmiş bir kayıt dışı/açıktan/belgesiz satış işlemine tekabül etmediğinden aksine karineye bir anlamda varsayım/zanna dayandığından bu tür durumlarda doğrudan emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanmasının mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Bu sebepten ötürü KDVK'nın 27. maddesinde işletmeden düşük bedelli çekiş işlemini kavrar nitelikte yeknesaklaştırıcı ve basit bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu gözlemlenmektedir. Bunun için 27. maddeye <<193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin 1. fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca işletmeden bedelsiz ya da düşük bedelli çekiş yapıldığının tespit edildiği durumlarda matrah olarak emsal bedeli esas alınır>> şeklinde bir fıkra eklenmesi yerinde olacaktır.

B. Muvazaa Karinesindeki Belirsizlikler

KDV sahasında emsal bedeline endeksli muvazaa karinesi getiren 27/2. madde hükmünün ihdas edilme amacını kanun koyucu şu şekilde gerekçelendirmiştir.

“Mükelleflerin belli bir takım kişilere yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla matrahi dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışlarını da önlemek zorunlu bulunmaktadır. İşte bu düşüncelerle düzenlenen bu maddede bedelin emsal bedeline göre açıkça düşük bulunduğu hallerde emsal bedel veya ücretinin matraha esas alınacağı hükme bağlanmıştır.”

Gerekçede <belli bir takım kişiler> ibaresi kullanılmak suretiyle söz konusu düzenlemenin aslında ilişkili kişilere yapılan teslim ve hizmetleri kavramak üzere ihdas edildiği anlaşılmaktadır. Kanun koyucunun amacı çok açık (sadece ilişkili kişilerle girilen işlemleri kavramak) olmasına karşın hatalı bir şekilde yazıldığı düşünülen ilgili fıkra metni ilişkili ya da ilişkisiz herkesle girilen işlemleri kavrar durumdadır. Başka bir söyleyişle 27/2. maddenin lafzi ifadesi kanun koyucunun amacına uygun olarak tedvin edilmemiştir. Söz konusu uyumsuzluğun sebebinin 1985 yılına kadar uygulamada kalan 1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 19. maddesi olduğu söylenebilir. Mehaz maddede aşağıdaki gibi bir hükme yer verilmiştir.

“Belli bir müşteriye yapılan satışlarda satış bedelleri Vergi Usul Kanununun 251 inci maddesine göre hesaplanacak ortalama fiyatlar veya maliyet esasına müstenit emsal bedellerine nazaran bariz bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklük mükellef tarafından muhik bir sebeple izah edilemediği takdirde bu bedeller yerine emsal bedelleri matrah ittihaz olunur.”

KDVK’nın 27/2. maddesine aynen taşınan 1956 tarihli mehaz düzenleme şu şekilde yorumlanmıştır⁴³⁵.

“19. madde hükmü bazı muvazaalı halleri önlemek amacıyla kabul edilmiştir. Gerçekten bir kısım üreticiler imal ettikleri mamul maddeleri ilgili bulundukları diğer şahıs ve müesseselere maliyetinden daha aşağı bir bedelle satmakta veya satmış gözükmektedir. Bu nedenle kanun koyucu 19. maddede vergi matrahının normal satış fiyatından aşağı olamayacağı esasını kabul etmiştir.”

Hâlihazırda KDVK’da var olan muvazaa karinesinin 1956 yılında ilk defa ihdas edilirken belli bir müşteriye/ilgili bulunulan kişiye kısaca ilişkili kişiye yapılan

⁴³⁵ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, **En Son Değişiklikler ve İlavelerle Gider Vergileri Kanunu ve İzahları (Defter ve Beyanname Düzenleme Esasları)**, Hesap Uzmanları Sendikası Yayınları, İstanbul, 1971, s. 205.

teslim ve hizmetlerin gerekçe gösterildiği anlaşılmaktadır. Ancak 1956 tarihli madde lafzı bu amacı yansıtmamanın çok uzağında kalmıştır. Mevzuat kanundaki hatalı lafız KDVK'ya da aynen aktarıldığından 1956 tarihli düzenlemedeki amaç-lafız uyumsuzluğu günümüze kadar gelmiştir.

27/2. maddedeki amaç-lafız uyumsuzluğu anılan düzenlemenin tamamen subjektif ve muğlak bir yapıya kavuşmasına neden olmuştur. Çünkü kanun koyucu emsal bedeline endeksli muvazaanın varlığını haklı sebep ve açık düşüklük gibi iki subjektif kritere bağlamıştır. Mükellefler gerek objektif koşulları (ekonominin ya da sektörün genelinde var olan somut koşulları) gerekse (mikro bazda yani işletmesinin ticari anlayışı ya da koşulları bağlamında) subjektif anlayışlarını haklı gerekçe olarak gösterebilirler. Mükelleflerin objektif ya da subjektif bazda her zaman haklı bir gerekçesi bulunacaktır. Haklı sebebi hacim farklılığına, bir müşterinin eski ve güvenilir diğerinin ise yeni olmasına, garanti sürelerinin farklı olmasına, taksit sayısına ya da vadeye, yeni pazarlara girmek ya da pazarda tutunmak çabalarına, yeni girilmek istenilen rekabetçi bir piyasaya, fiyatlandırma stratejilerinin farklılığına kadar genişletmek mümkündür. Bunun dışında burada sayılamayan fakat iktisadi hayatın doğal akışına uygun olan her türlü sebebin haklı olacağı da tartışmasızdır⁴³⁶. Çünkü birim işlem fiyatında muvazaa tespit edilmeyen durumlarda mükelleflerin düşük fiyatla mal satmak için sayısız gerekçeleri olabilir. İşletmenin her zaman için ilk amacı daha çok kar elde etmek olmayabilir. İşletmenin acil nakit ihtiyacının olması, ekonomik durgunluk, işletmenin düşük rekabet gücü, müşterilerle olan iktisadi ilişkinin devamı gibi nedenlerle maliyetinin bile altında satışlar yapılmış olabilir. Mükellefler de düşük fiyatlı satışlar için her zaman bu tür nedenleri hatta kendi subjektif anlayışlarını gerekçe olarak gösterebilirler⁴³⁷. Ayrıca birisine göre haklı olan bir neden başkasınca haklı görülmebilir⁴³⁸. Dolayısıyla belgesiz/açıktan/kayıt dışı işlemin varlığı ya da birim işlem fiyatında muvazaa yapıldığı VUK'un 3/B maddesi kapsamında ispat edilemediği sürece mükellefin her izahatı haklı bir gerekçe oluşturacak ve 27/2. madde hükmü uygulanamayacaktır. Sayılan tüm bu sebeplerden ötürü anılan fıkra hükmünün sadece ilişkili kişilere yapılan teslim ve hizmetleri (haklı

⁴³⁶ Öcal, KDV, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi/erdogan-ocal/kdv-ve-emsal-bedel/61>, (01.11.2017).

⁴³⁷ Kıcalı, www.vergidunyasi.com.tr, (16.05.2016).

⁴³⁸ Öcal, Bedel, www.yaklasim.com, (02.08.2017).

sebeup ve açık düşüklük şartları aranmaksızın) kapsar hale getirilmesinin kısaca lafzi ifadenin hükmün getiriliş amacına uygun hale getirilmesinin şart olduğu anlaşılmaktadır.

27/2. maddedeki amaç-lafız uyumsuzluğunun bir başka olumsuz sonucu ise ilişkili kişilere emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyatlar (transfer fiyatları) üzerinden yapılan teslim ve hizmetlerin genel olarak KDV dışında kalmasıdır. Çünkü ilişkili kişilere emsallere aykırı (düşük) fiyatlar üzerinden satış yapıldığı gerekçesiyle gelir ve kurumlar vergisi tarh edilmiş olması doğrudan KDV tarhiyatını gerektirmemektedir. Başka bir anlatımla gelir vergileri açısından oto kontrol aracı olarak getirilmiş bulunan emsallere uygunluk ilkesi KDV'yi kapsamadığından bu konuda KDVK'da atıf yollu açık bir hükmün olması gerekmektedir. Ancak 27/2. madde lafzı ilişkili işlemlere münhasır olarak kaleme alınmadığından gelir ve kurumlar vergisi düzenlemelerinden kopuk vaziyettedir. Bu bağlamda ilişkili kişilere yapılan teslim ve hizmetlerde uygulanan fiyat KVK'nın 13. maddesine göre hesaplanan emsallere uygun fiyattan düşük olsa bile VUK'un 267. maddesine göre hesaplanan emsal bedeline nazaran açık bir düşüklük göstermeyebilir veya mükellef bu düşüklüğü haklı bir sebeple izah edebilir. Bu durumda ise 27/2. maddeye göre KDV tarhiyatı yapılamaz. Sonuç itibarıyla emsallerine nazaran düşük fiyatlar üzerinden teslim ve hizmette bulunulmak suretiyle ilişkili kişilere örtülü kazanç dağıtılmasına karşın 27/2. maddedeki şartlar sağlanamazsa KDV tarhiyatı yapmak mümkün olamayacaktır. Öte yandan ilişkili kişilere emsallere aykırı fiyatlar üzerinden yapılan teslim ve hizmetlerde bir an için 27/2. maddedeki şartların sağlandığı varsayılsa bile yine de hesaplanan KDV tarhiyatı noktasında belirsizlikler mevcuttur. Çünkü KVK'nın 13. maddesine göre hesaplanan emsallere uygun fiyat ile VUK'un 267. maddesine göre hesaplanan emsal bedeli aynı sonucu vermemektedir. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı emsallere uygun fiyat ile emsal bedeli birbirinden farklı değerleri temsil ettiğinden KDV matrahının hangi değere göre saptanacağı hususunun bile tek başına ihtilaf sebebi olduğudur. Dolayısıyla ilişkili kişilere emsallerinden düşük fiyatlarla teslim ve hizmette bulunulması durumunda gelir/kurumlar vergisi tarhiyatında KVK'nın 13. maddesine göre hesaplanacak olan emsallere uygun fiyatın KDV tarhiyatında ise VUK'un 267. maddesine göre hesaplanacak olan emsal bedelinin esas alınması gerekecektir. Emsal bedeli müessesesinin tek bir/aynı somut maddi olaya tatbikinde iki farklı fiyat

üzerinden vergilendirme yapılmasının iktisadi ve mali mantığa ters düştüğü sarihtir. Diğer taraftan emsallere uygunluk ilkesi hükümleri kanunda öngörülen peçeleme sözleşmesi niteliğinde olduğundan peçeleme karinesine (zanna/varsayıma) dayanılarak yapılan tespitler belgesiz/açıktan/kayıt dışı teslim ve hizmetin varlığına kesin delil teşkil etmemektedir. Bu tür durumlarda KDVK'nın genel hükümlerine göre doğrudan KDV hesaplanmasına (KDV tarhiyatına) da yasal imkân bulunmamaktadır. Tüm bunlara ilave olarak KDVK'nın 30/1-d maddesinin indirilecek KDV ile sınırlı olduğu eşit anlatımla ilişkili kişilere yapılan teslim ve hizmetleri/hesaplanan KDV'yi kapsamadığı göz önüne alındığında mevcut 27/2. madde hükmünün aşağıdaki şekilde değiştirilmesinin zorunluluk arz ettiği sonucuna varılmaktadır.

<<5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin 1. fıkrasının (5) numaralı bendine göre ilişkili kişi sayılanlara yapılan teslim ve hizmetlerde matrah olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine göre hesaplanan emsallere uygun fiyat veya bedel esas alınır.>>

Mevcut 27/2. madde hükmünün bu şekilde düzeltilmesi lafzi ifadenin kanun koyucunun amacını doğru bir şekilde yansıtmayı sağlayacaktır. Ayrıca iki ayrı yöntemle göre hesaplanan emsal bedellerinin KDV açısından doğurduğu karışıklık son bulacak, anılan fıkra hükmü daha uygulanabilir hale gelecek, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarıyla koordinasyon sağlanacaktır.

Söz konusu değişiklik önerisi 27/2. madde hükmünün aynı zamanda muvazaa karinesinden peçeleme karinesine geçiş yapmasını sağlayacaktır. Peçelenen/üstü örtülen gerçek KDV matrahını saptamak üzere KVK'nın 13. maddesine göre hesaplanacak olan emsallere uygun fiyat karşılaştırılabilirlik analizini içerecektir. Fiyatlandırma stratejisi, işlev, risk, anlaşma şartları gibi fiyatı etkileyen birçok faktörü dikkate alan karşılaştırılabilirlik analizinin bu açıdan haklı sebep unsurundan daha somut, gerçekçi ve başarılı ölçümlerler yapacağı söylenebilir. 27/2. madde hükmünün muvazaa karinesinden peçeleme karinesine dönüştürülmesi kanun koyucunun ilgili fıkra hükmünü ihdas etme gerekçelerinin tamamının doğru bir şekilde lafzi ifadeye taşınması ve anılan fıkra metnindeki amaç-lafız uyumsuzluğunun sona ermesi anlamına gelecektir.

C. Asgari Matrah Uygulamasındaki Belirsizlikler

KDVK'nın 27/5. maddesindeki muvazaa karinesinin karşılığı GVK'da yer almadığından uygulamada gelir vergisi ve KDV çatışması yaşanmaktadır. Prensip olarak hem gelir vergisi hem de KDV aynı bedeli (yapılan teslim ve hizmetlerin parasal karşılığını) matrah ittihaz etmesine karşın 27/5. madde hükmü karmaşık bir uygulamaya neden olmaktadır. Aynı serbest meslek makbuzu üzerinde gelir vergisi matrahı olarak gerçek bedelin KDV matrahı olarak da tarife ücretinin yer alması gerekmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere gerçek bedel belli ve ispatlı iken daha yüksek (ancak gerçeğe aykırı) tarife tutarı üzerinden KDV hesaplatılması⁴³⁹ belge, kayıt ve beyan düzeni açısından sorun çıkarmaktadır. Öte yandan ilgili fıkra gerekçesinde belirtildiği gibi amaç serbest meslek erbabının işlemlerinde hasılatın kontrolü ise bu kontrole gelir vergisi açısından da ihtiyaç duyulduğu aşikârdır. Dolayısıyla serbest meslek kazançlarına ilişkin olarak sadece KDV yönünden hüküm ifade eden asgari matrah uygulamasına vergilendirme prensipleri çerçevesinde makul bir izahat getirilememektedir.

Mesleki bir hizmet sunulmasına karşın elde edilen gelir ticari kazanç olarak kabul ediliyorsa burada KDVK'nın 27/5. madde hükmü uygulanamamaktadır. Çünkü 27/5. madde gerekçesinde açıkça ifade edildiği üzere mezkûr muvazaa karinesi sadece serbest meslek erbaplarınca ifa edilen hizmetleri kapsamaktadır. Oysaki her iki durumda da yapılan iş aynıdır. Örneğin mühendislik hizmeti mesleki işletme altında verilebileceği gibi şirket işletmesi ya da ferdi ticari işletme altında da verilebilir. Yapılan iş özünde aynı (mühendislik hizmeti) olmasına karşın ticari işletmede gerçek bedel üzerinden mesleki işletmede ise tarife ücreti üzerinden KDV hesaplanması gerekecektir. Meseleye bu açıdan yaklaşıldığında bahse konu muvazaa karinesinin vergide eşitlik ilkesini zedeler nitelikte olduğu anlaşılmaktadır.

27/5. madde kapsamında KDV matrahı ittihaz edilecek olan tarifenin niteliği hakkında ne kanunda ne de idari düzenlemelerde bir belirleme yapılmıştır. KDV Genel Tebliği'nde konu ile ilgili olarak örnek verilirken tarifenin (kanuni dayanağı olma, resmi gazetede yayımlanma vb.) niteliği hakkında herhangi bir izahatta bulunulmamıştır. Ancak mali doktrinde ilgili fıkroda bahsi geçen tarife kavramından

⁴³⁹ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

yasal dayanağı bulunan tarifenin anlaşılması gerektiği ifade edilmektedir. Bu kapsamda herhangi bir yasal dayanağı olmaksızın dernek ve kooperatif gibi kuruluşlarca belirlenen temenni veya tavsiye mahiyetindeki yahut uygulama birliği sağlama amaçlı tarifelerin ilgili fıkra hükmü ile ilgisinin olmadığı belirtilmektedir⁴⁴⁰.

Bünyesinde gerçek mahiyeti kavrayıcı herhangi bir objektif unsur taşımayan, somut kriterleri esas almayan, GVK'da karşılığı olmayan, eşitlik ilkesini zedeleyen, belirsiz ve ihtilaflı bir yapı arz eden söz konusu fıkra hükmünün yürürlükten kaldırılması gerektiği ifade edilebilir. Vergi yargısı da benzer görüşte olup serbest meslek erbabı tarafından tarife ücreti üzerinden tahsilat yapıldığı veya menfaat sağlandığı hukuki, somut, inandırıcı delillere dayanılarak açık ve tereddüte mahal bırakmayacak şekilde ispat edilmediği sürece KDVK'nın 27/5. madde hükmünün uygulanamayacağı yönünde içtihatla bulunmuştur⁴⁴¹.

⁴⁴⁰ Maç, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarimiz/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

⁴⁴¹ İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin 06.03.2017 tarihli ve E:2016/480-K:2017/457 sayılı Kararı. Konu ile ilgili olarak bkz. Ekrem Öncü, "Serbest Meslek Kazancı Elde Edenlere Mahkemeden Güzel Haber", <http://www.finansgundem.com/yazarlar/serbest-meslek-kazanci-elde-edenlere-mahkemeden-guzel-haber-yazisi/1195379>, (28.05.2017).

SONUÇ

Emsal kavramına ve buna ilişkin düzenlemelere gerek Türk Vergi Hukukunda gerekse Türk Ticaret Hukukunda yer verilmiştir. Özel hukukun bir dalı olan ticaret hukukundaki düzenlemeler eşitler arası ticari ilişkiler ve irade serbestliği üzerine kurulu olduğundan daha müsamahalı, esnek ve subjektif değerlendirmelere dayalı kurallar getirmektedir. Kamu hukukunun bir parçası olan vergi hukuku ise devletin hakkı ve kişilerin yükümlülüğü anlayışına (ast-üst ilişkisine) dayandığından emredici, sınırlayıcı, objektif, somut ve kesin kurallar getirmektedir. Bu sebeple gerçek anlam ve değerini vergi hukukunda bulan emsal bedeli uygulaması vergi teorisine münhasır bir müessese haline dönüşmüştür. Vergi hukuku emsal bedelini (diğer değerlendirme ölçülerinden farklı olarak) dönem sonu değerlemesine inhisar ettirmemiş bilakis yaşamın her aşamasında cereyan eden her türlü iktisadi ilişkiye değer biçme aracı olarak kabul etmiştir.

Vergilemede gerçek mahiyet esas olduğundan matrahı oluşturan pozitif ve negatif unsurların gerçek değerlerinin olmadığı, bilinemediği, tespit edilemediği veya peçeli/muvazaalı olduğu durumlarda emsal bedeli ölçüsüne göre fiyatlandırma yapılabilmektedir. Bu yönü ile emsal bedeli uygulaması vergi matrahlarının her iki ayağını da etkileyen önemli bir kanuni karine olmaktadır. Zaten Türk Vergi Hukuku gerçek matrahlar üzerinden vergi alınması prensibine yardımcı olması amacıyla emsal bedelini ihdas etmiştir. Bu nedenle emsal bedeli sadece idare lehine çalışan bir mekanizma olmayıp mükellef lehine de çalışabilmektedir.

Emsal bedeli günlük yaşamda cereyan eden her türlü iktisadi ilişkiye değer biçecek bir fonksiyona sahiptir. Örneğin gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi esas itibarıyla mal ve hizmetlerin mülkiyetlerinin satış akdi kapsamında karşı tarafa devredilmesiyle doğar. Buna karşın iktisadi hayatta alış ve satışın bulunmadığı ancak verginin konusuna giren teslim ve hizmetin bulunduğu durumlarla karşılaşmaktadır. Bu gibi hallerde devralan açısından iktisap bedelini devreden açısından elden çıkarma bedelini saptayacak olan yegâne araç emsal bedelidir.

Vergilemeye ilişkin etkin tedbir niteliğindeki emsal bedelinin temel amacının bilhassa nakit para hareketleri, sözleşme şekil serbestisi ve yoruma açık nitelikteki iktisadi ilişkiler kalkan olarak kullanılmak suretiyle vergi yükü dışında bırakılmaya

çalışılan iktisadi unsurların gerçek (olması gereken) parasal değerlerini kavramak olduğu görülmektedir. Örneklendirmek gerekirse kayıt dışı iktisap ve elden çıkarma durumlarında, bedelin sıfır düzeyinde gösterildiği işlemlerde, bedelin ayın olarak belirlendiği trampa sözleşmelerinde, peçeli ve muvazaalı sözleşmelerde, iktisap veya elden çıkarma bedeli tam ve doğru olarak ortaya konulamayan iktisadi ilişkilerde, kıymeti düşen mallarda, üretim artıklarında, imha edilmesi gereken mallarda iktisap ve/veya elden çıkarma fiyatlandırması emsal bedeli ölçeğine göre yapılır.

Türk Vergi Hukuku fiili duruma itibar ettiğinden matrahın pozitif ve negatif yönlerini oluşturan iktisadi ilişkilerin bedelleri (fiyatları) gerçek duruma uygun ve objektif olmalıdır. Söz konusu gerçekliği ve objektifliği sağlamak amacına matuf emsal bedeli normlarının pek çoğunun ise hem yazılış hem de prensipler yönünden aksak, hatalı ve karmaşık olduğu görülmektedir. Vergi idaresinin de yasal düzenlemelerdeki bu noksan, muğlak ve müphem noktalara temastan imtina etmesinin emsal bedeli kurallarının güncel ihtiyaçlara layıkıyla cevap verememesine neden olduğunu söylemek mümkündür. Emsal bedeline ilişkin yasal düzenlemelerdeki lafzın kanun koyucunun amacını doğru olarak yansıtmaması veya ilgili kanun hükmünün sözü ve özü itibarıyla yeterli açıklıkta olmaması ya da idari yorumun ilgili düzenlemenin sözüne ve özüne ters düşmesi uygulamada ihtilaflar yaşanmasına neden olmaktadır. Emsal bedeline ilişkin olarak belirsiz düzenlemelere girilmesinin bir başka olumsuz sonucunun ise devletin hak ve menfaatini zedeleyici uygulamaların ortaya çıkması olduğu görülmektedir. Oysaki ilgili kanun hükümlerinde emsal bedeline ilişkin objektif ve subjektif unsurlara açık bir şekilde yer verilmesinin birer kanuni karene olan emsal bedeli uygulamalarının vergi idaresini iktisadi ilişki bedelinde vergi kaçırmak amaçlı muvazaa bulunduğunu iddia ve ispat etmek gibi ağır bir külfetten (ispat yükünden) kurtaracağı tabiidir. Emsal bedeli düzenlemelerindeki aksaklıkların vergi idaresinin kayıt dışı ekonomiyi ispat etme (delillendirme) sürecinde iyice yalnız kalmasına yol açtığı ve böylece kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi iyice zorlaştırdığı da söylenebilir. Mevcut vergi sistemi karşısında vergi idaresinin mutlak ve açık durumlar haricindeki kayıt dışı iktisadi ilişkileri delillendirerek ispat etmesi çok zordur.

Mali güce göre vergilendirme yapılmasına yardımcı olmak amacıyla mevzuatımıza dâhil edilmiş olan emsal bedeli müessesesinin maddi ve somut delile

dayalı bir şekilde gerçek bedelin kavranması prensibinden uzaklaşmasının mükelleflerin fiili vergi ödeme kabiliyetlerine göre eşit vergilendirilmesini öngören vergide adalet ilkesine aykırılık teşkil ettiği açıktır. Bu durumda ise mükelleflerin diledikleri kadar vergi ödeyecekleri bir boşluk oluşabilir. Oysaki gerçek matrahlar üzerinden vergi alınması ameliyesinde esas olan mükelleflerin keyfi surette vereceği kararlara bağlı kalmamak bilakis objektif hükümlere göre hareket etmektir ve bu hareket tarzı başkaca bir haklı sebebe de ihtiyaç duymaz.

Yeni VUK taslak tasarısında emsal bedeli esasına ilişkin olarak kısmen düzeltici hükümler bulunmakla beraber yeni GVK tasarısında emsallere uygunluk ilkesi bağlamında herhangi bir değişikliğe gidilmediği görülmektedir. 2018 yılı içerisinde yürürlüğe giren 7103 ve 7104 sayılı Torba Kanunlarla KDVK'da önemli değişiklikler yapılmasına karşın KDVK'nın 27. maddesinin (KDVK'daki emsal bedeli uygulamasının) aksak, ihtilaflı ve hatalı yanlarına gene müdahale edilmemiştir. Bu açıdan konuya yaklaşıldığında emsal bedeli müessesesinin somut maddi olaylara tatbiki sırasında karşılaşılan sorunların ve güncel ihtiyaçların dikkate alınmadan kanun hazırlandığı anlaşılmaktadır.

Emsal bedeli müessesesine ilişkin hukuki altyapının (emsal bedeline ilişkin soyut normların) vergilerin kanuniliği ve belirliliği prensiplerine uygun bir şekilde objektif ve somut bir muhteviyata kavuşturulması mevcut konjonktür karşısında büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda vergilendirmede ihtilafsız, adil ve verimli bir otokontrolün sağlanması adına gerek birincil gerekse ikincil mevzuatta aşağıdaki değişikliklerin yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Böylece emsal bedeli müessesesinin kapsamı güncel amaçlar doğrultusunda genişletilmiş ve ıslah edilmiş olacaktır.

-VUK'daki emsal bedeli esasının atıf yollu düzenlemeler marifetiyle bir torba/genel değerlendirme ölçeğine dönüşmesinin en büyük nedeni hiç şüphesiz ki bu uygulamanın piyasa değerini (gerçek bedeli) saptama amacına matuf vergi güvenlik önlemi olmasıdır. Buna karşın VUK'un 267. maddesindeki (mehaz muamele vergisi kanunlarından kaynaklı) tedvin zaafı bahse konu fonksiyonun yerine getirilmesine engel olmaktadır. Örneğin üretim artıklarına ortalama satış fiyatına göre maliyet verilmesinin sıfır kar ve matrah çıkması anlamına geldiği, bu nedenle devletin hak kaybına uğradığı aşikârdır. Benzer şekilde KDVK'nın 9/2. maddesinde öngörülen

durumla karşılaştırılması halinde kanun koyucu alış fiyatlarının emsal bedeli esasına göre saptanmasını istemiştir. Ancak 267. maddedeki mantalite hatasına bağlı tedvin zaafı sonucunda emsal bedeli esas ile elden çıkarma/çıkış/satış fiyatları üzerinden iktisap/alış/giriş fiyatı tespit edilmesi gibi mantıksız bir uygulama zuhur etmektedir. Verilen müşahhas örneklerden de görüldüğü üzere gerçek iktisap bedelinin tespit edilmesi noktasında yanlış değerler üzerinden fiyatlandırma yapılmaktadır. Emsal bedeli esasının temel amacı vergilendirme sahasında gerçeğe uygun değerleri saptamak ise 267. madde marifetiyle sadece emsal satış bedelinin hesaplanabilmesi bu amaca gölge düşürmektedir. Yeni VUK taslak tasarısı incelendiğinde mevcut emsal bedeli tanımında herhangi bir değişikliğe gidilmediği (emsal alış bedeli tespitinin kapsama alınmadığı) görülmektedir. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı 1985 yılından beri yürürlükte olmayan muamele vergisinden mütevellit hatalı ve aksak anlayışın taslak tasarıda da aynen devam ettiği, 80 yıl öncesinin vergi sistemine ve gereksinimlerine göre kanun yapılmaya çalışılmasının güncel ihtiyaçların dikkate alınmadığı anlamına geldiği açıktır. Dolayısıyla 267. maddenin girişinde yer verilen <gerçek bedelin olmaması, bilinmemesi, doğru olarak tespit edilememesi> hallerinin hem elden çıkarma/çıkış hem de iktisap/giriş işlemlerini kavrar hale getirilmesi zorunluluk arz etmektedir. Bu minvalde başta ortalama fiyat yöntemi olmak üzere 267. maddedeki hesaplama yöntemlerinde de gerekli değişikliklerin yapılarak emsal alış bedeli tespitinin uygulama kapsamına alınması, ayrıca bilinen satış fiyatından bilinmeyen maliyet bedeline ulaştırıcı hesaplama yönteminin madde metnine dercedilmesi şarttır.

-1960'lı yıllardan itibaren modern fiskaliteye geçen ve 1990'lı yıllardan sonra neredeyse tüm oto kontrol mekanizmalarına son veren vergi sistemimizin hâlihazır yapısı içerisinde olayların gerçek mahiyetini ortaya çıkartmanın, gerçek matrahı kavramanın ve kayıt dışılıkla mücadele etmenin çok zor olduğu bilinen bir gerçektir. Konuya bu açıdan yaklaşıldığında emsal bedeli esaslı muvazaa karinelerine ihtiyaç olduğu açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Ancak KDVK'nın 27/5. madde uygulamasında görüldüğü gibi her bir maddi vergi kanununda ayrı ayrı emsal bedeli tabanlı muvazaa karineleri ihdas etmek yerine VUK'un 267. maddesine bedelin emsal bedelinden farklı olması halini kavrayan, objektif ve somut kriterler içeren, iktisadi yaşamın gerçekleri ile piyasa koşullarını gözeten bir hükmün (muvazaa karinesinin)

ilave edilmesi daha doğru olacaktır. Çünkü VUK çerçeve kanunu olduğundan muvazaa karinesi ile desteklenmiş bir emsal bedeli esasî şekil yönünden VUK'a tabi olan tüm vergileri etkileyecektir. Böylece bilhassa KDV ile gelir vergileri arasındaki koordinasyonsuzluktan kaynaklı uygulama sorunları çözüme kavuşturularak emsal bedeli esasında kesinlik ve belirlilik sağlanacaktır. Öte yandan var olan parasal değerin emsal bedeli esasî ile ölçülmesine ve değerlendirilmesine imkân verecek hükmün (muvazaa karinesinin) VUK'un 267. maddesine ilave edilmesi mükelleflerce fiilen uygulanan birim fiyatların gerçek bedellerle kıyaslanarak olması gereken fiyatlar üzerinden vergilendirme yapılmasını sağlayacaktır. Böylelikle emsal bedeli esasına piyasa anlaşmalarının (özel hukuk sözleşmelerinin) vergi kaçırma aracı olarak kullanılmasını denetleme ve önleme yetkisi verilerek 267. madde hükmü mutlak bir vergi güvenlik mekanizmasına dönüşecektir.

-VUK'un 267. maddesinde trampa işleminin özel olarak hüküm altına alınmamış olması ekonominin gerçeklerinin ve piyasanın koşullarının göz ardı/ihmal edildiği anlamına gelmektedir. Zira piyasa ekonomisi içerisinde nakit işlemler kadar aynı işlemler de gerçekleşmektedir. Bu nedenle trampa sözleşmesi kapsamında el değiştiren mal ve hizmetlerin parasal karşılıklarının nasıl saptanacağına bir çerçeve kanun olan VUK'da açıkça belirtilmesi şarttır.

-VUK'daki emsal bedeli esasında işlem koşullarındaki farklılıkların fiyat üzerindeki etkilerinin düzeltilmesini sağlayacak bir mekanizma mevcut değildir. Söz konusu eksiklik emsal bedeli esasının piyasa fiyatlarını/gerçek değerleri kavrama noktasında zaafiyet göstermesine neden olmaktadır. Bu nedenle 267. maddedeki her üç yöntemin karşılaştırılabilirlik analizine tabi tutulmasını sağlayacak bir yasal altyapının temin edilmesi gerekmektedir.

-VUK'un 267. maddesindeki üçüncü (torba) hesaplama yöntemi olan takdir esasî takdir komisyonlarının uzmanlığının (bilirkişiliğinin) olmamasından ve bu komisyonların hantal (bürokratik) yapılarından dolayı sağlıklı sonuçlar verememektedir. Bu itibarla takdir esasının sadece takdir komisyonu kararına endeksli hantal yapıdan kurtarılarak değerlendirme kuruluşlarının da (Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde) kapsama dâhil edilmesi günümüz iktisadi, ticari ve teknik icaplarına uygun düşecektir. Aynı şekilde torba

hesaplama yöntemi olan takdir esasının tüm ekonomi mallarını (tüm mal ve hizmetleri) kapsar hale getirilmesi önem arz etmektedir.

-VUK'un yürürlükteki 267. maddesinin en sonunda yer alan emsal ücreti düzenlemesinin yasal metinden çıkartılarak ve hizmet bedelleri anılan maddeye dâhil edilerek VUK'daki emsal bedeli esasını fason hizmetlere inhisar ettiren hatalı anlayıştan vazgeçilmesi gerekmektedir.

-VUK'un 278. maddesinin fiziken yok olan malları da kapsar hale getirilmesi gerekmektedir.

-VUK'un 278. maddesinde sayılan afetler ve haller neticesinde acilen imha edilmesi mecburiyeti doğan malların emsal bedellerinin takdirine mahsus özel bir hükmün 267. madde metnine dercedilmesi gerekmektedir.

-VUK'daki emsal bedeli esasına ilişkin olarak bu çalışmada yer verilen çözüm önerileri bir araya getirildiğinde VUK'un mevcut 267. madde hükmünün aşağıdaki tablodaki gibi ıslah edilmesi gerektiği görülmektedir.

Tablo 5: Emsal Bedeli Esasına İlişkin Çözüm Önerisi

Mevcut VUK'daki Emsal Bedeli Esası (Madde 267)	Yeni VUK Taslak Tasarısındaki Emsal Bedeli Esası (Madde 215)	Önerilen Emsal Bedeli Esası
Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur: Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevedeki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan «Ortalama satış fiyatı» ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır. İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Üçüncü sıra (Takdir esası): Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı	Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir iktisadi kıymetin, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre haiz olacağı değerdir. a) Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki yöntemlere göre belirlenir. 1) Birinci sıra: (Ortalama fiyat yöntemi) Aynı cins ve türdeki iktisadi kıymetlerden sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ayda veya bir daha önceki ayda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanabilmesi için, aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir iktisadi kıymetin miktarına göre %25 veya üzerinde olması şarttır. 2) İkinci sıra: (Maliyet bedeli yöntemi) Emsal bedeli belli edilecek iktisadi kıymetin, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline %25 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Bakanlar Kurulu, bu oranı sektörler ve iş grupları ile satışların toptan veya perakende olup olmaması itibarıyla %5'e kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya yetkilidir. 3) Üçüncü sıra: (Takdir yöntemi) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde yazılı yöntemlere göre belli edilemeyen emsal bedelleri, ilgililerin başvurusu üzerine takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle	Emsal bedeli; bedeli olmayan, bilinmeyen, doğru olarak tespit edilemeyen ya da bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük veya yüksek olduğu ve bu farklılığın mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı her türlü mal ve hizmetin değerlendirme gününde elden çıkarılması veya iktisap edilmesi halinde emsaline göre haiz olacağı değerdir. Açık farklılık ve haklı sebep unsurlarının tespitine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Trampada her bir taraf, karşı edim olarak devretmiş olduğu iktisadi kıymetler için, emsal satış bedeli hesaplar. Hizmet; bir iktisadi kıymet türü olup alım satım dışında kalan ve bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşen işlemlerdir. Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre belirlenir: Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası): Aynı cins ve türdeki iktisadi kıymetlerden sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ayda veya bir daha önceki ayda satış veya alış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların veya alışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış veya alış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanabilmesi için, aylık satış veya alış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir iktisadi kıymetin miktarına göre %25 veya üzerinde olması şarttır.

Mevcut VUK'daki Emsal Bedeli Esası (Madde 267)	Yeni VUK Taslak Tasarısındaki Emsal Bedeli Esası (Madde 215)	Önerilen Emsal Bedeli Esası
mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir. Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.	bu Kanunda sayılan takdir komisyonları veya değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar tarafından yapılır. Maliye Bakanlığı, değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar ile bu kişi veya kuruluşların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, ilgili mevzuatına veya iktisadi ve teknik icaplara göre kullanılma imkânı ortadan kalkan ilaç, gıda gibi emtia ile bu Kanunun 224 üncü maddesi uyarınca kıymeti düşen mallar için takdir komisyonu kararı aramaksızın emsal bedeli belirletmeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. b) Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve çizelgeler ispat edici belgeler olarak saklanır. c) (a) bendindeki yöntemlerle sınırlı olmaksızın yargı organlarının re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden karamamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. ç) (a) bendinde belirtilen değer tespit yöntemleri, hizmet bedelinin tespitinde de kullanılır.	İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası): Emsal bedeli belli edilecek iktisadi kıymetin maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa mükellef bu maliyet bedeline makul bir brüt kar ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Emsal bedeli belli edilecek iktisadi kıymetin satış fiyatı bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde, mükellef bu satış fiyatından makul bir brüt satış karı düşmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Makul kar marjını sektörler ve iş grupları ile satışların toptan veya perakende olup olmaması itibarıyla belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar ile bu kişi veya kuruluşların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir. Üçüncü Sıra (Takdir Esası): Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin başvurusu üzerine takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle bu Kanunda sayılan takdir komisyonları veya değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar tarafından yapılır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar ile bu kişi veya kuruluşların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, ilgili mevzuatına veya iktisadi ve teknik icaplara göre kullanılma imkânı ortadan kalkan ilaç, gıda gibi emtia ile bu Kanunun 278. maddesi uyarınca kıymeti düşen mallar için takdir komisyonu kararı aramaksızın emsal bedeli belirletmeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve çizelgeler ispat edici belgeler olarak saklanır. Yukarıda yazılı esaslarla sınırlı olmaksızın yargı organlarının re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Kaynak: Tarafımca hazırlanmıştır.

-KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen emsallere uygunluk ilkesinin fiyat ve bedel ölçütüne inhisar ettirilmesinin ciddi bir zaafiyet olduğunu ifade etmek mümkündür. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen bir iktisadi ilişkinin sadece fiyat veya bedelinin değil aksine tüm unsurlarının emsallere uygunluk testine tabi tutulmasının (emsal koşullarla kıyaslanmasının) şart olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla örtülü

kazanç dağıtımına neden olabilecek eşit anlatımla ilişkili kişiye menfaat sağlayabilecek her türlü unsurun/koşulun emsallere uygunluk testine tabi tutulmasına imkân veren yasal altyapının bir an önce hazır edilmesi gerekmektedir. Böylece vergi idaresinin emsallere uygunluk ilkesi bağlamında kullanabileceği yetkiye konulmuş olan yasal kısıtlama da ortadan kalmış olacaktır.

-Emsallere uygunluk ilkesi uygulamasında bağımsız işletmelerin finansal verilerine (dış emsallere) ulaşmak neredeyse imkânsız gibidir. Söz konusu fiili imkânsızlığın farkında olan vergi yönetimi bu sorunu yetki aşımı yapmak suretiyle aşmaya çalışmaktadır. 1 sıra no.lu TFYÖKDHTGT’de maliyet artı yönteminin anlatıldığı bölümde yer verilen üç numaralı örnek incelendiğinde dış emsal olarak sektörde ilgili mal ve hizmet için geçerli olan ortalama kar marjının esas alındığı görülmektedir. Bahse konu anlayış çerçevesinde hareket edildiğinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminde de sektörde/piyasada oluşan ortalama satış fiyatları (borsa ve benzeri yerlerdeki ortalama fiyatlar) esas alınabilecektir. Ancak KVK’da bu şekilde bir emsal tespiti öngörülmemiştir. Kanuna göre bağımsız iki işletme arasında gerçekleşen her bir işlem bazında emsal tespiti yapılması şarttır. Bu nedenle vergi yönetiminin palyatif çözümler bulmak yerine ivedilikle bir veri bankası oluşturarak dış emsallere ulaşılması konusunda mükelleflere yol göstermesi, böylece kalıcı ve kanuna uygun çözümler üretmesi gerekmektedir. Bu minvalde Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca sektörler ve iş grupları itibarıyla ortalama karlılık oranlarının tespit ve ilan edilmesi uygulamasına geçilmesi gerekmektedir.

-KVK’ya ilişkin idari düzenlemelerdeki (genel tebliğ ile kararnamedeki) emsal fiyat aralığı tanımında yer alan <aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması> ifadesi dikkat çekicidir. Zira aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması sonucu ortaya çıkan değerler emsal fiyat aralığına dâhil edilmek suretiyle bunların üzerinden emsal fiyat hesaplanacaktır. Bu şekildeki bir idari düzenleme ise kanun hükmüne aykırılık teşkil etmektedir. Anılan idari düzenlemeler KVK’nın 13. maddesindeki <kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder> lafzıyla çelişir durumdadır. Kanunun bu lafzından mükelleflerin sadece tek bir yöntemi kullanarak emsal bedeli hesaplayacakları açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Zaten bu lafzi açıklığa kanun koyucu

madde gerekçesinde <diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır> şeklinde kesin bir vurgu yapmıştır. Kanunun açık hükmüne aykırı olarak lafzı aşan bir resmi yorum getirilmesinin emsal fiyat aralığı uygulamasını yetki unsuru bakımından (yetki aşımı bağlamında) tartışılır hale soktuğunu ifade etmek mümkündür. Bu sebeple idari düzenlemelerdeki söz konusu hatalı tanımın düzeltilmesi gerekmektedir.

-Emsal bedelini hesaplama yöntemleri bakımından KVK sahasında da VUK'un 267. maddesindeki aksak ve hatalı anlayışa benzer bir yaklaşımın hâkim olduğu, emsallere uygunluk ilkesinin emsallere uygun satış fiyatına inhisar ettiği görülmektedir. 2007 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK'da emsallere uygun satış fiyatına odaklanılmış olması 1985 yılında yürürlükten kalkan (mülga) muamele vergisinin emsal bedeli müessesesi üzerindeki olumsuz etkisinin halen devam ettiğini göstermektedir. Dolayısıyla KVK'daki karşılaştırılabilir fiyat yönteminin bir an önce emsal alış fiyatlarını da saptar hale getirilmesi önem ve özellik arz etmektedir.

-KVK sahasında emsallere uygun fiyat tespitinde subjektif ve ucu açık uygulamalardan ziyade somut kriterlere bağlı kalınması, bu bağlamda 1 sıra no.lu TFYÖKDHT'de asgari işlem sayısı, gerekli/yeterli işlem sayısı, asgari işlem miktarı ve dönem sınırı/kısıtı noktalarında daha objektif düzenlemelere yer verilmesi gerekmektedir.

-KVK sahasında emsali olmayan iktisadi unsurların emsallere uygun fiyatlarının/bedellerinin yasal zemin üzerinde objektif, hızlı ve ihtilafsız bir şekilde saptanabilmesi amacıyla takdir esasının torba hesaplama yöntemi olarak KVK'nın 13. maddesine dercedilmesi gerekmektedir.

-GVK'daki emsal kira bedeli esasının uygulama alanını yetki aşımı yapmak suretiyle kanuna aykırı bir şekilde daraltan idari düzenlemenin (1999/1 sıra no.lu GVK İç Genelgesi'nin) yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

-KDVK'nın 27. maddesinde işletmeden düşük bedelli çekiş işlemini kavrayan ve gelir vergisi ile koordinasyonu sağlayan bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

-KDVK'nın 27/2. madde lafzının ilişkili ya da ilişkisiz herkesi kapsayacak şekilde yazılması beraberinde açık düşüklük ve haklı sebep şartlarını getirmiştir. Söz konusu subjektif şartlar ise 27/2. madde hükmünün uygulanmasını neredeyse imkânsız hale getirmiştir. Zira mükellefler iktisadi yaşamda her hal ve takdirde bir haklı sebep gösterme imkânına sahiptir. Öte yandan gelir vergileri ile harcama vergileri

birbirinden tamamen bağımsız olduğundan GVK/KVK'daki emsallere uygunluk ilkesinin doğrudan KDVK'ya (27. maddeye) teşmil edilmesi de mümkün değildir. Dolayısıyla 27/2. madde hükmünün emsallere uygunluk ilkesine paralel bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Söz konusu değişiklik ilişkili kişilere bedelsiz teslim ve hizmette bulunulması durumunda ortaya çıkan mevzuat çatışmasını da engelleyecektir. Zira ilişkili kişilere bedelsiz teslim ve hizmette bulunulması KDVK'nın 27/1. madde hükmü kapsamına girdiğinden bu tür durumlarda VUK'a göre hesaplanacak olan emsal bedelinin KDV matrahı ittihaz edilmesi gerekecektir. Ancak ilişkili kişiye bedelsiz olarak mal teslim edilmesi ya da hizmet ifasında bulunulması aynı zamanda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtıldığı anlamına geldiğinden emsallere uygun fiyat üzerinden gelir/kurumlar vergisi tarhiyatı yapılacaktır. İşte 27/2. madde hükmünün emsallere uygunluk ilkesine münhasır kılınması ilişkili kişilere bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetlerde de emsallere uygun fiyat üzerinden KDV hesaplanacağı yasa düzeyinde açıklığa kavuşmuş olacaktır. Böylece KDV matrahı karşılaştırılabilirlik analizine uygun olarak belirlenmiş olduğundan mevcut 27/2. madde hükmünü neredeyse uygulanamaz hale getiren haklı sebep şartına da artık ihtiyaç duyulmayacaktır.

-Bünyesinde gerçek mahiyeti kavrayıcı herhangi bir objektif unsur taşımayan, somut kriterleri esas almayan, GVK'da karşılığı olmayan, eşitlik ilkesini zedeleyen, belirsiz ve ihtilafli bir yapı arz eden KDVK'nın 27/5. madde hükmünün yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

Nihai tahlilde emsal bedeline ilişkin hukuki çerçevenin çizildiği soyut normlara uygulamada işlerlik ve anlam kazandırılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Bu itibarla emsal bedelinin kullanımı ve sınırları belirlenirken iyi düzenlenmiş, uygulamasına anlam ve işlerlik kazandırılmış bir yasal çerçevenin emsal bedeli müessesesini başarıya ulaştıracağını ifade etmek mümkündür. Dolayısıyla emsal bedeli uygulamalarının genelinde var olan ve özellikle emsallere uygunluk ilkesi ile KDV sahasında çok fazla ön plana çıkan subjektif değerlendirmelere dayalı düzenlemelerin mevzuattan ayıklanarak daha objektif ve somut kriterler getirilmesi gerekmektedir. Böylece karmaşık bir yapıya sahip olan emsal bedeli mevzuatı açık, sade, anlaşılabilir bir lafza kavuşarak vergilemede belirlilik ve kesinlik ilkelerine uygun bir hal alacaktır. Aynı şekilde emsal bedeline ilişkin uygulamaların genelinde

var olan sınır/limit fonksiyonunun yani muvazaa karinesinin VUK'un 267. madde hükmüne de ilave edilmesinin kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye önemli derecede katkı yapacağı görülmektedir. Tüm bunlar mevzuat hazırlama sürecinde etkili olan personelin uygulama sorunlarını dikkate alan vergi hukukunda uzmanlaşmış kişilerden oluşması, hazırlanan kanuni ya da idari metnin yeterli ve amaca uygun olması ile mümkün olabilecek bir şeydir.



KAYNAKÇA

Acar, Şahabettin. **Mali Bilanço**, İnkılap ve Aka Kitabevleri, İstanbul, 1964.

Ağar, Serkan. **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Akbulut, Akın. “Muhasebe Standartlarının Uygulanması, Ticari Kâr, Mali Kâr ve TDHP’ye Göre Kâr”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 242, 2013, www.yaklasim.com, (18.06.2017).

Akbulut, Akın. “Yeni TTK’nın ve Muhasebe Standartlarının Vergi Kanunlarına Etkileri ve Değişiklik Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 363, 2011, ss. 39-42.

Akdeniz, Gıyas. **Türkiye’de Gelir Vergisi**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1949.

Akdeniz, Gıyas. **Gelir Vergisi (Ticari Kazanç ve Usul Hükümleri)**, Hamle Matbaası, İstanbul, 1965.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Akdoğan, Abdurrahman. **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara, 1980.

Akdoğan, Nalan. “Vergi ve Muhasebe Uygulamalarında Uyum Sorunları, Karşılaştırmalı Analiz, VUK İçin Değişiklik Önerisi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamalarında Güncel Tartışmalar İle Meslek Mensuplarının Beklentileri**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara, 2015, ss. 3-86.

Akkaya, Mustafa. “Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı (İşlev, Hukuki Nitelik, Sorunlar)”, **Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması**, Ed. Funda Başaran Yavaşlar, Marmara Üniversitesi Yayınevi, İstanbul, 2013, ss. 29-37.

Akkaya, Mustafa, İbrahim Nihat Bayar ve Oytun Canyaş. “Vergi Hukukunda Emsallere Uygunluk ve Gerçeklik İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 276, 2011, <http://akkayahukuk.com/tr/makale.html>, (18.03.2017).

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.

Aktaş, Mehmet. **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004.

Alaybek, Ali. **Organik Vergi Reformu**, Damga Matbaası, İstanbul, 1961.

Alaybek, Ali. **Gelir Vergisi Davamız**, Kenan Matbaası, İstanbul, 1947.

Altaş, Soner. **Yeni TTK’ya Göre Şirketler Hukukunda Neler Değişti**, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Anayasa Mahkemesi’nin 01.04.2010 tarihli ve E:2008/110-K:2010/55 sayılı Kararı.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 27.08.2014 tarihli ve 27575268-105[230-2013-291]-829 sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[13-12/1]-835 sayılı özelgesi.

Arıca, Mehmet Nadir. **Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması**, Ankara, 1997.

Arıkan, Zeynep. **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Arıkan, Zeynep. **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanım ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994.

Arıkan, Zeynep ve Hakan Ay. “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 83, 1995, ss. 83-91.

Arıkan, Zeynep. “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, 2005, ss. 151-166.

Arıkan, Zeynep. **Re’sen Vergi Tarhı**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001.

Arpacı, Altar Ömer. **Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2015.

Aydın, Erkan. **Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dâhil Kıymetleri Değerleme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.11.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.10.15.02-2010.VUK.127-859-23 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (22.08.2017).

Balkır, Başak. “Mal Değişim Sözleşmesinde Satış Hükümlerinin Uygulanması”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 28, 2014, ss. 129-152.

Batirel, Ömer Faruk. **Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme**, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1974.

Bay, Hakan. **Gelir Vergisinde Basit Usul Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003.

Bektöre, Sabri. **Ticaret İşletmelerinde Vergi Bilançosu**, Başnur Matbaası, Ankara, 1969.

Bektöre, Sabri, Yılmaz Benligiray ve Nurten Erdoğan. **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri Envanter ve Bilanço**, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2012.

Benli, Abdülkadir. “Gayrimenkullerin Kiraya Verilmesinde Takdir Komisyonu Kararları Emsal Bedel Olarak Kullanılabilir Mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 358, 2011, ss. 90-95.

Berk, Ayşe Tuba. “Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar ve Tespitler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 284, 2012, www.vergisorunlari.com.tr, (15.09.2017).

Bıyık, Recep ve Aydın Kıratlı. **Giderler ve İndirimler**, 6. Baskı, PricewaterhouseCoopers Yayınları, İstanbul, 2010.

Bilgili, Fatih ve Ertan Demirkapı. **Ticari İşletme Hukuku**, 3. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa, 2012.

Bilici, Nurettin. “Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, ss. 197-216.

Biniş, Mine. “Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muaflığı”, **Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 7, 2015, ss. 52-63.

Budak, Tamer. **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2015 tarihli ve 64597866-105[229-2015]-14541 sayılı özelgesi.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-136 sayılı özelgesi.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-135 sayılı özelgesi.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-67 sayılı özelgesi.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.02.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-11 sayılı özelgesi.

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 37, Sayı: 1-4, 1980, ss. 129-151.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çakmak, Şefik. “Oluş Mali Hukuk Bürosu IV/112 Sayılı Sirküler (Rayiç Bedel, Emsal Bedel ve Gayrimenkul Değerlemesi İle Kat Karşılığı İnşaat)”, **Oluş Yayıncılık**, Ankara, 2007.

Çimşir, Selim. **Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Ticari Defterler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

Değer, Nuri. **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Deligöz, Cihan. “Mahkeme Tarafından Emsal Bedel Tespiti Yapılmışken Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Eleştirisi Yapılabilir Mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 280, 2016, www.yaklasim.com, (18.04.2017).

Demirci, Azmi. “Emsal Kira Bedeli Esası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 237, 2001, www.vergidunyasi.com.tr, (05.02.2017).

Demireller, Ali. “Acaba Emtiaya Vergi Usul Kanunu’nun 274’üncü Maddesiyle Emsal Bedelle Değerleme Hakkının Getirilmesindeki Amaç ile Bu Hükmün Uygulanmasının Sonuçları Arasında Bir Farklılık Var mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, 2011, www.vergidunyasi.com.tr, (18.08.2017).

Diclehan, Başak ve Merve Kandemir. “Gizli Emsal Kullanımı Mükellef Haklarını Zedeliyor Mu?”, <https://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=423>, (10.10.2016).

Dikmen, M. Orhan. **Maliye Dersleri**, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.

Doğan, Abdullah Aykon. **Açıklamalı İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezalari**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1987.

Doğrusöz, A. Bumin. “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, 2004, www.yaklasim.com, (19.05.2016).

Dumlu, Selahattin. **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları (Cilt: 1)**, Hak Kitabevi, İstanbul, 1957.

Erdem, Tahir. “Sermaye Piyasası Mevzuatındaki Örtülü Kazanç Aktarımına İlişkin Hükümlerin Vergi Hukukundaki Düzenlemeler İle İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 282, 2016, www.yaklasim.com, (30.06.2016).

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

Erginay, Akif. “Anayasamızın Mali Hükümleri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 9, 1963, ss. 19-28.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.

Gelirler Genel Müdürlüğü. **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Güney Matbaacılık, Ankara, 1949.

Gelirler Genel Müdürlüğü. **3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu**, Damga Matbaası, Ankara, 1946.

Gelirler Genel Müdürlüğü. **Kurumlar Vergisi Kanunu ve İzahları**, Biricik Basımevi, Ankara, 1949.

Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 07.06.2004 tarihli ve B.07.0.GEL.0.54/5427-58-35404 sayılı özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber**, Ankara, 2010.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18.10.2012 tarihli ve 130(5327-72)-107420 sayılı yazısı.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.0.06.29-010-9 sayılı özelgesi.

Gökbunar, Ali Rıza ve Serdar Pehlivan. “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, 2010, ss. 99-120.

Graf, Adolf. **İşletmecilikte Vergiler**, Çev. Ziya Şenveli, Karınca Matbaası, Ankara, 1955.

Gündüz, Mehmet. “Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 132, 2015, ss. 131-146.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998.

Gürel, Orhan. “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi**, Sayı: 16, 1968, ss. 43-70.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyonu Raporu**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2016.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2016 tarihli ve 11395140-105[229-2014/VUK1-18421]-94202 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.07.2014 tarihli ve 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]-1948 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.06.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[267-2012/VUK-1- . . .]-1943 sayılı özelgesi.

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin 06.03.2017 tarihli ve E:2016/480-K:2017/457 sayılı Kararı.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.07.2014 tarihli ve 67854564-010.01-428 sayılı özelgesi.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-439 sayılı özelgesi.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.06.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-568 sayılı özelgesi.

Kalkan, Tolga. "Emsal Kira Bedeli Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, 2010, www.yaklasim.com, (08.07.2017).

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1987.

Kapusuzoğlu, Tuncay. **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2003.

Karagözoğlu, H. Fevzi ve Turgay Karagözoğlu. **Örneklerle Açıklamalı-Gerekçeli Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**, Aslımlar Matbaası, Ankara, 1985.

Karakoç, Yusuf. "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, 1. Baskı, Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş ve Z. Ertunç Şirin, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2012, ss. 83-98.

Karamahmutoğlu, Pınar Tatar. "Sermaye Piyasası Kanunu'nda Örtülü Kazanç Aktarımı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 265, 2015, www.yaklasim.com, (29.06.2016).

Karayağın, Yaşar. **Muhasebe Hukuku**, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1988.

Kavak, Ahmet. “Bağımsız Denetim İle Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler”, <http://www.tmud.org.tr/Archive.aspx?MenuID=55>, (13.06.2017).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun 13.09.2018 tarihli ve (03/161) sayılı Kararı.

Kıcalı, İlker. “Düşük Bedellerle Yapılan Satışlar ve Re’sen Vergi Tarhiyatı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, 2002, www.vergidunyasi.com.tr, (16.05.2016).

Kıldış, Yusuf. “Türk Vergi Hukuku’nda Vergiyi Doğuran Olay”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 160, 2006, www.yaklasim.com, (12.07.2017).

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998.

Kızıl, Ahmet. **Muhasebe-2 (Envanter ve Değerleme)**, 3. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1987.

Kocahanoğlu, Osman Selim. **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları**, 10. Baskı, Temel Yayınları, İstanbul, 1995.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 16.07.2014 tarihli ve 48349025-VUK-2-1266-92 sayılı özelgesi.

Köse, Tunç ve Emrah Ferhatoğlu. **Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

Kurtulmaz, Nihan. **Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017.

Küçük, Eda Öz diler. **Vergi Hukukunda Karineler**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011.

Küçük, Muzaffer. **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2017, www.yaklasim.com, (13.06.2017).

Küçük, Muzaffer. “İşletmeye Ayni Sermaye Olarak Konulan Gayrimenkullerin Değerlemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 275, 2015, www.yaklasim.com, (06.09.2017).

Küçük, Levent. “Vergi Tarhı Kavramı ve Beyana Dayalı Tarhiyat”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 192, 1997, www.vergidunyasi.com.tr, (15.01.2016).

Küçük, Sema. “GVK Uygulamasında Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 176, 2007, www.yaklasim.com, (15.09.2017).

Külahlı, Ömür ve Alper Demir. “Afet Sonucu Zayı Olan veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, 2009, ss. 50-56.

Küsmenoğlu, İlham. **Vergi Tarihi (1. Kitap)**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

Kökbulut, İsmail. **100 Soruda Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi**, 2008, <http://ismailkokbulut.com.tr/doc/100soruda.pdf>, (16.09.2017).

Lalick, Ömer. **Envanter**, Bilim Yayınları, Ankara, 1986.

Lang, Joachim. “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, Çev. Funda Başaran, **Anayasal Mali Düzen**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul, 2000, ss. 3-64.

Laufenburger, Henry. **Mukayeseli Maliye**, Çev. Bedi N. Feyzioğlu ve Süleyman Barda, Sermet Matbaası, İstanbul, 1956.

Maç, Mehmet. **KDV-6 (E-Kitap)**, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplarımız/kitaplar/kdv-6>, (03.05.2016).

Maç, Mehmet ve Şenol Turut. “Kıymeti Düşen Stok Emtianın Değerlenmesi ve Ticari Fire”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 66, 1998, www.yaklasim.com, (27.08.2016).

Maliye Bakanlığı’nın 1 sıra no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği.

Maliye Bakanlığı’nın 87 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Maliye Bakanlığı’nın 496 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Maliye Bakanlığı’nın Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

Maliye Bakanlığı’nın 1999/1 sıra no.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi.

Maliye Bakanlığı’nın 27 sıra no.lu Tamimi.

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası. **En Son Değişiklikler ve İlavelerle Gider Vergileri Kanunu ve İzahları (Defter ve Beyanname Düzenleme Esasları)**, Hesap Uzmanları Sendikası Yayınları, İstanbul, 1971.

Maliye Hesap Uzmanları Vakfı. **Türk Vergi Sistemi (Sorunlar ve Çözüm Önerileri)**, TOBB Yayınları, Ankara, 2002.

Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 07.07.2015 tarihli ve 53445970-105[278-2013/27-24]-81 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (08.06.2018).

Meriç, Baki. **Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dâhil İktisadi Kıymetlerde Değerleme**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1982.

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2014 tarihli ve 96620903-120[89-2013-1]-59 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (31.07.2017).

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1996.

Neumark, Fritz. **Gelir Vergisi (Teori-Tarihçe-Pratik)**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1946.

Neumark, Fritz. **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. Tabı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1951.

Neumark, Fritz. **İzahlı ve Notlu Gelir Vergisi-Esnaf Vergisi-Kurumlar Vergisi-Vergi Usul Kanunları**, Hak Kitabevi, İstanbul, 1949.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014.

Öcal, Erdoğan. “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin Üzerinde Yapılan Ödemelerin Gider Yazılmaması, Her Zaman Düzeltme Yapılmasına Gerek Olmadığı Anlamına Gelmemektedir”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 286, 2012, ss. 122-126.

Öcal, Erdoğan. “Emsaline Göre Düşük Bedelle Satışta KDV”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, 2010, www.yaklasim.com, (02.08.2017).

Öcal, Erdoğan. “Değeri Düşen Emtia ve Takdir Esası”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 202, 2009, www.yaklasim.com, (27.08.2017).

Öcal, Erdoğan. “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 187, 2008, www.yaklasim.com, (15.09.2017).

Öcal, Erdoğan. “Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 195, 2009, www.yaklasim.com, (15.09.2017).

Öcal, Erdoğan. “Gelir Vergisinde Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 246, 2009, www.vergisorunlari.com.tr, (15.09.2017).

Öcal, Erdoğan. “KDV ve Emsal Bedel”, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/erdogan-ocal/kdv-ve-emsal-bedel/61>, (01.11.2017).

Öncel, Mualla. **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, İş Bankası Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1978.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

Öncü, Ekrem. “Serbest Meslek Kazancı Elde Edenlere Mahkemeden Güzel Haber”, <http://www.finansgundem.com/yazarlar/serbest-meslek-kazanci-elde-edenlere-mahkemeden-guzel-haber-yazisi/1195379>, (28.05.2017).

Öngen, Safiye. **Vergi Muhasebesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2000.

Öz, Ersan ve Fatih Çevikcan. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Aksayan Yönleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 88, 2011, <https://www.lebibyalkin.com.tr>, (07.10.2017).

Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu. **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.

Özbalcı, Yılmaz. “Oluş Mali Hukuk Bürosu XI/183 Sayılı Sirküler (İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerde Uygulanacak Emsal Bedel)”, **Oluş Yayıncılık**, Ankara, 2000.

Özcan, Sezgin. “Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, <http://rc.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=FdZRVNWN4vq2pw8+f9M2bDd3Tfewa08Mxg3wELkKedwz9Bhf/9oYWA==>, (05.06.2017).

Öztürk, Bünyamin. **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, 4. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2008.

Sağlam, Meltem. **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Sarıaslan, Osman. “Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde Gizli Emsal Uygulaması ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 26, 2016, ss. 301-331.

Sarısu, Ekrem. “Daire Satışlarında Vergi İncelemesi ve Emsal Bedel Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 78, 1999, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

Saydar, Rasim. **Ticari ve Mali Bilançolar**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.

Saygılıoğlu, Nevzat ve Hüsamettin Biçer. **İşletmelerde Vergi ve Muhasebe**, Vergi Yayınları, Ankara, 1982.

Saygılıoğlu, Nevzat ve Erol Göker. **Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri**, Vergi Yayınları, Ankara, 1984.

Selcik, Tarık. “Transfer Fiyatlandırması Çalışmalarında Emsal Alınması Gereken Dönem”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 259, 2014, www.yaklasim.com, (01.02.2017).

Selek, Seha ve Zeynep Arıkan. “Muhasebe Düzensizlikleri ve Vergilendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 275, 2004, www.vergidunyasi.com.tr, (18.05.2017).

Selimoğlu, Recep. “Muhasebede Yeni Bir Dönem Başlıyor!”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/recepselimoglu/024/>, (31.08.2018).

Solak, İnci. **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004.

Şenyüz, Doğan. **Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Şenyüz, Doğan. “Emsal Bedel Uygulaması Çerçevesinde İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerin Değerlemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 80, 1999, www.yaklasim.com, (28.01.2016).

Şenyüz, Doğan, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce. **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Şenyüz, Doğan, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce. **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2017.

Taş, Metin. **Vergi Güvenlik Önlemleri Uygulaması ve Vergi Kayıplarını Önlemedeki Etkinliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1987.

Taşkın, Yasemin. **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.

Tektüfekçi, Fatma ve Özgür Teraman. “Elektronik Ortamda Denetim ve Yazılımların Kullanımına Yönelik Bir Uygulama”, **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2014, ss. 117-136.

Tezel, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Reşat Kaynar’a Armağan**, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1981, ss. 251-268.

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ.

TMS 2 Stoklar Standardı.

Tokay, Hayri. **İşletme İktisadı-I**, 3. Baskı, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1965.

Tosuner, Mehmet. **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989.

Tosuner, Mehmet. “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 85, 1995, www.vergisorunlari.com.tr, (18.05.2017).

Tosuner, Mehmet. “Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 20, 1994, www.yaklasim.com, (28.06.2017).

Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan ve Ahmet Burçin Yereli. **Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, EĞİAD Ekonomik Raporlar No: 7, İzmir, 1992.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, 22. Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2017.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, 11. Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2017.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, 2003, ss. 63-77.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2014.

Tosuner, Mehmet ve Hakan Bay. “Türk Vergi Sisteminde Gerçek Kişiler İçin Vergi Avantajları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 348, 2017, ss. 9-29.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

Tunç, Mehmet Akif. “Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsal Tespiti”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, 2009, www.yaklasim.com, (10.10.2017).

Turgay, Recep. **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, 2. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969.

Turgay, Recep. **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**, 3. Bası, Güven Basım ve Yayınevi, İstanbul, 1967.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük.

Usta, Fuat. “İç Emsal Olduğu Durumlarda Piyasada Gerçekleşen Fiyatın Araştırılması Gerekir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 261, 2014, www.yaklasim.com, (04.05.2017).

Uyanık, Namık Kemal. “Yeni Türk Ticaret, Sermaye Piyasası ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Örtülü Kazanç Aktarımının Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 223, 2011, www.yaklasim.com, (29.06.2016).

Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2009.

Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve İctihatlı Gelir Vergisi Kanunu**, 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1991.

Üçkuyu, Süleyman. “Genel Yapısı, İşleyişi ve Kapsamı Açısından Standartlar”, **TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kardan Mali Kara Geçiş**, Ed. Akın Akbulut, 2. Baskı, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2011, ss. 5-24.

Ülkmen, İsmail Hakkı. **Muamele ve İstihlak Vergileri**, Maarif Matbaası, İstanbul, 1939.

Ünver, Hakkı Şinasi. **Esbabı Mucibesıyla Birlikte Gider Vergileri Kanunu**, Hazine Dergisi Yayınları, Ankara, 1956.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. **2017 Genel Çalışma Planı**, Ankara, 2017.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. **Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi**, Ankara, 2017.

Vergi Reform Komisyonu. **Vergi Reform Komisyonu Raporları Cilt V**, Damga Matbaası, İstanbul, 1971.

Yaltı, Billur. “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 251, 2009, www.vergisorunlari.com.tr, (15.09.2017).

Yaltı, Billur. “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 275, 2011, www.vergisorunlari.com.tr, (15.09.2017).

Yeliven, Lokman. “Emsali Olmayan Varlıkların Emsal Bedeli Nasıl Belirlenebilir?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 320, 2015, ss. 58-62.

Yetkiner, Erkan. “KVK’da Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Düzenlemesinde Yanıtlanması Gereken Bazı Sorular”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 306, 2007, www.vergidunyasi.com.tr, (15.09.2017).

Yıldırım, Musa, Fatih Balcı ve Abdullah Kiraz. **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması (Sorunlar ve Görüşlerimiz)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

Yılmaz, Kazım. **VUK-GVK-KVK ve KDVK Açısından Değerleme**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1997.

Yücesoy, Cevat. **Envanter ve Bilanço**, 5. Baskı, Çağlayan Kitabevi, İstanbul, 1970.