



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ:
TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN BİR
DEĞERLENDİRME**

(DOKTORA TEZİ)

Feride BAKAR TÜREGÜN

BURSA – 2017



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ:
TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN BİR
DEĞERLENDİRME**

(DOKTORA TEZİ)

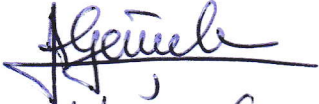
Feride BAKAR TÜREGÜN


**Danışman:
Prof. Dr. Adnan GERÇEK**


BURSA – 2017

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

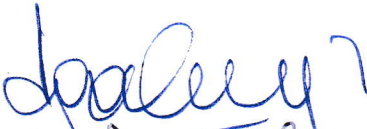
Maliye Anabilim Dalı, **Mali Hukuk** Bilim Dalı'nda 71112001 numaralı **Feride BAKAR TÜREGÜN**'ün hazırladığı "**ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ: TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME**" konulu **doktora tezi** ile ilgili tez savunma sınavı, 21./09./2017 günü 13.⁰⁰ - 14.³⁰ saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin Başarılı (Başarılı/~~Başarısız~~) olduğuna Oybirliği (oybirliği/~~oy çokluğu~~) ile karar verilmiştir.


Prof. Dr. Adnan Gerçek
Uludağ Üniversitesi
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Mehmet Yıca
Uludağ Üniversitesi
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Erhan Ferhatoglu
Osmaniyatı Üyesi
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Erhan Cemriş
Canakkale 18 Mart Univ.
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Doğan Senyüz
Uludağ Üniversitesi
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

21./09./2017

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ÖZGÜNLÜK RAPORU

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 21/08/2017

Tez Başlığı / Konusu: **ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ: TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam **398** sayfalık kısmına ilişkin, **21/08/2017** tarihinde şahsım tarafından **Turnitin** adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı **%9**'dur.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Adı Soyadı: Feride BAKAR TÜREGÜN
Öğrenci No: 711112001
Anabilim Dalı: Maliye
Programı: Doktora

Tarih ve İmza

21.08.2017



YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ: TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

21.08.2017



Adı Soyadı: Feride BAKAR TÜREGÜN

Öğrenci No: 711112001

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Doktora

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Feride BAKAR TÜREGÜN
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Doktora Tezi
Sayfa Sayısı : xvi + 379
Mezuniyet Tarihi : / / 2017
Tez Danışman : Prof. Dr. Adnan GERÇEK

ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ: TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

Yaşamda her alanda görülen belirsizlikler riskleri ortaya çıkarmakta, belirlenen riskler ise bunların yönetilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergileme alanında da karmaşık mevzuat, değişiklikler, yorum farklılıkları, uluslararası gelişmeler gibi çeşitli sebeplerle belirsizlikler oluşmaktadır. Vergi riski; istenmeyen vergi sonuçları, finansal kontrol ve raporlamadaki zayıflıklar olarak tanımlanır. Literatürde vergi riski temelde iki ana kategoriye içeren yedi alt kategoriye ayrılmaktadır. Özel risk alanları işlemsel, operasyonel, uyum ve finansal raporlama; genel risk alanları ise portföy, yönetim ve itibari risklerden oluşur. Vergi riski şirket içi ve dışında birçok faktörden etkilenmektedir. Ülke uygulamalarında hem vergi idareleri hem de şirketler tarafından vergiyle ilgili risk yönetiminin giderek önem kazandığı görülmektedir. Vergi idarelerinin özellikle büyük şirketleri risk yönetimi konusunda teşvik edici politikalar uyguladıkları belirlenmiştir. Türkiye’de vergi riski ve yönetimi algısı üzerine bir değerlendirme yapmak için uluslararası ölçekler yardımıyla hazırlanan sorular kullanılmıştır. Hazırlanan anket, Türkiye’de farklı illerde bulunan şirketlerin mali işlerden sorumlu 400 yöneticisine uygulanmıştır. Sonuçlar SPSS 22.0 paket programı ile analize tabi tutulmuştur. Anket sonuçlarına göre en fazla vergi riski görülen alan “katma değer vergisi” ve vergi riskine sebep olan en önemli faktör ise “belgelendirme eksiklikleri” olarak tespit edilmiştir. En önemli vergi riski alanı itibari risk ve yönetim riski olarak bulunmuştur. Vergi planlaması yapan şirketlerin yapmayanlara göre, yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin olmayanlara göre, kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin uygulamayanlara göre vergi riski yönetimine uygunlukta daha iyi performans gösterdiği belirlenmiştir. Bu durum şirketlerin alanlara göre vergi riski algılarını da etkilemektedir. Türkiye’de ortaya çıkan vergi risklerini yönetmek için “vergi kontrol çerçevesi” kullanılmalıdır. Ayrıca denetim programları ve risk değerlendirme süreçleri vergi riski yönetiminde yardımcı olacaktır.

Anahtar Sözcükler:

| | | | |
|------------------|-------------|--------------------|-----------------|
| Vergi Riski | Vergi Riski | Riske Dayalı Vergi | Vergilemede |
| | Yönetimi | Denetimi | Belirlilik |
| Matrah Aşındırma | İç Kontrol | Kurumsal Risk | Vergi Sigortası |
| ve Kâr Aktarımı | | Yönetimi | |

ABSTRACT

Name and Surname : Feride BAKAR TÜREGÜN
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Fiscal Law
Degree Awarded : PhD
Page Number : xvi + 379
Degree Date : / / 2017
Supervisor : Prof. Adnan GERÇEK

TAX RISK MANAGEMENT IN COMPANIES: AN EVALUATION IN TERMS OF TURKISH TAX SYSTEM

The uncertainties occurring in every area of life cause risks, and the identified risks require being managed. Uncertainties arise in the field of taxation due to various reasons such as complicated legislation, changes, interpretation differences and international developments. Tax risk is defined “undesirable tax consequences and vulnerabilities of tax financial controls and reporting”. In literature, tax risk includes two main categories containing seven sub-categories: specific risk areas including transactional, operational, compliance and financial accounting risks and generic risk areas including portfolio, management and reputational risks. Tax risk is affected by many factors, both in internal and external of a company. In practices of countries, tax administrations and companies have interested in tax-related risk management increasingly. Especially tax administrations have implemented policies to encourage large corporations for risk management. Questions preparing with the help of international scales were used to measure perception of tax risk and its management in Turkey. The survey was applied to 400 managers who are responsible for financial affairs of companies in different cities of Turkey. The results were analyzed using SPSS 22.0 software. According to results, the area whose highest tax risk was the “value added tax” and the most important factor causing tax risks were identified as “lack of documentation”. Companies doing tax planning, having foreign subsidiaries, implementing enterprise risk management perform better suitability in terms of tax risk management. This situation also affects the companies’ perception of tax risks in areas. The “tax control framework” should use to manage the tax risks in Turkey. In addition, audit programs and risk assessment processes have helped to manage tax risks.

Keywords:

| | | | |
|----------------------------------|---------------------|----------------------------|-----------------------|
| Tax Risk | Tax Risk Management | Risk based Tax Audit | Certainty in taxation |
| Base erosion and profit shifting | Internal Control | Enterprise Risk Management | Tax insurance |

ÖNSÖZ

Doktora eğitimime başladığımda, adı ve içeriği itibariyle farklı bir konu çalışmak istiyordum. Bu yönde öncelikle beni kısıtlamadığı için, daha sonra ise tez konumu belirlerken, her aşamada benim görüşlerime önem veren, kendi düşünceleriyle çalışmanın çerçevesinin şekillenmesine yardımcı olan, benim ulaşamadığım kaynaklara pozitif enerjisiyle ulaşabilen, yurtdışıyla yazışma, kabul alma, burs almak için başvurmam, görevlendirilmem dahil tüm süreçlerde bana destek olan, sekiz yıl asistanlığını yapmaktan gurur duyduğum sayın danışmanım Prof. Dr. Adnan GERÇEK'e teşekkür ederim.

Konuyu belirledikten sonra çalışmamı ülke karşılaştırmalarıyla ve farklı bakış açılarıyla desteklenmek için kendime yurtdışında gidebilecek yerler araştırmaya başlamıştım. Benim için en iyi seçeneklerden biri de öğretim üyeleri, çalışmaları, etkinlikleri ve imkanlarıyla Vienna University of Economics and Business Institute for Austrian and International Tax Law'dı. Öncelikle beni enstitüye kabul etme nezaketi gösteren Prof.Dr.Dr.h.c. Michael LANG'e ve orada olduğum süre boyunca kurumun tüm imkanlarından faydalanmamı sağlayan, vergi alanında bakış açımı değiştiren değerli Enstitü öğretim üye ve personeline teşekkür borçluyum.

Viyana'da Enstitü bünyesinde Şubat - Ağustos 2015 dönemi boyunca araştırma faaliyetinde bulundum. Bu süre boyunca çalışmamı 2014/2 döneminde kazandığım 2214-A Yurtdışı Doktora Sırası Araştırma Burs Programı ile maddi olarak destekleyen TÜBİTAK'a teşekkür ederim.

Çalışmanın anket kısmının uygulanması hem zaman hem de maddi anlamda maliyetli bir süreçti. Bu sebeple Prof. Dr. Adnan Gerçek'in yürütücülüğünde Uludağ Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyon Başkanlığı'na proje başvurusu yaptık. Üçüncü bölümü oluşturan anket, KUAP(İ)-2016/12 nolu proje kapsamında desteklenmiştir. Desteğinden dolayı Uludağ Üniversitesi'ne teşekkür borçluyum.

Bana doktora öğrenciliğim boyunca çalışma imkânı sağlayan Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne ve İİBF Maliye Bölümü'ne teşekkür ederim.

En önemli teşekkürüm sevgili eşim Tekin TÜREGÜN'edir. Ben her yıldığımda, yeni fırsatlar ortaya çıkardığı ve sadece gülümsemesi bile hayatıma mutluluk getirdiği için.

İÇİNDEKİLER

| | Sayfa |
|------------------------|-------|
| TEZ ONAY SAYFASI..... | i |
| ÖZGÜNLÜK RAPORU..... | ii |
| YEMİN METNİ | iii |
| ÖZET | iv |
| ABSTRACT | v |
| ÖNSÖZ..... | vi |
| İÇİNDEKİLER..... | vii |
| TABLolar LİSTESİ | xii |
| ŞEKİLLER LİSTESİ..... | xv |
| KISALTMALAR | xvi |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN TEORİK ALTYAPISI

| | |
|---|-----------|
| I. RİSK YÖNETİMİ VE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN YERİ | 4 |
| A. RİSK YÖNETİMİNİN TANIMI VE RİSK YÖNETİMİNE İHTİYAÇ | 4 |
| 1. Riskin Tanımı | 4 |
| 2. Risk Yönetimi Tanımı ve İhtiyacı..... | 6 |
| B. RİSKİN SINIFLANDIRILMASI..... | 9 |
| 1. Şirket Dışı – Şirket İçi Riskler | 9 |
| 2. Yönetilebilir – Yönetilemez Riskler..... | 10 |
| 3. Sistemik – Sistemik Olmayan Riskler..... | 10 |
| 4. Finansal – Finansal Olmayan Riskler | 11 |
| C. RİSK YÖNETİMİ ÇEŞİTLERİ..... | 12 |
| 1. Finansal Risk Yönetimi | 12 |
| 2. Kurumsal Risk Yönetimi..... | 13 |
| D. RİSK YÖNETİMİ İÇİNDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN YERİ | 15 |
| II. “VERGİ RİSKİ” VE “VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ” KAVRAMLARI | 17 |
| A. VERGİ RİSKİ TANIMI VE RİSK ALANLARI..... | 17 |
| 1. “Vergi Riski”nin Tanımı | 17 |
| 2. Vergi Riskinin Sınıflandırılması | 19 |
| a. Özel Risk Alanları..... | 20 |
| (1) İşlemsel Risk..... | 20 |
| (2) Operasyonel Risk | 21 |
| (3) Uyum Riski | 23 |
| (4) Finansal Raporlama Riski..... | 24 |
| b. Genel Risk Alanları | 25 |
| (1) Portföy Riski..... | 25 |

| | |
|---|-----------|
| (2) Yönetim Riski..... | 25 |
| (3) İtibari Risk..... | 26 |
| B. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN TANIMI VE UNSURLARI..... | 28 |
| 1. Vergi Riski Yönetiminin Tanımı..... | 28 |
| 2. Vergi Riski Yönetiminin Gelişimi..... | 30 |
| 3. Vergi Riski Yönetiminin Unsurları | 33 |
| a. Ulusal Vergi Mevzuatı Açısından | 33 |
| b. Uluslararası Vergi Alanı Açısından..... | 35 |
| C. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN BAZI KAVRAMLARLA İLİŞKİSİ..... | 38 |
| 1. Vergi Uyumuyla İlişkisi | 39 |
| 2. Vergi Planlamasıyla İlişkisi..... | 40 |
| 3. Vergiden Kaçınmayla İlişkisi | 45 |
| 4. Vergi Kaçınmayla İlişkisi..... | 48 |
| 5. Vergi Denetimi ile İlişkisi | 50 |
| a. Vergi Denetimi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar: Risk Analizi..... | 50 |
| b. Risk Analizine Dayalı Denetimden Çıkarımlar..... | 53 |
| 6. İç Denetim ve İç Kontrolle İlişkisi | 56 |
| 7. Vergi Riski Yönetiminin Bazı Kavramlarla İlişkinin Değerlendirilmesi... 58 | |
| D. ŞİRKETLER İÇİN VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN AMAÇLARI..... | 61 |
| 1. Vergi Denetiminde Riskli Mükellef Grubuna Girmemek | 61 |
| 2. Vergi Cezalarıyla Karşılaşmamak..... | 62 |
| 3. Vergi Planlamasında Etkinlik Sağlamak | 63 |
| 4. Şirketle İlgili Daha İyi Kararlar Almak..... | 64 |
| 5. Şirkette Kötüye Giden Durumların Etkisini Azaltmak..... | 64 |
| 6. Sektörde Prestij Kaybına Uğramamak | 65 |
| 7. Vergi İdarelerine Risk Yönetiminden Çıkarımlar Sağlamak | 66 |
| III. VERGİ RİSKİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER | 67 |
| A. İÇSEL FAKTÖRLER | 67 |
| 1. İşletme Yapısı (Organizasyonu)..... | 67 |
| a. İşletmenin Ölçeği..... | 67 |
| b. Personelin Yetkinliği | 69 |
| c. İç Kontrol Sistemi | 70 |
| d. Kalite Yönetim Sistemi..... | 71 |
| e. Şirketin Vergi Uyum Kültürü..... | 72 |
| 2. Muhasebe Sistemi..... | 74 |
| a. İşlemlerin Karmaşıklığı..... | 74 |
| b. İşlem Sürelerinin Baskısı | 76 |
| c. Muhasebe Bilişim Sistemlerindeki Çeşitlilik | 77 |
| d. Raporlama Standartlarındaki Değişiklikler | 78 |
| B. DIŞSAL FAKTÖRLER | 79 |
| 1. İdari Faktörler..... | 79 |
| a. İdarenin Yorum Değişiklikleri | 80 |
| b. Vergi İdaresi Çalışanlarından Kaynaklanan Belirsizlikler | 81 |
| c. Denetlenme Olasılığının Düşük Olması | 82 |

| | |
|---|----|
| <i>d. Vergi Cezalarının Etkin Uygulanmaması</i> | 84 |
| 2. Yasal Faktörler | 85 |
| <i>a. Vergi Kanunlarının Karmaşık ve Belirsiz Olması</i> | 85 |
| <i>b. Vergi Kanunlarının Sık Değişmesi</i> | 87 |
| <i>c. İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Yaygın Olması</i> | 88 |
| 3. Sektörel Faktörler | 89 |
| <i>a. Sektör Özellikleri</i> | 89 |
| <i>b. Teknoloji</i> | 90 |
| <i>c. Sektörel Rekabet</i> | 92 |
| <i>d. Satış Teknikleri</i> | 93 |
| 4. Diğer Faktörler | 94 |
| <i>a. Ekonomik Konjonktür</i> | 94 |
| <i>b. İş İlişkilerindeki Karmaşıklık</i> | 94 |
| <i>c. İşin Küresel Niteliği</i> | 95 |

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VE TÜRKİYE’DE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

| | |
|--|-----|
| I. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN YERİ | 97 |
| A. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ | 97 |
| B. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİ ETKİLEYEN DÜZENLEMELER | 101 |
| 1. Hukuki Ortam | 101 |
| 2. Gelir İdaresinde İşbirliğine Dayalı Uyum Modeli..... | 104 |
| 3. Vergi Sigortası | 112 |
| 4. OECD Vergi Şeffaflığı ve BEPS (Base Erosion And Profit Shifting)..... | 113 |
| 5. Avrupa Birliği’nde Gelişmeler ve “Vergiden Kaçınmayı Önleme Paketi” | 120 |
| II. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNDE ÜLKE ÖRNEKLERİ | 126 |
| A. ABD’DE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ | 126 |
| 1. Vergi Riski Yönetimine Genel Bakış | 126 |
| 2. Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi..... | 130 |
| <i>a. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi</i> | 130 |
| <i>b. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi</i> | 139 |
| B. AVUSTURALYA’DA VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ | 144 |
| 1. Vergi Riski Yönetimine Genel Bakış | 144 |
| 2. Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi..... | 148 |
| <i>a. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi</i> | 148 |
| <i>b. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi</i> | 154 |
| C. ALMANYA’DA VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ | 157 |
| 1. Vergi Riski Yönetimine Genel Bakış | 157 |
| 2. Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi..... | 158 |
| <i>a. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi</i> | 158 |
| <i>b. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi</i> | 163 |

| | |
|--|------------|
| D. AVUSTURYA'DA VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ | 165 |
| 1. Vergi Riski Yönetimine Genel Bakış | 168 |
| 2. Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi..... | 168 |
| a. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi | 168 |
| b. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi | 171 |
| E. BİRLEŞİK KRALLIK'TA VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ | 172 |
| 1. Vergi Riski Yönetimine Genel Bakış | 172 |
| 2. Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi..... | 175 |
| a. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi | 175 |
| b. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi | 178 |
| III. TÜRKİYE'DE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ | 179 |
| A. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNE GENEL BAKIŞ | 179 |
| B. ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ | 186 |
| 1. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi..... | 186 |
| a. Vergi Karmaşıklığı..... | 187 |
| b. Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi İçin Genel Kurallar | 190 |
| c. Şirketlerde Şeffaflığı Sağlayan Düzenlemeler..... | 192 |
| d. Gelir İdaresinin Özel Düzenlemeleri | 195 |
| 2. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi..... | 198 |
| a. Transfer Fiyatlandırması | 198 |
| b. Mali İkametgah..... | 202 |
| c. Vergi Cennetleri..... | 205 |
| d. Yurt Dışı Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı..... | 206 |
| e. Finansal Raporlama | 207 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ ALGININ ÖLÇÜLMESİ

| | |
|---|-----|
| I. ARAŞTIRMANIN AMACI..... | 210 |
| II. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ | 212 |
| A. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ | 212 |
| B. SORULARIN HAZIRLANMASI | 213 |
| C. ANKETİN UYGULANMASI | 214 |
| D. YÖNTEM SEÇİMİ..... | 214 |
| III. VERİLERİN ANALİZİ..... | 216 |
| A. SORULARIN FREKANS VE BETİMSSEL ANALİZLERİ..... | 216 |
| 1. Örneklemeye İlişkin Demografik Bilgiler..... | 216 |
| 2. Vergi Riski Algısına Yönelik Soruların Analizi | 222 |
| 3. Vergi Riskini Tespit Etmeye Yönelik Soruların Analizi..... | 226 |
| 4. Vergi Riski Alanlarına Yönelik Soruların Analizi | 228 |

| | |
|---|-----|
| B. SORULARIN T-TEST VE MANN-WHITNEY U ANALİZİ..... | 239 |
| 1. Şirkette Vergi Planlaması Yapılmasının Vergi Riski Yönetimine Etkisi..... | 240 |
| 2. Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Vergi Riski Yönetimine Etkisi | 245 |
| 3. Şirkette İç Kontrol Uygulanmasının Vergi Riski Yönetimine Etkisi | 248 |
| 4. Şirkette İç Denetim Uygulanmasının Vergi Riski Yönetimine Etkisi | 250 |
| 5. Şirkette Kurumsal Risk Yönetimi Uygulanmasının Vergi Riski Yönetimine Etkisi | 252 |
| 6. Vergi Riski Alanlarına Yönelik Analizler | 256 |
| C. SORULARIN ANOVA VE KRUSKAL-WALLIS ANALİZİ..... | 261 |
| 1. Şirketin Faaliyet Alanının Vergi Riski Yönetimine Etkisi | 262 |
| 2. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Yönetimine Etkisi | 265 |
| 3. Şirketin Yurtdışı İştirak Sayısının Vergi Riski Yönetimine Etkisi | 273 |
| D. Kİ-KARE BAĞIMSIZLIK TESTİ | 276 |
| E. KORELASYON ANALİZLERİ | 280 |
| IV. ANKET SONUÇLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER..... | 284 |

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM TÜRKİYE'DE ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

| | |
|--|-----|
| I. TÜRKİYE'DE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN ÖNEMİ | 290 |
| II. ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ MODELİ..... | 296 |
| A. MEVCUT FAALİYETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ | 297 |
| 1. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi..... | 297 |
| a. Denetim Programlarının Etkisi..... | 297 |
| b. COSO ve Geliştirdiği Çerçevesi..... | 302 |
| (1) COSO ve İç Kontrol Çerçevesi..... | 302 |
| (2) COSO Kurumsal Yönetim Çerçevesi | 305 |
| (3) COSO Çerçevesinin Vergi Riski Yönetimine Uygulanması..... | 308 |
| c. Risk Değerlendirme Süreçleri | 314 |
| d. Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasının Risk Yönetimine Etkisi..... | 319 |
| e. Vergi Kontrol Çerçevesi (Tax Control Framework)..... | 324 |
| 2. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi..... | 329 |
| B. YENİ YATIRIM KARARLARINDA VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ..... | 331 |
| III. ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ | 333 |
| SONUÇ..... | 336 |
| EKLER | 342 |
| KAYNAKLAR..... | 349 |
| ÖZGEÇMİŞ..... | 379 |

TABLolar LİSTESİ

| | |
|--|-----|
| Tablo 1. Risk Olgusuna Bakış Açısındaki Değişim | 7 |
| Tablo 2. Vergi Riski Türleri ve Bunlara Sebep Olan Olaylar | 19 |
| Tablo 3. Vergilemede Uluslararası Düzenlemelerin Gelişimi | 36 |
| Tablo 4. Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Girişimler | 43 |
| Tablo 5. Vergi Riski Yönetiminin Benzer Kavramlarla Karşılaştırılması | 59 |
| Tablo 6. Vergi Hesaplarıyla Ticari Hesapların Bağlantısı Ülke Örnekleri | 75 |
| Tablo 7. OECD Ülkelerinde Denetimde Risk Analizinin Genel Görünümü | 99 |
| Tablo 8. Bazı Ülkelerde Büyük Mükelleflerle İlgili Bilgiler (2013 verileri) | 107 |
| Tablo 9. Ülkelerde İşbirliğine Dayalı Uyum Modelleri Hakkında Genel Bilgiler | 109 |
| Tablo 10. Vergi Şeffaflığı Süreç Analizi | 115 |
| Tablo 11. BEPS Eylem Planları | 117 |
| Tablo 12. OECD BEPS Önlemleri ve AB Eylemleriyle İlişkisi | 123 |
| Tablo 13. IRS 1995-2015 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler | 128 |
| Tablo 14. Amerika’da Uygulanan Politikaların Vergi Riski Alanlarına Etkileri | 138 |
| Tablo 15. Avustralya’da Uygulanan Politikaların Vergi Riski Alanlarına Etkileri . | 154 |
| Tablo 16. BMF 2013-2014 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler | 167 |
| Tablo 17. Birleşik Krallık’ta Vergiyle İlgili Bazı Bilgiler | 174 |
| Tablo 18. Birleşik Krallık’ta Uygulanan Politikaların Vergi Alanlarına Etkileri | 178 |
| Tablo 19. Türkiye’de 2001-2016 Arası Vergi İncelemesine İlişkin Bilgiler | 185 |
| Tablo 20. 2016 Yılında Vergi Mahkemeleri Açılan Dava Türü İlk 10 Sıralaması | 190 |
| Tablo 21. Ankete Katılanların Şirketteki Görevleri | 216 |
| Tablo 22. Ankete Katılanların Mesleki Deneyimi | 217 |
| Tablo 23. Şirketin Faaliyet Alanı | 218 |
| Tablo 24. Şirketin Yıllık Ortalama Cirosu | 219 |
| Tablo 25. Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Varlığı | 219 |
| Tablo 26. Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı | 220 |
| Tablo 27. Şirketin Kurumsal Risk Yönetimi, İç Denetim ve İç Kontrol Kullanımının Genel Görünümü | 220 |
| Tablo 28. Şirketin Kurumsal Risk Yönetimi, İç Denetim ve İç Kontrol Kullanımı | 221 |
| Tablo 29. Şirkette Vergi Planlaması Yapılmasının Dağılımı | 221 |
| Tablo 30. Şirkete Dışarıdan Vergi Danışmanlarının Yardımcı Olması | 220 |
| Tablo 31. “Vergi Riskini nasıl tanımlarsınız?” Sorusuna Verilen Cevabın Dağılımı . | 223 |
| Tablo 32. “Sizin şirketiniz için en önemli vergi riski hangisidir?” Sorusuna Verilen Cevabın Dağılımı | 223 |
| Tablo 33. “Şirketinizde vergi riski yönetimi neden önemli olabilir?” Sorusuna Verilen Cevabın Dağılımı | 224 |
| Tablo 34. “Şirketinizde hangi alanda en fazla vergi riski görülmektedir?” Sorusuna Verilen Cevabın Dağılımı | 225 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 35. “Bu faktörlerden hangisi şirketinizdeki beklenmeyen vergisel sonuçlar açısından en etkilisidir?” Sorusuna Verilen Cevabın Dağılımı | 225 |
| Tablo 36. Alanlara Göre Vergi Riskinin Derecelendirilmesi | 226 |
| Tablo 37. Alanlara Göre Vergi Riskine Yönelik Bazı İstatistikler | 227 |
| Tablo 38. “Şirketin Vergi Riski Yönetimine Uygunluğu” Sorularının Dağılımı | 228 |
| Tablo 39. Vergilemede “İşlemsel Riski” Ölçmeye Yönelik Soruların Dağılımı | 230 |
| Tablo 40. Vergilemede “Operasyonel Riski” Ölçmeye Yönelik Soruların Dağılımı .. | 232 |
| Tablo 41. Vergilemede “Uyum Riski”ni Ölçmeye Yönelik Soruların Dağılımı | 233 |
| Tablo 42. Vergilemede “Finansal Raporlama Riski”ni Ölçmeye Yönelik Soruların Dağılımı | 235 |
| Tablo 43. Vergilemede “Portföy Riski”ni Ölçmeye Yönelik Sorularının Dağılımı | 236 |
| Tablo 44. Vergilemede “Yönetim Riski”ni Ölçmeye Yönelik Sorularının Dağılımı ... | 237 |
| Tablo 45. Vergilemede “İtibari Risk”i Ölçmeye Yönelik Sorularının Dağılımı | 238 |
| Tablo 46. Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Yönetimine Uygunluk) | 240 |
| Tablo 47. Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Alanları) | 242 |
| Tablo 48. Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Yıllık Ciro) | 244 |
| Tablo 49. Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Yurtdışı İştirak) | 244 |
| Tablo 50. Yurtdışı İştiraklerle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Yönetimine Uygunluk) | 245 |
| Tablo 51. Yurtdışı İştiraklerle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Alanları) | 247 |
| Tablo 52. İç Kontrolle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Yönetimine Uygunluk) | 249 |
| Tablo 53. İç Denetimle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Yönetimine Uygunluk) | 251 |
| Tablo 54. Kurumsal Risk Yönetimiyle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Yönetimine Uygunluk) | 253 |
| Tablo 55. Kurumsal Risk Yönetimiyle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Alanları) | 255 |
| Tablo 56. Vergi Riski Alanlarına Yönelik Bazı İstatistikler | 256 |
| Tablo 57. Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Türleri) | 257 |
| Tablo 58. Yurtdışı İştiraklerle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Türleri) | 258 |
| Tablo 59. Kurumsal Risk Yönetimiyle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Türleri) | 259 |
| Tablo 60. İç Denetimle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Türleri) | 260 |
| Tablo 61. Şirketin Faaliyet Alanının Vergi Riski Alanlarına Etkisi İstatistikler | 262 |
| Tablo 62. Şirketin Faaliyet Alanının Vergi Riski Alanlarına Etkisi Levene Testi | 263 |
| Tablo 63. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Alanlarına Etkisi ANOVA Testi | 264 |
| Tablo 64. Şirketin Faaliyet Alanının Vergi Riski Alanlarına Etkisi Kruskal Wallis Analizi | 265 |
| Tablo 65. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Alanlarına Etkisi İstatistikler | 265 |
| Tablo 66. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Alanlarına Etkisi Levene Testi | 266 |
| Tablo 67. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Alanlarına Etkisi ANOVA Testi | 267 |
| Tablo 68. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Alanlarına Etkisi Kruskal Wallis Analizi | 269 |
| Tablo 69. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Yönetimine Etkisi İstatistikler | 269 |
| Tablo 70. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Yönetimine Etkisi Levene Testi | 270 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 71. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Yönetimine Etkisi ANOVA Testi ... | 271 |
| Tablo 72. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Yönetimine Etkisi Kruskal Wallis Analizi | 272 |
| Tablo 73. Şirketin Yurtdışı İştirak Sayısının Vergi Riski Alanlarına Etkisi İstatistikler..... | 273 |
| Tablo 74. Şirketin Yurtdışı İştirak Sayısının Vergi Riski Alanlarına Etkisi Levene Testi | 274 |
| Tablo 75. Şirketin Yurtdışı İştirak Sayısının Vergi Riski Alanlarına Etkisi ANOVA Testi | 275 |
| Tablo 76. Şirketin Yurtdışı İştirak Sayısının Vergi Riski Alanlarına Etkisi Kruskal Wallis Analizi | 276 |
| Tablo 77. “Vergi Planlaması” ile Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı Ki-Kare Analizi | 277 |
| Tablo 78. Yıllık ciro ile Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı Ki-Kare Analizi | 277 |
| Tablo 79. Vergi Planlaması ile Yıllık ciro Ki-Kare Analizi | 278 |
| Tablo 80. Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı ile Risk Değerlendirme Süreçleri Ki-Kare Analizi | 279 |
| Tablo 81. Vergi Riski Yönetimine Uygunluk ve Vergi Riski Alanlarının Korelasyon Analizi ile Tespiti | 281 |
| Tablo 82. BMVDB’ye Bağlı Mükelleflerin Vergi Gelirleri İçindeki Durumu | 293 |
| Tablo 83. Türkiye’de Büyük Mükellefler ve Vergi İncelemesi | 294 |
| Tablo 84. Türkiye’de Büyük Mükelleflerin Kriterlere Göre Sayısal Dağılımı..... | 295 |
| Tablo 85. Genelleştirilmiş Denetim Yazılımları ile İlgili Bazı Bilgiler | 300 |
| Tablo 86. Şirket Hedeflerinin Vergi Riski Yönetimi için Belirlenmesi | 308 |
| Tablo 87. Vergi Riski Yönetimi Çerçevesi Kontrol Ortamı Bileşeninin Kapsamı | 310 |
| Tablo 88. Vergi Riski Yönetimi Çerçevesi Risk Değerlendirme Bileşeninin Kapsamı .. | 311 |
| Tablo 89. Vergi Riski Yönetimi Çerçevesi Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Kapsamı .. | 312 |
| Tablo 90. Vergi Riski Yönetimi Çerçevesi Bilgi ve İletişim Bileşeninin Kapsamı | 312 |
| Tablo 91. Vergi Riski Yönetimi Çerçevesi İzleme Bileşeninin Kapsamı | 313 |
| Tablo 92. Stratejik ve Operasyonel Açından Vergi Riski Yönetim Yapısının Bileşenleri | 318 |
| Tablo 93. Hile incelemelerinde senaryolar yoluyla incelenebilen unsurları | 322 |
| Tablo 94. VKÇ Aşamalarında Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı | 328 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Şekil 1. Risk Yönetimi | 8 |
| Şekil 2. Klasik Vergi Denetimi ve Riske Dayalı Vergi Denetimi Süreci | 51 |
| Şekil 3. Vergi Riski Yönetiminin Bazı Kavramlarla İlişkisi ve Sınırı | 60 |
| Şekil 4. Mükellef Büyüklükleri ve Vergi Gelirleri İçindeki Payları | 106 |
| Şekil 5. ATO Vergi Uyum Modeli | 145 |
| Şekil 6. ATO'nun Önerdiği Vergi İşletim Modeli | 150 |
| Şekil 7. HMRC Temel Vergi Riski Alanları | 173 |
| Şekil 8. Türkiye'de Vergi İncelemesinde Risk Analizinin Kullanımının Toplam Vergi İncelemesi İçindeki Payı (2007 – 2015) | 184 |
| Şekil 9. Vergi Riskine Müdahale Etmenin Dört Yolu | 309 |
| Şekil 10. COSO İç Kontrol Çerçevesi | 305 |
| Şekil 11. COSO Küpünün Vergi Riski Yönetimi İçin Uyarlaması..... | 309 |
| Şekil 12. Şirketlerde Entegre Risk Yönetiminin Kapsaması Gereken Riskler | 315 |
| Şekil 13. Vergi Riski Haritası Yoluyla Risklerin Tespiti | 316 |
| Şekil 14. Vergi Küpüne İlişkin Örnek Görünüm | 317 |
| Şekil 15. Global Vergi Küpüne İlişkin Örnek Görünüm | 330 |

KISALTMALAR

| Bibliyografik Bilgiler | Kısaltma |
|--|-----------------|
| Adı Geçen Eser | a.g.e. |
| Adı Geçen Makale | a.g.m. |
| Adı Geçen Tez | a.g.t. |
| Annual compliance arrangement | ACA |
| Australian Taxation Office (Avustralya Vergilendirme Ofisi) | ATO |
| Bağımsız Denetim Standardı | BDS |
| Base Erosion and Profit Shifting | BEPS |
| Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı | BMVDB |
| Discriminant Inventory Function System (Ayırt Edici Envanter Fonksiyon Sistemi) | DIF |
| Editör | Ed. |
| Exchange of information | EoI |
| Financial Accounting Standards Board Interpretation No. 48 | FIN 48 |
| Foreign Account Tax Compliance Act | FATCA |
| Gelir İdaresi Başkanlığı | GİB |
| Genelleştirilmiş Denetim Yazılımları | GDY |
| Her Majesty's Revenue and Customs (Majesteri'nin Gelir ve Gümrükleri) | HMRC |
| Internal Revenue Code (İç Gelir Kanunu) | IRC |
| Internal Revenue Service (İç Gelir İdaresi) | IRS |
| İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) | IIA |
| Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu | KGK |
| Katma Değer Vergisi | KDV |
| Kontrol edilen yabancı kurum | KEYK |
| Organisation for Economic Co-operation and Development | OECD |
| Peşin fiyatlandırma anlaşması | PFA |
| Sermaye Piyasası Kurulu | SPK |
| Sarbanes-Oxley Kanunu | SOX |
| The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission | COSO |
| UFRS Yorum 23 | IFRIC 23 |
| Uluslararası Finansal Raporlama Standartları | UFRS/IFRS |
| Uluslararası Muhasebe Standartları | UMS/IAS |
| Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) | IASB |
| Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants) | IFAC |
| Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri | GAAP |
| US National Research Program (Ulusal Araştırma Programı) | NRP |
| US Securities and Exchange Commission | US SEC |
| Ve diğerleri | vd. |
| Vergi Dairesi Otomasyon Projesi | VEDOP |
| Vergi Denetim Kurulu | VDK |
| Vergi Kontrol Çerçevesi | VKÇ |
| Vergi Usul Kanunu | VUK |
| Vergiden kaçınmanın önlenmesi için genel kurallar | GAAR |

GİRİŞ

Risk “zarara uğrama tehlikesi” olarak tanımlanır. Hayatta her alanda karşılaşılan risk, sonucunda negatif bir etki yaratır. Finansal alanda, bir şirket için yapılan planların başarısız olma olasılığı, alınan kararların hatalı çıkma tehlikesi, zarar etme veya kâr elde etmeme gibi durumları genel olarak “risk” diye adlandırmak mümkündür. Eğer her alanda belirlilik sağlansaydı, risklerden söz edilemezdi. Fakat bunun tamamen sağlanması olası görünmemektedir. Bu sebeple bireyler ve kurumlar; belirsizlikleri tahmin etmek, engellemek, aktarmak, azaltmak için risk yönetimi uygulamaktadırlar.

Riskin fırsat olarak değerlendirilmesi, doğru zamanda, doğru risklerin alınması anlayışını ortaya çıkarmıştır. Günümüzde küreselleşme ve liberal hareketler ile ekonomik yapının dinamikliği; ilişkileri, sistemleri ve uygulamaları karmaşık hale getirmiş olup, bu değişim iş dünyasında belirsizlik ve riskleri artırmıştır. Yaşanan finansal krizler şirketleri; riski belirleme, önleme, azaltma ve yönetme konularında yeni arayışlara itmiştir. Dolayısıyla şirketler tarafından risk olgusu yönetilebilir bir kavram olarak kabul edilmeye başlanmış ve analizler yapılarak, riskten korunmaya yönelik araçlar ve önlemler geliştirilmiştir. Risk yönetimi, fırsatlardan yararlanırken, tehditlerin en aza indirildiği bir ortamın sağlanması olarak belirlenmiş, hedeflenen amaca ulaşmak için alınabilecek risklerin çeşidi, ölçüsü ve planı ortaya konulmaya başlanmıştır.

Bir devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisini kullanması özel sektörün tüm faaliyetlerini ve bunların sonuçlarını etkilemektedir. Bu sebeple mükellefler vergilemenin sınırlarını net bir şekilde bilmek isterler. Birçok alanda gözlenen risk olgusu şirketlerin iş faaliyetleri için de sonuçları bilinmeyen durumlar yaratır, bu yüzden diğer alanlarda olduğu gibi vergileme alanı için de riskin tespit edilmesine ve yönetilmesine ihtiyaç duyulur. Risk yönetiminin etkili olması için organizasyonun tüm düzeylerindeki risklerin belirlenmesi ve risk yönetimine dahil edilmesi gerekir.

Vergi riski kısaca “belirsiz vergi durumları ile finansal kontrol ve raporlamadaki zayıf noktalar” olarak tanımlanır. Literatürde vergi riski temelde iki ana kategoriye içeren yedi alt kategoriye ayrılmaktadır. İlk grup olan özel risk alanları işlemsel, operasyonel, uyum ve finansal raporlama riskini içermektedir. Diğer grup olan genel risk alanlarında ise portföy, yönetim ve itibari risk yer almaktadır. Günümüzde kurumsal risk yönetiminin şirketin tüm alanlarına yayılmasıyla vergi riski yönetimi de onun bir parçası haline

gelmiştir. Bu sebeple özellikle büyük şirketlerin uyguladıkları iç kontrol, genel risk yönetimi ve vergi planlaması stratejilerini tekrar ele almaları gerekmektedir.

Birçok ülkede vergi idareleri mükelleflerin uyum riskini ölçmeye odaklanarak, onların gönüllü uyumunu artırmak için risk analizleri uygulamaktadır. Bu uygulamalar aynı zamanda şirketlerin de kendi vergi risklerini tespit etme ve onları yönetmelerini destekler niteliktedir. Vergi riski yönetimi; bir şirketin vergi risklerini zamanında tanımlama ve bunları etkili ve mümkün olduğunca proaktif olarak kontrol etme sürecidir. Vergi riski yönetimi; riskli mükellef grubuna girmemek, vergi cezalarıyla karşılaşmamak, vergi planlamasında etkinlik sağlamak, daha iyi kararlar almak, kötüye giden durumların etkisini azaltmak, sektörde prestij kaybına uğramamak ve süreçten vergi idareleri için çıkarımlar oluşturmak amacıyla uygulanmaktadır. Şirketlerde vergi risklerini etkileyen iç ve dış birçok faktör vardır. Bu sebeple risk yönetimi gerçekleştiren şirketlerin öncelikle bunları iyi analiz etmeleri gerekmektedir.

Şirketler için daha iyi ve sorumlu yönetim anlayışı kurumsal yönetim (yönetişim) ilkelerini ortaya çıkarmıştır. Bu anlayış şirketlerin risklerinin analiz edilerek, süreçlerin daha iyi kurulmasını da kapsamaktadır. Çeşitli ülkelerde yapılan düzenlemeler özellikle halka açık şirketlerde kurumsal yönetim, iç kontrol, risk yönetimin önemini ortaya çıkarmıştır. Bu düzenlemeler aynı zamanda vergi risklerinin belirlenmesi ve yönetilmesi açısından da etkilidir. Uluslararası alanda ortaya çıkan şeffaflık ve vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik gelişmeler, özellikle çok uluslu şirketlerde risk yönetiminin öncelikli hale gelmesini sağlamaktadır.

Yabancı literatür incelendiğinde, vergi riski, vergi riski yönetimi ile ilgili hem teorik hem de uygulamaya yönelik birçok çalışma olduğu görülmüştür. Ülkemizde ise birkaç çalışmada tespit edilen sınırlı başlıklar hariç bu alanda yapılan bir çalışmaya rastlanmamaktadır. Bu çalışmayla, Türkiye’de henüz ele alınmayan vergi riskinin kavramsal çerçevesinin irdelenmesi ile vergi riski yönetiminin unsurlarının ve bu riski etkileyen faktörlerin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Ayrıca Türkiye’de şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğunu değerlendirmek amacıyla en fazla vergi risk taşıdığı kabul edilen bağımsız denetime tabi şirketler üzerine bir araştırma yapılmıştır. Böylece şirketlerin vergi riskleri konusundaki algıları tespit edilerek, vergi riski yönetiminin uygulanabilirliği değerlendirilmiş ve şirketlerin bu konudaki farkındalıklarının ölçülmesi hedeflenmiştir.

Bu amaçla çalışma dört temel bölümde ele alınmıştır. İlk bölümde risk, vergi riski, vergi riski yönetimi kavramları, vergi riski alanları, vergi riski yönetiminin gelişimi, unsurları ve benzer kavramlardan farklılıkları, amaçları ile vergi riskini etkileyen faktörler ele alınarak konuya ilişkin teorik altyapı oluşturulmuştur.

İkinci bölümde çeşitli ülkelerde vergi riski yönetiminde vergi idarelerinin genel uygulamaları ve vergi riski yönetimini etkileyen bazı düzenlemeler ele alındıktan sonra; ABD, Avustralya, Almanya, Avusturya ve İngiltere’de vergi riski yönetimi uygulamalarında şirketlerin dikkat etmesi gereken hususlar ele alınmıştır. Daha sonra Türkiye’de vergi riski yönetimi ulusal ve uluslararası mevzuat açısından değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölümde uygulanan anket çalışmasına yer verilmiştir. Uluslararası ölçeklerden yola çıkılarak hazırlanan anket en fazla vergi riski taşıdığı kabul edilen bağımsız denetime tabi şirketlerin mali işlerden sorumlu 400 yöneticisine kurumsal bir anket firması aracılığıyla uygulanmıştır. Bu bölümde anketin amacı, yöntemi, soruların hazırlanması ve uygulanma sürecine yer verildikten sonra; frekans, t-test, Mann-Whitney U, ANOVA, Kruskal-Wallis, Ki-Kare bağımsızlık testi ve Korelasyon analizi uygulamalarının sonuçlarına yer verilmiştir. Sonuçlar ayrıca karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır.

Dördüncü bölümde, diğer ülke uygulamalarından yararlanılarak Türkiye’de vergi riski yönetiminde eksiklikler ve bu açıdan önemi ele alınmıştır. Ayrıca şirketlerde vergi riski yönetimi uygulanmasında nelere dikkat edilmesi gerektiği, mevcut faaliyetler ve yeni yatırımlar için ayrı ayrı değerlendirilerek, şirketlerde vergi riski yönetiminin uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.

Çalışmanın genel değerlendirmesine ise sonuç bölümünde yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN TEORİK ALTYAPISI

I. RİSK YÖNETİMİ VE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN YERİ

Risk yönetimi özellikle son yılların tartışılan konularından biri haline gelmiştir. Bu çerçevede birçok tanımı yapılmış ve içeriği doldurulmaya çalışılmıştır. Risk yönetimi çeşitlerinden biri de vergi riski yönetimidir. Vergi riski yönetiminin yerini ortaya koyabilmek için genel olarak riski, risk yönetiminin gerekliliğini ve diğer risk yönetim türlerini açıklamakta yarar vardır. Ayrıca vergi riski yönetiminin net olarak sınırlarını çizmek benzer alanlarla karşılaştırma yapmakla, amaçlarını ve etkilendiği faktörleri belirlemekle mümkündür.

A. RİSK, RİSK YÖNETİMİ TANIMI VE RİSK YÖNETİMİ İHTİYACI

1. Riskin Tanımı

“Risk” sözcüğünün kökeni Arapça “risq” ve Latince “riscum” kelimelerinden gelmektedir. Kelimenin Arapça kökeni tesadüfi ve olumlu, Latince kökeni ise olumsuz bir anlam taşımaktadır¹. Risk kelimesinin diğer bir temeli olan eski İtalyancadaki “risicare” kelimesinin karşılığı ise “cüret etmek” anlamına gelmektedir².

Risk, Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından “zarara uğrama tehlikesi, riziko” olarak tanımlanmıştır³. Risk; amaç ve hedeflere ulaşmayı engelleyen olaylar bütünüdür⁴. Risk mevcut durumdaki dengeyi bozan yeni olay ve koşulların varlığında ortaya çıkmaktadır, bununla birlikte riskin disiplinler arası kabul gören bir tanımı bulunmamaktadır⁵. Mevcut

¹ B. Z. Kedar, *Again: Arabic Risq, Medieval Latin Riscum*, Studi Medievali, Centro Italiano Di Studi Sull Alto Medioev, Spoleto, 1970’den aktaran Tony Merna, Faisal F. Al-Thani, *Corporate Risk Management*, Second Edition, John Wiley&Sons, England, 2008, s. 9.

² Peter L. Bernstein, *Tanrılara Karşı – Riskin Olağanüstü Tarihi*, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 26.

³ Bkz. TDK, Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, (24.01.2015).

⁴ Şafak Birol Acar, “Risk Yönetimi ve Kontrol Faaliyetleri”, <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7417,2-risk-yonetimi-teknik-ve-uygulamaları---safak-birol-acar.pdf?0>, (05.03.2015), s. 4.

⁵ Duygu Kızıldağ, *Yönetsel Açıdan Risk Yönetimine Bir Bakış: ISO 31000 Risk Yönetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, ss. 16-17.

risk tanımları sadece onun ilgili alandaki yansımaları göstermektedir⁶. Örneğin finansal açıdan bir tanımında risk, meydana gelebilecek şeylerin alanı ve olma olasılıkları ile ilgili kabul edilmektedir⁷. Daha geniş bir perspektifte finansal açıdan; bir şirket için yapılan planların başarısız olma olasılığı, alınan kararların hatalı çıkma tehlikesi, zarar etme veya kâr elde etmeme gibi durumları genel olarak “risk” diye adlandırmak mümkündür. Bununla birlikte eğer alınacak kararların, yapılan yatırımların ve yürütülen faaliyetlerin yaratacağı sonuçlar önceden kesin olarak bilinseydi, belirlilik söz konusu olurdu ve bu durumda riskten söz edilemezdi⁸.

Fakat bu durumun tamamen sağlanması olası görünmemektedir. Risk kabul edilen çeşitli standartların içinde de tanımlanmaktadır. Örneğin ISO⁹/IEC¹⁰ Guide 73, riski “olayların olasılıkları ve sonuçlarının birleşimi”, AS/NZS¹¹ 4360, riski “hedefler üzerinde etki yaratabilecek olayın ortaya çıkma şansı”, COSO¹² ise riski “değer yaratan veya mevcut değeri azaltan etkiye sahip olaylar” olarak tanımlamıştır¹³.

Riski anlamak zordur; çünkü psikolojinin, matematiğin, istatistiğin ve tarihin önemli aşamalarına nüfuz eder¹⁴. Risk birçok alanda gözlenebilir bir olgudur. Yediğimiz yiyecekler, içtiğimiz su, soluduğumuz hava, alışkanlıklarımız ve yaşam tarzımız, giderek bağımlı hale geldiğimiz teknoloji ve birçok şeyin insan üzerindeki fayda ve zararlı etkilerinin belirsizliği bile hala devam etmektedir¹⁵. Yeni bir işe başlama, askeri müdahaleler, bazı spor faaliyetleri hatta günlük kişisel ilişkilerde bile risklerle karşılaşılabilir. Fakat bunların genel özelliğinin, kişilerin maruz kaldıkları veya kalacakları

⁶ TUSİAD, *Kurumsal Risk Yönetimi*, TUSİAD Yayını, Yayın No. 452, 2008, s. 16.

⁷ Philip A. Wickham, “What Do Strategists Mean When They Talk About Risk?”, *Business Strategy Series*, 9(4), 2008, s. 202.

⁸ Mehmet Bolak, *Risk ve Yönetimi*, Birsen Yayınevi, İstanbul, 2004, s. 3.

⁹ ISO - International Organization for Standardization (Uluslararası Standardizasyon Teşkilatı), birçok ülkenin milli standart kuruluşunun üye olduğu bir federasyondur.

¹⁰ IEC - International Electrotechnical Commission (Uluslararası Elektroteknik Komisyonu), ilgili teknolojiler konusunda uluslararası standart hazırlama çalışmaları yürütmektedir.

¹¹ Standards Australia ve Standards New Zealand'nın birlikte çalışarak ortaya çıkardıkları standartlardır.

¹² ABD kökenli bir organizasyon olan The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), iç kontrol ve kurumsal risk yönetimiyle ilgili dünya çapında kabul gören standartlar hazırlamaktadır.

¹³ Kızıldağ, a.g.e., s. 19.

¹⁴ Bernstein, a.g.e., s. 15. Ayrıca yazar çalışmasında riskin kavramsal olarak Batı'da 7-8 yüzyıl önce Hint-Arap rakam sistemine dayandığını söyler. Çünkü rakam yoksa olasılık yoktur. Sonraki süreçte ise olasılık hesaplamalarının bulunmasıyla karar almanın doğası keşfedilmiş ve günümüz toplumlarında karar verme sürecinde akılcı çözümler ortaya çıkmıştır.

¹⁵ Asa Boholm, “The Cultural Nature of Risk: Can There be an Anthropology of Uncertainty?”, *Ethnos*, 68(2), June, 2003, s. 159.

durumun sonuçlarını önemsemesi ve belirsizlik olduğu söylenebilir. Yani temelde iki önemli bileşen “maruz kalma” ve “belirsizlik” olarak ortaya çıkar¹⁶.

2. Risk Yönetiminin Tanımı ve Risk Yönetimi İhtiyacı

Riskin kazanç sağlamak için bir araç olarak değerlendirilmesi, girişimciliğin bir risk alma işi olduğunun kabulüyle sağlanmaktadır. Bu felsefede doğru zamanda, doğru risklerin alınması ve bunun kazanca dönüştürülmesi gerekmektedir¹⁷. Genel anlamda risk, 1980’li yıllarda şirketler için bir tehdit olarak adlandırılırken, 1990’lı yıllarda iç denetimle beraber işleyen bir süreç haline gelmiş, 2000 yılından sonrasında ise risk yönetimiyle birlikte bir fırsat olarak değerlendirilmiştir. Günümüzde ise ekonomik yapı daha dinamik işlemekte, ilişkiler daha karmaşık hale gelmektedir ve bu değişim riski artırmaktadır¹⁸.

Risk yönetimi bir organizasyona özgü riskleri tespit etmek ve bunlara uygun şekilde tepki verme sanatıdır. Risk yönetimi tanımlama, değerlendirme, planlama ve risklerin yönetimini içeren resmi bir süreçtir¹⁹. Her ne kadar tam adı ortaya konmasa da risk yönetiminin tarihi gelişimi ticaretin başlangıcına kadar uzanır. Ayrı bir disiplin olarak oluşması ise sigortacılığın gelişmesi ile ortaya çıkmıştır²⁰. Risk yönetimi, fırsatlardan yararlanırken, tehditlerin en aza indirildiği bir ortamın sağlanmasıdır²¹. Gelecekte olabilecekleri tespit etmek ve değişik alternatifler arasında seçim yapabilme yeteneği çağdaş toplumlarda gözlenir. Risk yönetimi refahın dağılımından kamu sağlığı politikalarına, savaşların engellenmesinden trafik sorunlarına, sigorta primi ödemelerinden pazarlama sektörüne kadar tüm karar alma süreçlerinde etkinliği sağlar²².

Dünya her geçen gün daha yoğun bir fırsatlar evrenine dönüşürken aynı zamanda tehditler de artmaktadır²³. Bu sebeple oluşan riski yönetme ihtiyacı ön plandadır. Günümüzde şirketler tarafından risk olgusu yönetilebilir bir kavram olarak kabul edilmekte ve analizler yapılarak, riskten korunmaya yönelik araçlar ve gelişmeler sürekli olarak takip

¹⁶ Glyn A. Holton, “Defining Risk”, *Financial Analysts Journal*, 60(6), 2004, s. 22.

¹⁷ TUSİAD, a.g.e., ss. 15-16.

¹⁸ Maliye Bakanlığı, Risk Yönetim Süreci, <http://www.sgb.gov.tr/IcKontrol/Risk%20Ynetim%20Sunumlar/MaliyeBakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1RiskY%C3%B6netimi.pdf>, (30.10.2015), ss. 15-16.

¹⁹ Merna, Al-Thani, a.g.e., s. 2.

²⁰ TUSİAD, a.g.e., s. 25.

²¹ Onur Derici, Zekeriya Tüysüz, Aydın Sarı, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, 145. Yıl Özel Sayısı, S. 65, Nisan-Haziran 2007, s. 151.

²² Bernstein, a.g.e., s. 20.

²³ Derici, Tüysüz, Sarı, a.g.m., s. 151.

edilmektedir²⁴. Şirketler için risk yönetimine bakış açısındaki değişim aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablo 1. Risk Olgusuna Bakış Açısındaki Değişim

| GELENEKSEL BAKIŞ | MODERN BAKIŞ |
|--|---|
| Risk, kontrol altına alınması gereken olumsuz bir faktördür. | Risk fırsata çevrilebilen bir durumdur. |
| Risk yönetimi ilgili birimde yapılır. | Risk yönetimi tüm birimlerin alanına girer. |
| Risk yönetiminde sorumluluk alt birimlerindir. | Risk yönetiminde sorumluluk üst birimindir. |
| Risk ölçümleri değişkenlik gösterir. | Risk ölçülebilir. |
| Yapılanmamış ve tutarsız risk yönetim fonksiyonları vardır. | Risk yönetimi her kurum yönetim sistemlerine kurulur. |
| Yönetim kurulu denetim komitesiyle iç kontrolü sağlar. | Yönetim kurulu risk komitesiyle risk yönetimini gerçekleştirir. |

Kaynak: PwC, *Her Yönüyle Kurumsal Risk Yönetimi*, İnfomag Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 7.

Şirketler için risk yönetimi risk/kazanç dengesinin üst yönetimin risk alma durumuna uygun olarak oluşturulmasıdır. Sonuçta amacı kâr elde etmek olan şirketlerin belirli riskleri göze alması gerekir. Risk yönetimi ise hedeflenen amaca ulaşmak için alınabilecek risklerin çeşidini, ölçüsünü ve planını belirler²⁵. Kurumlarda, risklere karşı daha hazırlıklı bir ortam yaratılması, kaynakların kullanımında daha dikkatli bir çabayı doğurmaktadır²⁶.

Risk yönetimi ihtiyacı; kurumun varlığının ve faaliyetlerinin minimum riskle kesintisiz devamı, karşılaşılabilecek sürprizlerin en aza indirilmesi, kayıplara yol açabilecek tehditlerin maliyetlerinin azaltılması, gelir istikrarının sağlanması ile şirketin büyüme hedeflerinin sürdürülebilir olması için ve aynı zamanda yasal düzenlemelere daha iyi adapte olarak, paydaşlara karşı sorumluluk gereği ortaya çıkmaktadır²⁷. Risk yönetimi

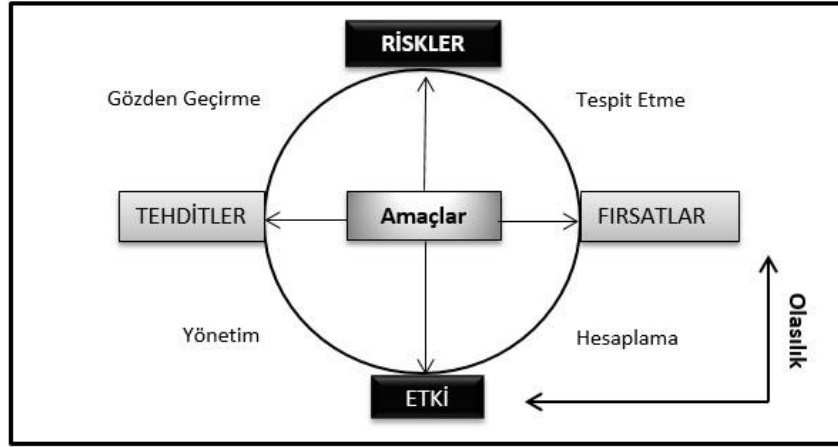
²⁴ Erhan Demireli, Berna Taner, "Risk Yönetiminde Riske Maruz Değer Yöntemleri ve Bir Uygulama", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 14, S. 2, 2009, s. 127.

²⁵ TUSİAD, a.g.e., s. 17.

²⁶ Kamile Özel, "İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye için bir Model Önerisi", Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2007, <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/5491,kamileozelpdf.pdf?0>, (10.02.2015), s. 116.

²⁷ TUSİAD, a.g.e., ss. 17-19.

sadece özel sektörde değil, kamu sektörü için de önemlidir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği²⁸ “Risk Değerlendirme Standartları”nı belirlemiştir. Risk değerlendirme, “idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi süreci” olarak kabul edilmiştir. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesini içeren Standart 6’da idarelerin, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemesi için; her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik risklerin belirlenmesi, bunların gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkilerinin yılda en az bir kez analiz edilmesi ve bunlara karşı alınacak önlemlerin belirlenerek eylem planları oluşturulması gerekmektedir.



Şekil 1. Risk Yönetimi

Kaynak: K. H. Pickett Spencer, *The Auditing Handbook*, Third Edition, John Wiley&Sons, UK, 2010, s. 180.

Yukarıda risk yönetiminde fırsatlar – tehditler tarafı ve sürecin birbirini takip eden tespit, hesaplama, yönetim ve gözden geçirme aşamaları görülmektedir. Bu sürecin sonucunda amaç belirsizliklerin olası olumsuz etkilerini en aza indirirken, olası olumlu etkilerini artırmaya çalışmak ve önceden yapılan planlarla karşılaşılabilecek durumlara doğru tepkiler verip, yerinde tepki almayı içerir²⁹.

²⁸ 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁹ Fatma Ulucan Özkul, Zehra Almalı Özdemir, *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2011, s. 6.

B. RİSKİN SINIFLANDIRILMASI

Risk farklı alanlarda farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Beklenen sonuçlarla gerçekleşenler arasındaki fark birçok nedenden kaynaklanabilmekte olup, bu durumda risk faktörleri fazladır ve bunların sınıflandırılması gerekmektedir³⁰. Risk çeşitleri her geçen gün artış göstermektedir. Zamanlaması, türü ve şiddeti açısından farklılık gösteren risklerin sınıflandırılması; karşılaşılabileceklerin tanımlanabilmesi, etkilerinin belirlenebilmesi ve kontrol altına alınabilmesi açısından önemlidir³¹.

Literatürde risk alanlarının farklılığı sebebiyle birçok sınıflandırma yapıldığı görülmektedir. Piyasa riski, kredi riski, likidite riski, yasal risk ve operasyonel risk olarak bir sınıflandırma³² yapılabileceği gibi; stratejik riskler, finansal riskler, operasyonel riskler ve dış çevre riskleri³³ olarak da yapılan sınıflandırmalar vardır. Ayrıca sektöre yönelik; bankacılık sektörü, inşaat sektörü, finans sektörü riskleri gibi sınıflandırmalar da yapılmaktadır. Aşağıda genel sınıflandırmalara yer verilmiştir.

1. Şirket Dışı – Şirket İçi Riskler

Risk en temel sınıflandırmada bu başlık altında incelenebilir. Birçok alanda etkili faktörlerin “içsel” ve “dışsal” olarak ayrıldığı görülmektedir, bu durum risk için de geçerlidir. Şirket dışı ya da çevresel riskler, işletmenin kontrolü dışında oluşan ve sonuçlarıyla işletmeyi etkileyen durumları içermektedir. Bunlar piyasa fiyatlarındaki değişimler, ülkeler ve bölgeler arasındaki vergi ve teşvik farklılıkları, teknolojik değişimlerin sonuçları, hava koşullarındaki değişim vb. tabiat olaylarının etkileri gibi dış faktörlerin sonucunda oluşmaktadır³⁴.

Şirket içi riskler ise; kullanılan üretim teknolojisi, finansal yapıdaki borçlanmanın durumu, personelin uzmanlıklarından kaynaklanan sorunlar, likidite gereksinimi, yüksek kâr elde etme arayışının sonuçları, işçi – işveren arasında ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkların etkileri olabilir³⁵. Bunlar kısmen şirketin kontrol altına alabileceği durumlardır. Fakat gerekli izlemelerin yapılması önemlidir.

³⁰ Bolak, a.g.e., s. 4.

³¹ Kızıldağ, a.g.e., s. 21.

³² İzzettin Gökhan Özbilgin, “Risk ve Risk Çeşitleri”, *Bilişim Dergisi*, Y. 40, S. 145, Temmuz-Ağustos, 2012, ss. 89-90.

³³ TUSİAD, a.g.e., s. 19.

³⁴ Bolak, a.g.e., s. 4.

³⁵ Bolak, a.g.e., s. 4.

2. Yönetilebilir – Yönetilemez Riskler

Günümüzde şirketler tarafından risk olgusu yönetilebilir bir kavram olarak kabul edilmekte; bu konuda analizler yapılarak, riskten korunmaya yönelik girişimlerde bulunmaktadır³⁶. Bununla birlikte bir şirketin karşılaşılabileceği her riski kontrol edebilmesi zor görünmektedir.

Riskin yönetilebilir olup olmadığı riski şirketin içsel ve dışsal yapısından kaynaklanıp kaynaklanmadığıyla da ilgilidir. Örneğin piyasadaki mal fiyatlarının durumu, döviz kuru, faiz oranı gibi dışsal faktörlerin etkilerinin şirket tarafından yönetilmesi ya da doğal afetlerin yaratacağı risklerin hesaplanması güçtür. Fakat günümüzde şirketler türev finansal araçların kullanımıyla dışsal finansal riskleri ve sigorta yaptırarak doğal afetlerden kaynaklanan dışsal risklerin etkilerini en az indirebilmektedirler. Bununla birlikte hava koşullarının üretime etkisinin ya da talep değişimlerinin sonuçlarının getirdiği dışsal risklerin yönetilmesi zordur. Bu sebeple şirket dışı risklerin bir kısmının yönetilebilir ve bir kısmının ise yönetilemez olduğu kabul edilmektedir³⁷.

Aynı şekilde şirket içi risklerin de yönetilebilirlik durumu değişmektedir. Şirket içi risklerin yönetilemeyeceği durum özellikle personel hatalarından kaynaklanan sorunlarda ortaya çıkar. Personel alımlarında özen gösterilmesi ve hizmet içi eğitimler yapılması yoluyla bu risklerin azaltılması mümkün olsa da insan hatasından kaynaklanan risklerle karşı karşıya kalınabilir. Bu sebeple şirket içi risklerin de yönetilebilir ve yönetilemez olarak ayrıldığı kabul edilir³⁸.

3. Sistemik – Sistemik Olmayan Riskler

Sistemik risk, içinde bulunulan sistemden kaynaklanan ve bunun sonucunda faaliyet alanındaki tüm şirketleri farklı derecelerde fakat aynı yönde etkisi altına alan risklerdir³⁹. Ekonomik, politik ve diğer çevre şartların bir sonucudur⁴⁰. Bu risklerin kontrol edilmesi zordur. Sistemik olmayan risk ise şirkete özgün faktörlerden kaynaklanır, belirli

³⁶ Demireli, Taner, a.g.m., s. 127.

³⁷ Bolak, a.g.e., s. 5.

³⁸ Bolak, a.g.e., s. 5.

³⁹ Özbilgin, a.g.e., s. 88.

⁴⁰ Cihan Tanrıöven, Emine Ebru Aksoy, “Sistemik Risklerin Belirleyicileri: İMKB’de Sektörel Karşılaştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2011, s. 120.

konum veya koşulların ortaya çıkardığı bir sonuçtur⁴¹, tek bir sektör veya firmaya özgü olan ve sadece bunları etkileyen risklerdir. Şirketler faaliyetlerini kontrol ederek bu tür riskleri azaltabilme şansına sahiptirler⁴².

Sistemik ve sistemik olmayan risk, özellikle menkul kıymet yatırımlarının taşıdığı riskler için kullanılır. Burada riskin ölçümü tahmin edilen getiri ve gerçekleşen arasındaki farkla belirlenir. Sistemik risk sonucunda piyasadaki menkul kıymetlerin tümü, farklı oranda olsa da aynı yönde etkilenir, yani hepsinin fiyatı yükselir ya da düşer. Sistemik riskin kaynakları faiz oranı, satın alma gücü (enflasyon) ve pazardaki değişimler olarak görülmektedir⁴³. Sistemik risk sonucunda finans sisteminin bütününe etkileyecek ölçekte ve sektördeki kuruluşları olumsuz etkileyen bir sonuç ortaya çıkıyorsa, bir şirketin ya da piyasanın bir alanındaki bozulmanın domino etkisi yaratarak diğerlerine zarar vermesiyle krizlerin oluşması durumunda sistemik riskin bir türü olan sistemik risklerden bahsedilir. Sistemik olmayan riskler ise şirkete özgüdür, bunların kaynağı finansal, faaliyet, yönetim, iş ve endüstri alanıyla ilgilidir⁴⁴.

4. Finansal – Finansal Olmayan Riskler

Genel olarak riskler daha çok şirketlerin finansal durumları üzerinde etkili olmaktadır. İşletmenin hedeflediği kâr durumu tamamen finansal göstergeleriyle ilgilidir. Finansal riskler de şirketin ekonomik kaynaklarından doğarlar⁴⁵. Finans literatüründe risk hakkında birçok tartışma vardır, bunlar aynı zamanda onun tanımlarına da yansımakta ve net tanımlama yapılamamasına sebep olmaktadır⁴⁶. Örneğin sigortacılık alanında risk, yitirme tehlikesi, belirsizlik, gerçek sonucun beklenen sonuçtan farklı olması ihtimali, beklenen durumdan başka herhangi bir durumun ortaya çıkması ihtimali olarak tanımlanırken; bankacılıkta risk, verilen bir kredinin veya girişilen bir taahhüdün tahsilinde ya da yerine getirilmesinde başarısızlık ihtimali; finans alanında risk ise; işletmenin finansal yönüyle ilgili planlanan veya beklenen herhangi bir durumun meydana gelmesinde

⁴¹ Özbilgin, a.g.e., s. 88.

⁴² Tanrıöven, Aksoy, a.g.e., s. 120.

⁴³ Bolak, a.g.e., ss. 5-7.

⁴⁴ Bolak, a.g.e., ss. 7-8.

⁴⁵ Kızıldağ, a.g.e., s. 22.

⁴⁶ Holton, a.g.e., s. 19.

ortaya çıkan sapma ihtimalidir⁴⁷. Finansal riskler kurumun finansal durumunun ve tercihlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkar; kredi, faiz, nakit, finansal piyasalar, emtia fiyatları vb. riskleri kapsar⁴⁸.

Finansal olmayan riskler; firmaların üretim teknolojisi, emek vb. unsurlarından kaynaklanan, faaliyet alanları içinde mal ve hizmet üretiminin doğal sonucu olarak oluşabilen risklerdir. Finansal riskleri sayısal olarak ölçümlemek daha kolayken, finansal olmayan riskleri ölçümlemek zordur. Bu sebeple finansal olmayan risklerle baş etmek için standart teknikler geliştirilememekte ve yöneticilerin tutumları farklılık göstermektedir⁴⁹.

C. RİSK YÖNETİMİ ÇEŞİTLERİ

Risk alanlarının çeşitliliği yanında, onları yönetmek için ortaya çıkan yöntemlerin de çeşitli olması kaçınılmazdır. Birçok alanda gözlenebilen risk yönetim süreçleri şirketler itibariyle temelde iki yöntem üzerinden yapılmaktadır. Bunlardan ilki geleneksel anlayışla şirketin farklı birimlerinde ayrı ayrı yapılan risk yönetimi, ikincisi şirketin genel yönetim felsefesinde üst birim tarafından yapılan kurumsal risk yönetimidir. Aşağıda risk yönetiminde geleneksel anlayışta şirketler için önemli olan finansal risk yönetimi ve günümüz modern risk yönetimi anlayışında kurumsal risk yönetimi konuları ele alınmıştır.

1. Finansal Risk Yönetimi

Finansal risk yönetimi, finansal kararların doğuracağı sonuçları; kur, faiz, fiyat gibi değişkenlerle ilişkili değerlendirerek, oluşabilecek riskten kaçınma tekniklerinin bulunması ve teknikler arasında tercih yapılarak, en uygun çözümlerin doğru zamanda kullanılması sürecidir⁵⁰. Belirli bir zaman diliminde eldeki varlıkların değerinde meydana gelebilecek kayıpların olası büyüklüğünün tahmini, başta finansal kurumlar olmak üzere bireyler ve diğer işletmelerin gittikçe daha fazla ilgilendikleri bir konudur. Finansal kurumlar diğer alanlara göre daha fazla riskle karşı karşıya oldukları için özellikle uluslararası piyasa faaliyetleri risklerini de daha çok bünyelerinde barındırırlar. Risklerin artması ise, risk yönetim ihtiyacını doğurmaktadır. Bu durum uluslararası finansal piyasalardaki krizlerin

⁴⁷ Abdurrahim Emhan, "Risk Yönetim Süreci ve Risk Yönetimde Kullanılan Teknikler", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 23, S. 3, 2009, s. 210.

⁴⁸ TUSİAD, a.g.e., s. 19.

⁴⁹ Bolak, a.g.e., s. 8.

⁵⁰ Güven Sayılğan, "Finansal Risk Yönetimi", *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C.50, S.1-2, 1995, s. 324.

artmasıyla önemli hale gelmiştir. Uluslararası kuruluşlar krizle mücadelede, hem bilanço hem de diğer faaliyetlerinden kaynaklanan risklerin ölçülmesi ve buna yönelik tedbirlerin alınması konusunda daha yoğun çalışmaya başlamışlardır⁵¹.

Küreselleşme finansal işlem hacimlerinin artmasına ve finansal risklerin çeşitlenmesine sebep olmuştur. Bu gelişmeler özellikle bankacılık sektöründe ve finansal sistemler bazında sorunların yaşanmasına sebep olmuştur⁵². Özellikle bankacılık sektörünün uluslararası alanda karşılaştığı ve yönetmek zorunda olduğu riskler hem artmakta hem de çeşitlenmektedir. Yaratılan yeni ürünler, bilgi işlem teknolojisindeki gelişmeler sonucu ortaya çıkan yeni işlem prosedürleri ve dağıtım kanalları ve ulaşılan yeni finansal piyasalar, bankalara hem yeni fırsatlar sunmakta hem de yeni riskler ortaya çıkarmaktadır. Taşınan risklerin banka çapında ölçülmesi ve ulaşılan risk rakamlarının birleştirilmesi süreci de bu gelişmelere paralel olarak zorlaşmaktadır⁵³. Risk yönetimi alanında önemli bir gelişme olarak 1988 yılında çıkan ve sonrasında revize edilen Basel Sözleşmesi finansal piyasa risklerine odaklanmaktadır⁵⁴.

Risk konusunda yapılan çalışmaların, istatistiki ve matematiksel hesaplamaların bilgisayar teknolojiyle birlikte yönetim alanında kullanımının artmasıyla kantitatif hesaplamaların finansal risk ölçümünde kullanımı yaygınlaşmıştır⁵⁵. Her finansal yatırım bünyesindeki riski de beraberinde getirir. Risk ölçümleri yapılsa da; sistem, süreç, insan ve dışsal faktörler sebebiyle operasyonel riskler ortaya çıkabilmektedir. Bu sebeple sadece bir finansal risk yönetiminin başarıya ulaşması zordur⁵⁶.

2. Kurumsal Risk Yönetimi

Sigortacılıkla birlikte gelişen risk yönetimi ihtiyacı 1990'lı yıllardan itibaren kapsamı genişleyerek şirketleri etkileyen tüm riskleri yönetme anlayışına dönüşmüştür. Bu dönüşümdeki en önemli belirleyici çok uluslu şirketlerin konumu olmuştur⁵⁷. Risk yönetiminde, riske karşı savunmacı geleneksel yaklaşımdan, modern yaklaşıma geçilmesi

⁵¹ Bolak, a.g.e., s. 265.

⁵² K. Evren Bolgün, M. Barış Akçay, *Risk Yönetimi*, 2. Baskı, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 37.

⁵³ Mustafa Duman, "Bankacılık Sektöründe Finansal Riskin Ölçülmesi ve Gözetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Value at Risk Metodolojisi", *Bankacılar Dergisi*, S.32, 2000, s. 22.

⁵⁴ Bolgün, Akçay, a.g.e., s. 38.

⁵⁵ Sayılğan, a.g.e., s. 325.

⁵⁶ Bolgün, Akçay, a.g.e., ss. 42-43.

⁵⁷ TUSİAD, a.g.e., s. 25.

kurumsal risk yönetimin ortaya çıkmasıyla olmuştur⁵⁸. Bu süreçte risklerin kapsamı en geniş halini alarak, sadece kayıp ve finansal riskler değil; stratejik ve faaliyet risklerini de içerir hale gelmiştir. Geleneksel yaklaşım değişerek, modern süreç tüm risklere karşı kullanılabilir bir araç olarak ve stratejik, operasyonel, itibari, yasal ve bilgiye yönelik daha geniş alanları kapsayan niteliğe bürünmüştür⁵⁹. Böylece risk yönetiminin belirli bir birimde değil, kurum genelinde bir bütün halinde yürütülmesi kabul edilmiştir⁶⁰.

Kurumsal risk yönetimi, şirketlerin yönetim kurulu, yönetim ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen, strateji belirlemede ve işletme çapında uygulanan, işletmeyi etkileyebilecek potansiyel olayları belirlemek için tasarlanmış, şirket için oluşabilecek riskleri yönetmeye ve işletmenin hedeflerine ulaşmak için makul güvence sağlamaya yönelik bir süreçtir⁶¹. Kurumsal risk yönetimi, risk yönetim süreci ile kurumun genel yönetim sürecini birleştirerek, uygulanacak stratejilerin buna göre belirlenmesini içerir⁶².

Kurumun risk yönetim felsefesi aynı zamanda hedeflerine ulaşmak için kurumun almayı kabul ettiği riski yani “risk iştahını” belirler⁶³. Kurumsal risk yönetimi seçilecek stratejilerde öncelik sırasını belirlemede; büyüme, risk-kazanç dengesi, riske karşı karar alma, kayıpları en aza indirme, şirketler arası risklerin izlenmesi, çoklu risklere entegre tepkilerin verilmesi ve fırsatların yakalanması aşamalarında yardımcı olur⁶⁴. Kurumsal risk yönetimi geleneksel yöntemlerin aksine kurumun en üst kademelerinden en alt birimlerine strateji belirlemede yardımcı olarak, riskleri azaltmaktan çok onları yönetmeye odaklanır. Ayrıca sürecin etkin işlemesi risk yönetme maliyetlerinin azaltılmasında ve iş performanslarının artırılmasında yardımcı olur⁶⁵. Kurumsal risk yönetimine geçiş süreci şirket içinde risklerin ayrı hesaplandığı birimlerin, bütün haline dönüştürülmesiyle başlar. Burada adımlar hedeflerin belirlenmesi, durum analizi, hedef yapının tespiti, fark analizi ve planlama, dönüşüm, gözden geçirme şeklinde gerçekleştirilir⁶⁶.

⁵⁸ Halis Kıral, Esmâ Meltem Kılıç, “Kamuda Kurumsal Risk Yönetimi”, *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*, Ed. Figen Altuğ, Ahmet Kesik, Murat Şeker, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 350.

⁵⁹ Işıl Arslan, “Kurumsal Risk Yönetimi”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, 2008, s. 14.

⁶⁰ Arslan, a.g.t., s. 22.

⁶¹ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, New Jersey, 2004, s. 2.

⁶² Arslan, a.g.t., s. 21.

⁶³ PwC, a.g.e., s. 30.

⁶⁴ PwC, a.g.e., s. 6.

⁶⁵ Arslan, a.g.t., ss. 23-24.

⁶⁶ TUSİAD, a.g.e., s. 33.

Kurumsal risk yönetimi sonucunda stratejik (kurumun hedefleriyle ilgili), operasyonel (kurum kaynaklarının etkin ve verimli kullanımıyla ilgili), raporlama (raporların güvenliğiyle ilgili) ve uygunluk (yasalar ve diğer düzenlemelere uygunlukla ilgili) yönetimleri yapılır⁶⁷.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kamu mali yönetiminde reform çalışmaları; kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımı ile mevzuata uygunluğun sağlanmasını iç kontrol sistemleri ile sağlamaya çalışmaktadır. Kamuda iç kontrol sistemlerinin bir unsuru olarak ortaya çıkan risk yönetimi, özel sektördeki kâr maksimizasyonu amacından ziyade kamu yararının sağlanmasına yönelmiştir⁶⁸.

Risk yönetimi, şirketlerin bütün faaliyetlerindeki kararlar üzerinde etkili olarak ya değer yaratır, ya var olanı korur ya da değerlerin kaybolmasını önler⁶⁹. Süreç öncelikle riskleri tanımlama aşamasıyla başlar, daha sonra değerlendirme ve yönetme süreci, son olarak da kontrol yapılmaktadır⁷⁰. Aşamalar sırayla şunlardır: risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve ölçülmesi, önceliklendirilmesi, uygun çözümlerin bulunması ve uygulanması, sürecin izlenmesi, iletişim ve danışma. Süreç sonucunda riskten kaçınma, riski azaltma, riskin azaltılarak transferi, riskin tamamen transferi⁷¹, riskin kontrol altına alınması ve riskin sigortalanması söz konusu olmaktadır⁷². Riskin göze alınabilir olması durumunda ise bunlara ek olarak riski kabullenme uygulanabilir⁷³.

D. RİSK YÖNETİMİ İÇİNDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN YERİ

Küreselleşme ve liberal hareketler, uluslararası piyasalarda sermaye hareketlerinin yaygınlaşmasını beraberinde getirmiş, iş dünyasında belirsizlik ve riskleri artırmıştır. Yaşanan finansal krizler şirketleri riski belirleme, önleme, azaltma ve yönetme konularında yeni arayışlara itmiştir⁷⁴. 1990'lara gelindiğinde, iç kontrole ve risklere odaklanan işletme

⁶⁷ PwC, a.g.e., s. 21.

⁶⁸ Kırıl, Kılıç, a.g.e., s. 350.

⁶⁹ PwC, a.g.e., s. 22.

⁷⁰ Özen Akçakanat, "Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci", *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, C. 4, S. 7, 2012, ss. 33-37.

⁷¹ TUSİAD, a.g.e., s. 51, 60.

⁷² Emhan, a.g.m., ss. 217-218.

⁷³ Derici, Tüysüz, Sarı, a.g.m., s. 162.

⁷⁴ Ulucan Özkul, Almalı Özdemir, a.g.e., s. 4.

yönetimi vergisel dolandırıcılıklara engel olamamış, şirket yönetim süreci içinde vergi riski yönetiminin önemi artmıştır⁷⁵.

Risk yönetimini başarı ile uygulamak, şirketler tarafından karşılaşılan ya da karşılaşılabilecek riskleri farklı yönleri itibariyle analiz edecek yeterliliğe sahip olmayı gerekli kılar⁷⁶. Risk yönetiminin etkili olması için organizasyonun tüm düzeylerinin risk yönetimine dahil edilmesi gerekir⁷⁷. Yani bir şirketin içinde risk yönetiminin ilgili olmadığı hiçbir alan yoktur⁷⁸. Eğer risk yönetiminde bir birimin karşılaşacağı riskler bertaraf edilirken, diğer bölümler başarısız olursa kurumun hedeflerine ulaşılması zorlaşır⁷⁹. Riski yönetme yeteneği ve onun temeli olan risk alma ve alternatiflerden en iyisini belirleme arzusu, ekonomik sistemlerde dinamikleri ortaya çıkaran, onları ileri götüren enerjinin temel unsurudur⁸⁰.

İşletmeler yatırım kararları verirken, yüklenecekleri vergiyi de planlamalarına dahil ederler⁸¹. Vergi belirsizlikleri, uyum riski ve bu risklerle ilgili durumlar şirketler için önemli sorunlar oluşturmaktadır⁸². Özellikle bazı büyük şirketlerde vergi yönetiminde görülen skandallar ve ekonomik darboğazlar şirketlerde yönetim kurulları için daha şeffaf bir yönetim sisteminin kurulmasını gerektirmektedir. Günümüzde şirketlerin paydaşları vergi riski yönetimi hakkında bilgi sahibi olmaya; uygulanan ve denetlenen kurumsal davranışlara daha fazla ilgi göstermeye başlamışlardır. Bu durum finansal göstergelerde verginin bir performans göstergesi olmasını ve “daha az vergi daha iyidir” kuralının uygulanmasını gerektirmiştir⁸³. Bir risk yönetim yaklaşımı, değer yaratan ve risk oluşturan değerler arasında bir denge kurar. Vergi riski yönetiminde bu denge gelir ve kâr hedeflerinin gerçekleşmesine yoğunlaşır. Risk beklentisi, planlama, öngörme, uyum döngüsü içinde limitler belirlenir. Öngörülemeyen bir vergi riski oluşması, diğer riskleri etkileyerek bir domino etkisi yaratabilir⁸⁴.

⁷⁵ P. J. Henahan, Aidan Walsh, *Global Tax Risk Management*, Bloomsbury Professional, UK, 2008, ss. 11-20.

⁷⁶ TUSİAD, a.g.e., s. 16.

⁷⁷ Merna, Al-Thani, a.g.e., s. 2.

⁷⁸ TUSİAD, a.g.e., s. 17.

⁷⁹ Arslan, a.g.t., s. 24.

⁸⁰ Bernstein, a.g.e., s. 21.

⁸¹ Onur Eroğlu, *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s. 1.

⁸² Catrina Lavermicocca, “Tax Risk Management Practices and Their Impact on Tax Compliance Behaviour – The Views of Tax Executives from Large Australian Companies”, *Journal Of Tax Research*, 9(1), 2011, s. 96.

⁸³ Bernd Erle, “Tax Risk Management and Board Responsibility”, KPMG, Germany, <http://www.idweb.org/documents/Erle.pdf>, (12.09.2015), s. 3.

⁸⁴ Catalina Cozmei, Elena Claudia Şerban, “Risk Management Triggres: From the Tax Risk Pitfalls to Organizational Risk”, *Procedia Economics and Finance*, 15, 2014, s. 1594.

Günümüzde bir şirket yöneticisi için en büyük risklerden biri, tam olarak ne olduğunu anlamadığı vergi uygulamalarının ve işlemlerinin altına imza atmaktır⁸⁵. Vergi riski yönetimi, kaynakların heba edilmesine yol açan ve cezai yaptırımlara sebep vergisel durumları önleyerek⁸⁶, şirketlerin mali açıdan hedeflerine ulaşmalarını kolaylaştırır. Vergi riski yönetimi, kurumsal yönetimi temel alan günümüz şirketlerinin önemli bir yapıtaşdır ve yönetim kurulunun sorumluluğundadır⁸⁷. Kurumsal yönetim, şirketin yönetimi, yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer menfaat sahipleri arasındaki ilişkileri kapsayan; hedefler ve bu hedeflere ulaştıran araçların ve performansın nasıl izleneceğinin belirlendiği bir yapıdır⁸⁸. Kurumsal yönetim hedeflerine ulaşmak isteyen şirketler risk yönetimini de bir araç olarak kullanmaktadır. Vergi riski yönetimi, kurumsal risk yönetiminin bir alt bileşeni olarak, kurumsal varlıkları işletmek ve yönetmek ve sonuçta şirketlerin düzgün ve etkili organizasyonunu sağlamada önemli bir faktördür⁸⁹. Bu sebeple kurumsal risk yönetimini gerçekleştiren şirketler verginin de bir risk alanı olduğunu göz ardı edemezler ve bunun parçası olarak vergi riski yönetimi şirketlerde genel yönetim anlayışına paralel bir şekilde uygulanmalıdır.

II. “VERGİ RİSKİ” VE “VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ” KAVRAMLARI

A. VERGİ RİSKİNİN TANIMI VE RİSK ALANLARI

1. “Vergi Riski”nin Tanımı

Benjamin Franklin’in vergiyle ilgili söylediği ünlü sözü şöyledir: “Dünyada vergi ve ölümden başka kesin bir şey yoktur”. Burada kesinlik olarak ortaya çıkan düşünce onların hayatın içindeki varlığıdır. Günümüzde haklı olarak mükellefler hiç olmazsa bu var oluşun tutarlı ve öngörülebilir olmasını aramakta, katlanacakları yükümlülüğün net sınırlarının bilinmesini istemektedirler⁹⁰.

⁸⁵ Oğuz Çetinkaya, “Şirket Yöneticileri için Vergi Uyuşmazlıkları Rehberi”, 2008, <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9e8e09-8e3c-4a22-a1b8-108009bed8d6.pdf>, (02.04.2015), s. 1.

⁸⁶ Daniel N. Erasmus, “Tax Intelligence: The Seven Habitual Tax Mistakes Made by Companies”, Tax Risk Management Services, <http://www.erasmusontax.com/publications/>, (15.10.2015), s. 2.

⁸⁷ Erle, a.g.m., s. 3; ATO, “Large Business and Tax Compliance”, Canberra, 2013, https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/LB_I/downloads/BUS169851rgbustaxcomp.pdf, (06.05.2015), s. 10.

⁸⁸ OECD, “G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri”, 2015, <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf>, (09.03.2016), s. 9.

⁸⁹ Talya Segal, “The Changing Tax Risk-Management Landscape: Initial Insights from United States of America, the United Kingdom and South Africa”, Thesis on Master Degree of Commerce, University of the Witwatersrand, South Africa, 2013, s. 14.

⁹⁰ Jansen van Rensburg, “Tax Risk Management: A Framework for Implementation”, Thesis on Master Degree of Taxation, University of Pretoria, South Africa, 2012, s. 1.

Bir şirketin aldığı kararlar, yürüttüğü faaliyetler ve gerçekleştirdiği işlemler çeşitli risklere sebep olurlar. Bu risklerin bazıları vergiyle ilgili olarak ortaya çıkar ve bunlar vergi hukukunun uygulanması ve özellikle bazı işlemlerin pratiğiyle ilgili belirsizliğe ilişkin olabilirler. Söz konusu durum işlemin kendisinden ya da onun konumunu açıklamak için gerekli olan belgelendirme düzenlemesindeki belirsizlikten kaynaklanabilir. Bazen de işe yönelik faaliyetlerin ve işlemlerin vergi sonuçlarına ulaşmak için sistemin nasıl en iyi şekilde çalıştığına yönelik belirsizlikler olabilir. Bu belirsizlikler vergi riskinin artmasına sebep olur⁹¹.

Zor tanımlanan ve kesin tanımı olmayan diğer tüm kavramlar gibi “vergi riski”nin de bir tanımını yapmak güçtür. Bu durum kavramın yeni olmasından ve henüz herkes tarafından kabul edilen genel bir tanımının olmamasından kaynaklanır, fakat farklı kişiler tarafından yapılan birkaç tanımdan yola çıkarak onun ne olduğu yönünde bilgi verilebilir. Bir tanımda vergi riski “yargı süreci, hukuki değişiklikler, iş ilişkilerindeki farklılaşma, denetimlerin daha duyarlı hale gelmesi, kanunların yorumlanmasındaki belirsizlikler ve vergisel işlemlerdeki tüm farklılaşmaların sebep olduğu beklenmeyen vergisel sonuçlar” olarak açıklanır⁹². Diğer bir tanımda vergi riski “örgütsel veya vergi stratejisi sonucunda önceden belirlenen hedeflere ulaşamamasının getirdiği risk” olarak kabul edilir. Bu sebeple vergi stratejilerinin ve planlarının uygulanmasının, günlük işlemlerin, uyum ve vergi borcunu etkileyen şirketin raporlama faaliyetlerinin, bilanço hataları ile yanlışlıklarının veya itibari hasarın sonuçlarından etkilenir⁹³. Başka bir tanımda kısaca “belirsiz vergi durumları ile finansal kontrol ve raporlamadaki zayıf noktalar” olarak açıklanır⁹⁴. Vergi riski “vergi yasalarının nasıl en iyi yorumlanacağına belirsiz olması ya da bu vergi risklerini azaltmak için uygulanması gereken en iyi sistemin belirsiz olması”dır⁹⁵.

Uluslararası bir denetim firması tarafından yapılan bir çalışmada vergi riski “vergi kanunlarına uyumsuzluğun riski⁹⁶” olarak tanımlanmıştır. Bunun yanında “finansal raporlama riski”, “şirket işlemlerinde istenmeyen vergi sonuçları” ve “tahammül edilemeyen vergi pozisyonları” şeklinde de kabul edildiği görülmektedir⁹⁷.

⁹¹ Tony Elgood, Tony Fulton, Mark Schutzman, *Tax Function Effectiveness: The Vision for Tomorrow's Tax Function*, PwC and Wolters Kluwer Business Publishing, 2008, s. 11/3.

⁹² B. P. Arlinghaus, “Goal Setting and Performance Measures – by Tax Professionals in Fortune 500 Companies”, *The Tax Executive*, 50 (6), 1998, s. 435.

⁹³ Elgood, Fulton, Schutzman, a.g.e., s. 11/3.

⁹⁴ Lavermicocca, a.g.m., ss. 96-97.

⁹⁵ Rensburg, a.g.t., s. 1.

⁹⁶ KPMG, “Tax Governance Institute, Tax Risk Management eSurvey”, 2007, http://www.surveys.kpmg.com/aci/docs/surveys/Tax_Riskmanagement_esurvey.pdf, (16.09.2015), s. 3.

⁹⁷ KPMG, a.g.e., s. 3.

Vergi riskinin; şirketin vergisini veya şirket faaliyetlerini olumsuz etkileyen ya da beklenmeyen ve kabul edilemeyen parasal, mali veya itibari sonuçlara sebep veren vergi stratejilerindeki her durum, eylem, eylemsizlik; işlemler, finansal raporlar veya uyumu içiren daha kapsamlı bir alanı vardır⁹⁸.

2. Vergi Riskinin Sınıflandırılması

Elgood, Paroissien ve Quimby (2004)'e göre vergi riski temelde iki ana kategoriye içeren yedi alt kategoriye ayrılmaktadır. İlk grup olan özel risk alanları işlemsel, operasyonel, uyum ve finansal raporlama riskini içermektedir. Diğer grup olan genel risk alanları ise portföy, yönetim ve itibari riski içerir. Söz konusu sınıflandırmanın daha sonra yapılan çalışmalarda da kabul gördüğü tespit edilmiş⁹⁹, bu sebeple çalışmamızda da bu sınıflandırmaya bağlı kalmıştır. Aşağıdaki tabloda vergi riski türleri ve bunlara yol açabilen örnek olaylara yer verilmektedir.

Tablo 2. Vergi Riski Türleri ve Bunlara Sebep Olan Olaylar

| VERGİ RİSKİ TÜRÜ | | VERGİ RİSKİNE YOL AÇABİLEN OLAYLAR |
|--------------------|---------------------------------|---|
| ÖZEL RİSK ALANLARI | İşlemsel Risk | Devralmalar Elden çıkarmalar Birleşmeler Finansman işlemleri Sınır ötesi işlemlerin vergisel durumları Şirket içi yeniden yapılanmalar |
| | Operasyonel Risk | Yeni girişimler Yeni işletim modelleri Yatırımlarda yeni bölgeler Yeni faaliyet yapıları tercihi Teknolojik gelişmelerin etkisi |
| | Uyum Riski | Yönetim eksikliği Muhasebe kayıt ve kontrollerindeki zayıflıklar Veri tutarlılığı sorunları Yetersiz kaynaklar Sistem değişiklikleri Mevzuat değişiklikleri Gelir araştırmaları Ülkelere özgü gümrük, yaklaşım ve uyum düzenlemeleri |
| | Finansal Raporlama Riski | Mevzuat değişiklikleri Muhasebe sistemlerindeki değişiklikler Muhasebe politikaları ve GKGMİ değişiklikler |

⁹⁸ Lavermicocca, a.g.m., s. 97.

⁹⁹ Bkz. Lavermicocca, a.g.m.; Cozmei, Serban, a.g.m.; Elgood, Fulton, Schutzman, a.g.e.; Haroldene F. Wunder, "Tax Risk Management and the Multinational Enterprise", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 18, 2009. Ayrıca Daniel N. Erasmus, "South Africa", *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010 çalışmasında söz konusu riskleri kurum içi vergi riski olarak kabul etmiştir. Kurum dışı vergi riskini "yürürlükteki yasama ve düzenleyici işlemlerdeki değişiklikler ve vergi yasalarının uygulanması ve yorumlanmasında değişikliklere sebep olan yeni içtihatların sonuçları" olarak tanımlamıştır.

| | | |
|----------------------------|----------------------|---|
| GENEL RİSK ALANLARI | Portföy Riski | Bu olayların bazılarının bir arada gerçekleşmesi |
| | Yönetim Riski | Personel değişiklikleri (özellikle vergi ve muhasebe alanında) Deneyimli personelin ayrılması veya düzgün raporlanmamış önemli bilgilerin onlarda olması Yeni ve deneyimsiz kişiler |
| | İtibari Risk | Vergi idaresinin baskısı/inceleme Basındaki görünüm Duruşma ve yasal süreç Siyasi gelişmeler |

Kaynak: Tony Elgood, Ian Paroissien, Larry Quimby, *Tax Risk Management*, PwC, 2004, s. 35.

a. Özel Risk Alanları

Özel risk alanları birbirleriyle yakın ilişki halinde olan, hatta bazı durumlarda tek bir risk olarak ifade edilebilecek işlemsel, operasyonel, uyum ve finansal muhasebe risklerinin yer aldığı bir kategoridir. Fakat onların vergi riski yönetimi sürecinin bir parçası olarak kendi başlarına ayrı ayrı gözden geçirilmesine ve müdahale edilmesine ihtiyaç vardır¹⁰⁰.

(1) İşlemsel Risk

Şirketler vergi borcunu azaltma girişimleri ve katlanılan riskler arasında kararlar alırlar, bu durum bazen risklerden kaçmak için yanlış stratejilerle yasal vergi düzeyinden daha fazlasının ödenmesine sebep olabilir. Şirketlerin rutin işlemleri riskleri azaltırken, bir defaya mahsus yapılan rutin olmayan işlemler ise tam tersi bir etki yaratır¹⁰¹. Şirketin stratejik planlarına uygun olarak aldığı kararlarda veya rutin olmayan işlemlerinde ortaya çıkan bu riskler “stratejik riskler” olarak da kabul edilmektedir¹⁰².

İşlemsel riskler bir şirket tarafından alınan kararlar sonucunda maruz kalınan durumlarla ilgilidir. Herhangi bir işlemde, ilgili vergi kanununun nasıl uygulanacağına yönelik belirsizlik ve özellikle daha karmaşık işlemlerdeki tercih yapılacak alanlardaki belirsizlikler söz konusu olabilir. Daha alışılmadık ve daha az rutin olan özel işlemlerde genellikle vergi riskinin artması muhtemeldir. Bir kerelik veya rutin olmayan işlemler, örneğin şirketin veya işin bir bölümünün devralınması veya elden çıkarılması, önemli yeniden yapılandırma projeleri veya yeniden örgütlenme, genellikle günlük satış ve hizmet işleri gibi rutin işlemlerden daha fazla vergi riski taşımaktadırlar. Bu durum rutin

¹⁰⁰ Tony Elgood, Ian Paroissien, Larry Quimby, *Tax Risk Management*, PwC, 2004, s. 7.

¹⁰¹ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1594.

¹⁰² Elgood, Fulton, Schutzman, a.g.e., s. 11/4.

işlemlerin diğer işlemlere oranla uygulanış sürecinin düzenli bir sisteme oturtulmasıyla da ilgilidir. Bazı işlemler belirli bir vergi sonucunu elde etmek için yapılmışsa, bunun sonucunda ise daha düşük ya da daha fazla vergi riskiyle karşılaşmak söz konusu olmaktadır¹⁰³. İşlemsel risk, ticari düzenlemelerin yapılandırması yoluyla verginin ödenmesinden veya vergi yasalarının yanlış uygulanmasından kaçınmak için olağandışı veya karmaşık işlemlerin ortaya çıkma olasılığının bir göstergesidir¹⁰⁴.

Vergi alanındaki işlemsel riskin ortaya çıkarılmasında işlemlerin ne kadar vergi riski içerdiği ve işlemlerin uygulanmasında ne kadar risk alındığına bakılmaktadır. Böylece şirketin işlemsel vergi riski profili ortaya çıkmaktadır. Bu durumda riskin varlığı, riskin boyutu, kabul edilebilir bir seviyede olup olmadığı görülecek ve önlenmesine yönelik planlama yapılabilecektir¹⁰⁵. İşlemsel risk; finansal vergi sorunları, yerel vergi sorunları, davalar, maliyet paylaşım anlaşmaları, vergi yargısının iş ilişkilerine etkisi açısından değişmektedir¹⁰⁶. Ayrıca şirketin gerçekleştireceği işlemlerde vergi departmanından bilgi alınmıyor ya da son anda alınmıyorsa, şirketin kabul edilebilir bir risk değerlendirme çerçevesi mevcut değilse, bir işlemin düzgün olarak belgelenmesi, uygulanması ve sürdürülmesi sürecinden başarısızlıklar varsa, işlemsel risklerin ortaya çıkması muhtemeldir¹⁰⁷.

(2) Operasyonel Risk

Operasyonel riskler; Basel Committee on Banking Supervisions tarafından genel kabul görmüş tanımıyla “yetersiz ve başarısız şirket içi süreçler, personel yapısı, sistemler veya dış kaynaklı olarak ortaya çıkan zarara uğrama riski” olarak kabul edilir¹⁰⁸. Bu riskler bir şirketin günlük rutin işlerinde vergi kanunlarının, düzenlemelerinin ve kararlarının uygulanmasındaki durumların altında oluşmaktadır. Eğer farklı işlemler söz konusu olursa buna göre riskin boyutu da farklı olacaktır. Örneğin üçüncü kişilere yapılan satışlarla grup içi sınır ötesi satışların yol açacağı riskler farklıdır. Her ikisi de günlük rutin işlemler olabilir fakat ortaya çıkaracakları riskler açısından aynı beklenti söz konusu değildir.

¹⁰³ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., s. 4.

¹⁰⁴ Segal, Maroun, a.g.m., s. 377.

¹⁰⁵ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., s. 5.

¹⁰⁶ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1600.

¹⁰⁷ Elgood, Fulton, Schutzman, a.g.e., s. 11/5.

¹⁰⁸ Basel Committee on Banking Supervisions, “Basel II: International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards: A Revised Framework - Comprehensive Version”, 2006, para. 644, <http://www.bis.org/publ/bcbs128.htm>, (15.05.2015), s. 144.

Özellikle küreselleşmenin sonucu olarak yapılan işlemlerin operasyonel riskleri de artmıştır. Operasyonel risklerin en aza indirilmesi işlemlerdeki vergisel sonuçların daha iyi analiz edilmesine, paydaşlarla daha iyi bir iletişime, iyi örgütlenme ve uzman personele bağlıdır. Bunun sonucunda şirketin operasyonel vergi riski profili ortaya çıkarılabilir¹⁰⁹.

Operasyonel risk; insan hataları, sistem hataları, süreç hataları ve dışsal faktörlerden kaynaklanmaktadır. Örnek olarak; personelin gerekli yetenek ve etik ilkelerden uzak olması, işlemlerde görülen yetkisiz durumlar, işlem sürecindeki yanlışlık ve zayıf belgelendirme, teknolojik donanımların başarısızlığı, iktisadi daralmaların şirkete etkilerinin göz ardı edilmesi verilebilir¹¹⁰. Vergiyle ilgili olarak vergi yasalarının yanlış uygulanmasının bir ürünü değil, birincil ekonomik faaliyetlerin özelliklerini ve bunların nasıl yönetildiğini içeren organizasyonun yapısının bir sonucudur. Sadece vergi düzenlemelerine uymaya odaklanmak değil, vergi beyannamelerinin ve beyanlarının temel alınmasına ilişkin doğru ve eksiksiz bilgi sağlayabilecek yeterli bilgi ve kontrol sistemlerinden yararlanılarak ele alınmaktadır. Bu haliyle, uyum riskiyle yakından ilgili olduğu ortaya çıkar. Bu nedenle, operasyonel risk, bir organizasyonun, bireysel işlemlerin doğruluğunu, eksiksizliğini ve geçerliliğini güvence altına almak için tasarlanmış bir iç kontrol sistemini ne ölçüde kullandığından etkilenir¹¹¹.

Operasyonel riskleri etkileyen temel faktörler; organizasyonun boyut, yapı ve faaliyetleri, personelin durumu, bölümler arası koordinasyon, yeni vergi kanunlarına adaptasyon, rekabet, iş taahhütleri, ekonomik krizler, sektörün niteliği, yerel vergi yapısı olarak sıralanabilir¹¹². Eğer şirketlerde çalışanların yer değiştirmesi uygulaması varsa, farklı yargı alanlarında şirketin şubeleri varsa, yurtdışı hizmetlerin çerçevesi normalde daha genişse operasyonel risklerin artması söz konusu olabilir¹¹³.

Operasyonel risklerin ölçülmesi için bu risklerin sayısallaştırılmış olması gerekmektedir. Bu risklerin kaynakları ve sonuçlarına ilişkin tespitlerin tam olarak yapılmasının ve bunlara yönelik yeterli kalite ev miktarda veri tabanının oluşturulmasının güçlüğü sebebiyle, özellikle operasyonel risklerin ölçülmesinde zorluklarla

¹⁰⁹ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., s. 5.

¹¹⁰ Seyfettin Erdoğan, Cesur Ülbeği, "Operasyonel Risk Algısına Yönelik Bir Araştırma", *Bankacılar Dergisi*, S. 71, 2009, s. 49.

¹¹¹ Segal, Maroun, a.g.m., s. 377.

¹¹² Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1597.

¹¹³ Elgood, Fulton, Schutzman, a.g.e., s. 11/6.

karşılaşmaktadır¹¹⁴. Bu risklerin yönetiminde, kapsamındaki hatalardan kaynaklanan maliyetlerin minimuma indirilmesi hedeflenmektedir¹¹⁵.

(3) Uyum Riski

Uyum riski bir şirketin vergiye uyum yükümlülüklerinin yerine getirmesiyle ilgilidir. Yani öncelikle vergi beyannamelerinin hazırlanması, tamamlanması ve yorumlanması sürecindeki riskleri kapsar. Bu risk bir şirket tarafından uygulanan, vergi beyannamelerini hazırlayarak göndermek için kabul edilen sistem ve süreç ile işlemlerdeki ve bunlara yönelik idarenin önceden kabul edilmiş tutumundaki gizli riskleri işaret etmektedir. Bu durum muhasebe ve bilgi sistemlerinin bütünlüğü, muhasebe sisteminde vergiyle ilgili gerekli bilgileri ayıklama süreci, son kanun ve uygulamalarına dayanan vergi uyum analizi sürecinin sağlanması, teknolojinin doğru ve verimli bir şekilde kullanılmasına bağlıdır. Vergi uyumu riski yetkili mali kurumların gönderilen vergi beyannameleriyle ilgili inceleme ve denetimlerinden kaynaklanan riskleri de kapsar¹¹⁶. Uyum riski, vergi yasalarının karmaşıklığı ve yeni vergilerin ya da yeni vergi yasalarının ortaya çıkmasıyla ve aynı zamanda mükellefin vergi otoritesi tarafından gerçekleştirilen süreçlerdeki değişikliklere adapte olmasıyla yakından ilgilidir¹¹⁷.

Uyum riski diğerleri içinde en yönetilebilir risk alanıdır. Bu durum uyumsuzluğun şirketler üzerinde bir “yakalanma riski” oluşturmasından kaynaklanır. Uyumsuzluk ortaya çıktığında vergi otoritesinin yakın takibiyle karşılaşılabileceği için çalışanlara yasal güncel gelişmelere adapte olmaları için özel ve devamlı eğitim programları tasarlanmalıdır¹¹⁸.

Uyum riski yargı sürecinin sonucunda ortaya çıkan hukuki riskleri; teknolojik süreçler, yeni vergiler veya vergi kanunları, hükümet değişimi, indirim ve istisnaların düzeyinin ortaya çıkardığı yasama organından kaynaklı riskleri; denetim, beyan ve şeffaflığın gerektirdiği düzenleyici idareden kaynaklı riskleri; vergi tekniğinden kaynaklı riskleri; vergi yükünün ve eşitliği algılanışından kaynaklı riskleri; yakalanma riski

¹¹⁴ Özbilgin, a.g.e., s. 90.

¹¹⁵ Bas de Mik, “Introduction to Tax Risk Management”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010, s. 16.

¹¹⁶ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., s. 6.

¹¹⁷ Segal, Maroun, a.g.m., s. 377.

¹¹⁸ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1599.

algısından kaynaklı riskleri; kayıt, işlem ve denetim kalitesinden kaynaklı riskleri; işin küresel niteliğinden kaynaklı riskleri kapsamaktadır¹¹⁹.

(4) *Finansal Raporlama Riski*

Vergi hesaplamalarına dahil olan rakamlar aynı zamanda mali tabloların hesaplamalarını da verir. Finansal raporlama sonucunda oluşacak risklerin tespiti; vergi rakamlarını hesaplamak için kullanılan vergi hukukunun yorum ve uygulanmasında ne kadar belirlilik olduğu; işlem, faaliyet ve uyum alanlarında sağlanan veya burada kullanılan verilerin kalitesi; vergi hukukunun mevcut verilere uygulanmasında herhangi bir sorun veya soru olup olmadığı; bu belirsizlikleri karşılamak için gerekli olan hükmün ne olduğu veya bunların ne düzeyde kabul edilebilir olduğuna bağlı olarak yapılır¹²⁰.

Genellikle, mali tabloların verildiği tarihteki vergi hesaplarında yer alan rakamlar, gelir vergisi beyannamesinin henüz tamamlanmaması ve buna yönelik ayrıntılı işlem yapılmadığı için tahminleri içerecektir¹²¹. Ertelenmiş vergi¹²² muhasebesi genellikle ilgili cari yıl hesaplarına kaydedilen işlemlerin uygulandığı vergi rejimlerine göre gelecekte ödenecek verginin hesaplamasını gösterir. Vergi hesaplamalarındaki önceki yılın olumsuz etkilerinden kaçınmak vergi uzmanlarının sorumluluğundadır. Finansal muhasebe riskinin ortaya çıktığı yer sadece resmi mali hesapların olduğu yer değildir. Vergi hesapları; nakit akış planlamasında, tahminlerde, yatırımcıların gelecek beklentilerinin yönetilmesinde görülür¹²³.

2002 yılında çıkan Sarbanes-Oxley Kanunu, finansal muhasebe alanındaki risklere odaklanmıştır. Bu yasayla belgelenmiş finansal raporlamayla ilgili iç kontrolün gerekli dokümanları birçok vergi birimi için bazı sorunları doğurmuştur¹²⁴. Finansal raporlama riski; yerel vergi sorunları, beyan ve şeffaflıkla ilgili düzenlemelere uyum, muhasebe

¹¹⁹ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1598.

¹²⁰ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., ss. 6-7.

¹²¹ Elgood, Fulton, Schutzman, a.g.e., s. 11/8.

¹²² Gelir veya gider unsurlarının ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatı tarafından tanınma zamanı farklı ise ticari kâr ile mali kâr arasında geçici bir fark oluşur. Geçici farkların vergi etkisi bilançoda ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak; gelir tablosunda ise ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanır (Azzem Özkan, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergi ve Muhasebe Uygulamaları", *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 32, Ocak-Haziran 2009, s. 97).

¹²³ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., ss. 6-7.

¹²⁴ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., ss. 6-7.

sistemi ve raporlama düzeninin karmaşıklığı, muhasebe sistem ve politikalarındaki değişiklikler, oluşturulan mali tabloların doğruluğuyla ilgilidir¹²⁵.

b. Genel Risk Alanları

(1) Portföy Riski

Portföy riski işlemsel, operasyonel ve uyum riskine bir bütün olarak ve bu üç farklı özel risk alanının etkileşimlerine baktığımızda, risklerin toplam düzeyiyle ilgilidir. Bu durum organizasyonda vergiyle ilgili veya işle ilgili olsun olmasın bir dizi işlem uygulanmasıyla oluşur. Finansal raporlamanın portföy riski için en önemli ölçü olduğu kabul edilir, fakat doğru bir değerlendirme için işlemsel, operasyonel ve uyum riskinin dikkate alınması gerekmektedir. Her farklı işlem “risk eşiği” sınırında olabilir, fakat bu işlemlerin toplamının ortaya çıkardığı toplam risk profili çeşitli gelir idareleri tarafından kabul edilemez olarak nitelendirilir¹²⁶. Portföy riskini anlamak için, etkileşimlerinin yanı sıra karşılıklı olarak artan risklerin varlığı nedeniyle bireysel unsurların risklerini de anlamak gerekir¹²⁷.

Portföy riskinin göz önüne alınması vergi riskinin tüm alanlarda ortaya çıkmasının sonuçlarını ve sorunlarla ilgili olarak finansal ve kaynak sorunlarının nasıl olabileceğini belirlemek açısından önemlidir. Aynı zamanda her bir vergi riski için önceden belirlenen hata payı ve bu payın toplam içindeki durumu ve önceden belirlenen kötü durum senaryoları ve bu durumun kar-zarar hesabı ile bilanço üzerindeki etkilerinin ne düzeyde kabul edilir olduğu portföy riskinin değerlendirilmesiyle yakından ilgilidir¹²⁸. Bir şirketin portföy riski; teorik olarak, maddi kayıpla sonuçlanacak her bir spesifik vergi riskinin ağırlıklı ortalama olasılığını hesaplayarak belirlenebilir ve sürekli gözden geçirilmelidir¹²⁹

(2) Yönetim Riski

Genel risk alanlarından ikincisi belirlenen risklerin düzgün bir şekilde yönetilememesinden kaynaklanan risktir. Bazı vergi işlemleri önceden belirlenmiş vergi riski yönetimi politikalarına sahiptirler. Genel anlamda risk yönetimi, ortaya çıktığı

¹²⁵ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1600.

¹²⁶ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., s. 7.

¹²⁷ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1601.

¹²⁸ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., s. 7.

¹²⁹ Segal, Maroun, a.g.m., s. 378.

tarihten itibaren birçok vergi işlemlerini kapsamına almamıştır. Birçok vergi riskinin varlığı yanında, bunların sistematik bir şekilde yönetilebilir olduğuna yönelik şüpheler vardır. Hatta bazı şirketlerde ortaya çıkan vergi sorunlarını çözmek için sadece personele yönelik bilgiler, bu personeller ayrıldığında onunla birlikte şirketten gider. Eğer şirkette bu sorunlara zaman ve kaynak harcanması gerekirse, vergi riski yönetimi daha önemli hale gelir. Aynı zamanda vergi riski yönetiminden sorumlu olan kişilerin bu konuda becerisi ve yeteneği olmalıdır. Yönetimin alanına giren sorunlar ya beceri, kaynak eksikliği ya da zaman veya daha kötüsü kaçırılan fırsatlar sebebiyle beklenmeyen durumlara yol açar. Bu sebeple çoğu şirket için vergi riski yönetimine yüksek yönetim önceliği verilmelidir¹³⁰.

Yönetim riski, bir organizasyonun vergi uygulamalarının incelenmesine dayandığı gibi aynı zamanda önceden belirlenmiş bir vergi sonucuna ulaşmak için gerekli olan işlemlerin ekonomik sonuçlarıyla da ilgilidir¹³¹. Şirketlerin vergi ile ilgili en önemli problemlerinde biri, bir sorunla karşılaşıldığında buna yönelik ne yapılacağını bilen personel eksikliğidir. Bu sebeple sadece vergi ile ilgilenen ayrı bir departmanın kurulması ve vergi riski yönetiminin uzman kişiler tarafından yapılması gerekmektedir¹³².

Yönetim riski; doğal felaketler, organizasyonun türü, yapısı, büyüklüğü ve aktiviteleri, işin küresel niteliği, iş tahminleri, yönetim kalitesi, personelin istifası, kovulması veya zorunlu sebeplerle ayrılması ve yerel vergi sorunlarından etkilenmektedir¹³³. Bu alanlarda etkili yönetim riski stratejilerine sahip olan şirketlerin operasyonel, uyum, işlem ve portföy riski seviyelerinin daha düşük olması beklenebilir. Bu durum şirketlerin itibarlarını korumalarına yardımcı olmaktadır¹³⁴.

(3) *İtibari Risk*

Bu risk muhtemelen dünyada vergi alanında bilinen en eski risklerden biridir. Tarihte vergi toplayanlar tarafından verilen cezalar özellikle kişilerin itibarını zedelemeye yönelik olmuştur. Örneğin Eski Mısır'da vergi alanında genel ceza sisteminin bir parçası olarak mükelleflerin burunlarının kesilmesi ve onların bu davranışlarının herkes tarafından öğrenilmesi benimsenmiştir. İtibari risk; bir şirketin vergi pozisyonları nedeniyle diğer

¹³⁰ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., s. 8.

¹³¹ Segal, Maroun, a.g.m., s. 378.

¹³² Erasmus, "Tax Intelligence: The Seven Habitual Tax Mistakes Made by Companies", a.g.e., s. 33.

¹³³ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1600.

¹³⁴ Segal, Maroun, a.g.m., s. 378.

şirketlerin veya makamların onunla işbirliği yapmaya daha fazla ya da az istekli olmaları durumudur. Bu durumun bir sonucu olarak şirketler kötü vergi pozisyonları sebebiyle kayıplarla karşılaşır ya da iyi itibarları nedeniyle daha çok gelir elde ederler. İtibar riskinin bir sonucu olarak vergi idaresinin mükellefe gösterdiği davranışları da etkilenmektedir¹³⁵.

Şirketler, gün geçtikçe normalde olmadığı kadar itibar ile ilgili vergi riskiyle karşı karşıya kalmaktadır. Kamuoyunun şirketlere karşı başlattığı siyasi eylem, çoğu zaman yasalara uymaktan daha yüksek bir çaba gerektirmektedir. Şirketle ilgili paydaşların özellikle basın ve sosyal medyadan sürekli şirketleri incelemesi, onları markalarını daha çok korumaya itmiştir. Bir şirket üzerine düşen verginin adil olmadığı (fair share of tax) konusundaki itibari riski proaktif olarak yönetemezse, şirketin ticari imajı bozulabilir¹³⁶.

Şirketler faaliyet gösterdikleri ülkelerin vergi gelirlerine katkı sağlarken, bunun getirdiği bazı itibari avantajlar da elde ederler. Örneğin bir ülkenin şirketin vergi ödemesiyle ilgili verileri açıklama yetkisi, sektördeki şirketlerin birbirlerinin devlete vergi katkılarının karşılaştırılabilir kıldığı için itibari risk üzerindeki baskıyı artırmaktadır. Bu yüzden şirketlerin itibari risk dahil vergi riski konusunda kapsamlı tanımlamalar yaptıkları görülmektedir¹³⁷. Bir şirketin her faaliyeti veya uygulaması; müşterileri, tedarikçileri ya da şirketle ilgili çalışanların şirket hakkındaki görüşlerini etkileyebilir. Bu sebeple mali düzenlemeler ve şirketin itibari profili arasında yüksek bir ilişki vardır. Şirketlerin oluşturduğu negatif dışsallıkları ve ödediği vergileri sonucu kamu yararı dengesi ölçülmektedir. Günümüzde sadece şirketlerin yasa dışı vergi faaliyetleri değil, aynı zamanda şirketlerin yararlandığı vergi planlama stratejileriyle hem markayı hem de iyi niyeti kötüye kullanarak daha az vergi oranından yararlanma stratejileri de haksız rekabete yol açtığı için itibari zedelemektedir. Bu sebeple şirketler agresif vergi planlaması ile kısa vadeli getiriler sonucunda uzun dönemli itibari risk kayıplarıyla karşı karşıya kalmaktadırlar. İtibari risk kayıplarını azaltmanın en etkili yolu ise şeffaflık olarak kabul edilmektedir¹³⁸. Bazı durumlarda şirketin itibarının önemi bir vergi riski yönetim sistemi

¹³⁵ Mik, a.g.e., s. 13.

¹³⁶ EY, "A Nem Mountain to Climb: Tax Reputational Risks, Growing Transparency Demands and the Importance of Data Readiness", 2015, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk/\\$FILE/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk/$FILE/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk.pdf), (20.03.2016), s. 3.

¹³⁷ Catriona Lavermicocca, Jenny Buchan, "Role of Reputational Risk in Tax Decision Making by Large Companies", *eJournal of Tax Research*, 13(1), 2015, ss. 5-6.

¹³⁸ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1599.

oluşturmada kilit bir rol oynamaktadır¹³⁹. İtibar riskinin vergi riski içindeki önemi, sonuçlarıyla diğer riskleri de pozitif veya negatif etkileyebilmesinden kaynaklanır¹⁴⁰.

Şirketlerin uyguladıkları agresif vergi planlamalarının durumu paydaşları rahatsız edecek bir seviyeye gelir ve bu kişiler tarafından öğrenilirse, bu işletmelerin adil ve sürdürülebilir uygulamaların önemine bakılmaksızın işini sürdürdüğü kişiler üzerinde negatif bir algı yaratabilir¹⁴¹. Örneğin büyük şirketlerin vergi yöneticileri üzerinde yapılan bir anket çalışmasında, katılımcıların %57'si şirketleriyle ilgili basında çıkacak olumsuz bir makale konusunda endişelerinin olduğunu beyan etmişlerdir. Bu nedenle, günümüzde şirketler için iyi bir vergi yönetimi, itibarlı risk de dahil olmak üzere vergi risklerinin tanımlanması ve yönetilmesini gerektirir¹⁴².

İtibar riski, işletmedeki bir eylemin kamusal meselelere dönüşmesinden kaynaklanabilecek geniş etkileriyle ilgilidir. Bu riskler doğaları gereği işletme çıkarlarını etkilerler. Örneğin mahkeme kararı gibi kamusal vergi sorunlarıyla ilgili sonuçlar; şirketin müşterileri, tedarikçileri veya çalışanları tarafından şirketle ilgili algıda değişikliğe sebep olur¹⁴³.

İtibar riski; işçilerin istifası veya işten çıkarılması, ödemelerin akışı, müşteri, tedarikçi ve çalışanların görüşleri, basının yorumları, davalar, denetimler, önceki denetim sonuçları, şeffaflık, mükellef profili, risk eğilimi ve vergi yargısının iş ilişkilerine etkisi açısından farklılaşmaktadır¹⁴⁴.

B. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN TANIMI VE UNSURLARI

1. Vergi Riski Yönetiminin Tanımı

Değişik çalışmalarda ve uygulamada vergi riskine yönelik farklı tanımlamalar olmakla birlikte, önemli olan onun temelde neyle ilgili olduğunun ve nasıl yönetilebileceğinin bulunmasıdır¹⁴⁵. Vergi riski belirsiz vergi durumları ile finansal kontrol ve raporlamadaki zayıf noktalar olarak kabul edildiğinde; vergi riski yönetimi de bu belirsizliklerin yönetimi olarak tanımlanabilir¹⁴⁶. Vergi riski yönetimi; vergiyle ilgili her

¹³⁹ Lavermicocca, Buchan, a.g.e., s. 24.

¹⁴⁰ Mik, a.g.e., s. 15.

¹⁴¹ Segal, Maroun, a.g.m., s. 379.

¹⁴² Lavermicocca, Buchan, a.g.e., s. 6.

¹⁴³ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., s. 8.

¹⁴⁴ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1600.

¹⁴⁵ Elgood, Paroissien, a.g.e., s. 3.

¹⁴⁶ Lavermicocca, a.g.m., ss. 96-97.

türlü bileşenin, şirketin vergi uyumuna yönelik ödevleri ve risk alma stratejilerine uygun olarak yönetilmesidir¹⁴⁷.

Vergi riski yönetimi; bir şirketin vergi risklerini zamanında tanımlama ve bunları etkili ve mümkün olduğunca proaktif olarak kontrol etme sürecidir¹⁴⁸. Bir şirketin benimsediği vergi politikalarının bir sonucu olarak şirket için belirlenen vergi risklerinin ne kadarının kabul edilebileceğinin belirlenme sürecidir. Burada sadece risklerin minimize edilmesi değil, yönetilerek sonuçlarının faydalı olması sebebiyle ne kadarının kabul edilebileceği, nelerin engellenmesi gerektiği ve hangilerinin izlenmesi gerektiğinin tespit edilmesi ve vergi riskinin en uygun hale getirilmesi sürecinden bahsedilmektedir. Bu sebeple vergi riskinin yönetilmesinde, bir organizasyon alınabilecek riskler ve kabul edilen risk profilinin getireceği değer arasında denge kurulması gerekmektedir¹⁴⁹.

İlgili tanımlamalardan yola çıkarak “mükellefleri belirsiz sonuçlara götüren vergi hukukundaki ve vergilemedeki durumlar” olarak kabul edilebilecek “vergi riski”; “yöneticilerin vergi hukukundaki ve vergilemedeki belirsizlikleri tanımlama, karşılaştırma, analiz ve uzmanlık yoluyla yönetmek için uygulanan bir süreç” olan “vergi riski yönetimi”yle birlikte ele alınmalıdır.

Vergi bağlamında risk yönetimine olan ihtiyaç, vergi kanunlarının doğasında bulunan belirsizliğe bağlı olarak ortaya çıkmakta ve bu da kanunların yorumlanmasında mükellefler için muğlak bir alan yaratmaktadır. Belirsizlik olduğunda, sayısallaştırılacak ve yönetilecek bir risk vardır ve risk yönetimiyle vergi stratejileri ve kanunlara ilişkin durumlar arasında bağlantı kurulmaktadır¹⁵⁰.

Vergi riski yönetimi konusunda şu noktalara dikkat edilmelidir¹⁵¹:

- Vergi riski yönetimi mükellefleri fazladan vergi ödemekten korur.
- Vergi riski yönetimi şirketin hukuki, mali, finansal, yapısal özelliklerine uygun olarak planlanmalıdır. Aynı zamanda yönetim, insan kaynakları, bilgi ve donanım yeterliliği altyapı için önemlidir.

¹⁴⁷ Çetinkaya, a.g.e., s. 3.

¹⁴⁸ Richard Happe, “Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share”, *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Ed. Judith Freedman, Oxford University, Centre for Business Taxation Publishing, UK, 2008, s. 162.

¹⁴⁹ Elgood, Fulton, Schutzman, a.g.e., s. 11/3.

¹⁵⁰ Emer Mulligan, Lynne Oats, “Tax Risk Management: Evidence from the US”, *British Tax Review*, 6(1), 2009, s. 681.

¹⁵¹ Çetinkaya, a.g.e., s. 3.

- Vergi idaresi vergi riski yönetimi konusunda özellikle büyük şirketleri teşvik edici rol oynamalıdır.
- Vergi riski yönetimi kurumsal yönetimin bir alt birimi olarak kabul edilerek, kurumsal yönetim ilkeleri uygulanmalıdır.

Vergi riski yönetimi bazı durumlarda tek başına risklerin azaltılmasını sağlayamasa da, yöneticilerin ve vergi işlemleriyle ilgili süreçte çalışanların ortaya çıkabilecek vergi riskleri konusunda daha fazla bilgi sahibi olmasını sağlar ve buna göre düzenlenen vergi durumuyla yönetim kurulunun sürprizlerle karşılaşmasını engeller¹⁵².

Vergi riskini azaltmak için; şirketler tarafından iş çevresi ve iş ilişkileri iyi kavranmalı, ulusal ve uluslararası vergisel gelişmeler konusunda takipçi olunmalı, özellikle uluslararası alanda işbirliklerinin sonucunda oluşan vergisel düzenlemelerin şirketin işlemlerine etkisi iyi gözlemlenmeli, bazı özel durumlarda potansiyel risk oluşturabilecek alanların etkin tanımlanması için proaktif olunmalı, vergi uyumsuzluklarının zincirleme etkileriyle başa çıkılması için planlama yapılmalıdır¹⁵³. Tüm bunları gerçekleştirmek ise öncelikle vergi riski alanlarını tespit etmek daha sonra ise etkili bir vergi riski yönetimi oluşturmakla mümkündür.

2. Vergi Riski Yönetiminin Gelişimi

Son yıllarda vergileme alanındaki risk yönetimi konusunda bazı gelişmeler yaşanmıştır. Bunlardan en önemlisi vergi konusundaki etik ve onun şirketler üzerindeki artan etkisidir. Artık şirketler gelir durumlarını ortaya koyan vergi yükünün adil paylaşımı esaslarına dikkat etmeyi ön plana almaktadırlar¹⁵⁴. Etik meselelerin vergi alanındaki sonuçlarının göz önünde bulundurulmasının gerekliliği gün geçtikçe daha önemli hale gelmektedir¹⁵⁵. Şirketlerin vergi riskini tespit etmeye ve yönetmeye odaklanmaları için, sonucunda finansal açıdan olumlu bir durumu ya da itibari bir kazanımı sağlaması gerekmektedir. Getiriler gün geçtikçe arttığından, bu durum şirketlerde giderek önem

¹⁵² Lavermicocca, a.g.m., s. 91.

¹⁵³ Jeffrey Owens, Chas Roy-Chowdhury, Steef Huibregtse, "Tax Risk and Tax Risk Management: How to Mitigate Tax Risk in a BEPS-driven Environment", CFE Forum 2015, Tax Governance and Tax Risk Management in a post-BEPS World, Brussels, 26 March 2015, s. 2.

¹⁵⁴ Ronald Russo, "Risk Management in Taxation", *Risk Management and Corporate Governance: Interconnections in Law, Accounting and Tax*, Ed. Marjin van Daelen, Christoph Van der Elst, Edward Elgar Publishing, UK, 2010, s. 179.

¹⁵⁵ Elaine M. Doyle, Jane Frecknall Hughes, Kesth W. Glaister, "Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and the UK", *Journal of Business Ethics*, 2009, s. 177.

kazanmasına sebep olmuştur¹⁵⁶. Ortaya çıkan finansal krizler, şirket başarısızlıkları ve iflasları, iş çevrelerinin; iç kontrol ve risk yönetimiyle birlikte kurumsal yönetime daha fazla ilgi duymalarını sağlamıştır¹⁵⁷. Gelir idareleri ve ticari kuruluşlar vergi risklerini genel risk yönetiminden ayrı bir şekilde ele almaya başlamıştır¹⁵⁸.

1980'lerin sonlarına kadar ilgili personel tarafından üzerinde durulmayan vergi riskinin raporlanması sorununa bu dönemden sonra farklı yaklaşmıştır. Bu dönemde raporlama, bir şirketin vergi yükümlülükleri ve vergi risklerini yeterli düzeyde kapsayan vergi hesaplarının revize edildiği tutarları sağlamaya çalışmaktaydı. Genellikle üst yönetim, yılsonunda şirket kârına bakana kadar vergi departmanı ile bilgi alışverişinde bulunmazdı. Bu durum 1990'larda bir dizi adımla değişmiştir. Bu değişimdeki muhtemel en önemli faktör US SEC (Securities and Exchange Commission) çalışmaları ve bunun US genel kabul görmüş muhasebe standartları vergi muhasebesi kurallarına etkisi ve finansal piyasalardaki küreselleşmedir¹⁵⁹.

2000'li yılların başında ortaya çıkan şirket skandalları¹⁶⁰ kurumsal yönetim alanında yeni standartlar yaratmıştır. Bu standartlarla şirket paydaşlarının şirketin vergi riski de dahil risklerin nasıl yönetildiğiyle ilgili beklentisini yükselmiştir¹⁶¹. Büyük işletmelerin yöneticileri genel kurumsal yönetim yaklaşımının bir parçası olarak vergi riski yönetimini giderek daha fazla dikkate almaktadırlar. Kurumsal yönetim; yönetim kurulu, üst yöneticiler, yönetim ve çalışanlar, hissedarlar ile diğer paydaşların hak ve yükümlülükleriyle ilgilidir. Performans ve piyasa güvenini artırmak için iyi hesaplanan süreç; iş, finansal kurumlar ve piyasa bütünlüğünün gözetilmesi ile sağlanır. Bunu sağlamak ise risk yönetiminde stratejiler arası tercihlerin iyi yapılmasını gerektirir¹⁶².

¹⁵⁶ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1594.

¹⁵⁷ Marijn van Daelen, Arco van de Ven, "Introducing Risk Management", *Risk Management and Corporate Governance: Interconnections in Law, Accounting and Tax*, Ed. Marijn Daelen, Christoph Elst, Edward Elgar Publishing, UK, 2010, s. 1.

¹⁵⁸ Haroldene F. Wunder, "Tax Risk Management and the Multinational Enterprise", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 2009, s. 15

¹⁵⁹ Mik, a.g.e., s. 10.

¹⁶⁰ Bunlara örnek olarak Amerika'daki Enron ve Worldcom, İtalya'da Parmalat skandalları, Birleşik Krallık'taki Maxwell Emekliliğin durumu, Avustralya'daki HIH Sigortanın başarısızlığı verilebilir. Ayrıca, şirketin finansal raporlarını denetleyen dünyanın en büyük muhasebe ve vergi danışmanlığı firmalarından olan Arthur Andersen'in Enron skandalında sorumluluğu vardır (Happe, a.g.e., s. 161).

¹⁶¹ Tom Neubig, Balvinder Sangha, "Tax Risk and Strong Corporate Governance", *The Tax Executive*, March-April, 2004, s. 116.

¹⁶² OECD, CTPA (Centre for Tax Policy and Administration), "General Administrative Principles: Corporate Governance and Tax Risk Management", Tax Guidance Series, Forum on Tax Administration, 2009, <https://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf>, (10.11.2015), s. 6.

Kurumsal yönetim en geniş anlamda bir kurumun amacına ulaşmak için yönetilmesindeki yapı ve işlemlerdir. Daha dar anlamda ise bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesini, etkin çalışmasını, prensiplerine bağlı olmasını sürdürürken ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkan veren her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları kapsar¹⁶³. Vergi riskini göz önüne almak ve ona göre stratejiler belirlemek için temel belirleyiciler; şirket yönetimi, vergi idaresinin baskısı, şirketin iyi iş tecrübeleri, raporlama standartları, itibari endişeler, vergi uyumsuzlukları, personelin desteği, çalışılan diğer firmaların baskısı, hissedarlar ve şirketle ilgili çeşitli problemlerin durumudur¹⁶⁴. Şirketler bu göstergelerden bir veya birkaçının etkisiyle vergi riski yönetimine yönelirler. OECD'nin 2009'da yayınladığı "Genel Yönetim İlkeleri: Kurumsal Yönetim ve Vergi Riski Yönetimi" raporunda da kurumsal yönetim ve vergi riski yönetimi arasındaki bağlantının üzerinde durulmuştur¹⁶⁵.

Kurumsal yönetim anlayışından sonra daha spesifik olarak vergi riski yönetimi tartışılmaya başlanmıştır¹⁶⁶. Büyük uluslararası profesyonel firmalar tarafından yapılan çalışmalarda da vergi riski yönetiminin önemine dikkat çekilmiştir¹⁶⁷. 2002 yılı başlarında PwC tarafından "En İyi Uygulama" başlıklı bir kılavuz yayınlamıştır. Bu kılavuzda vergi işlemlerinde en iyi uygulamalara dikkat çekilirken, bir bölüm "vergi riski yönetimi"ne ayrılmıştır. 2002 yılından sonra şirketlerin perspektifi büyük ölçüde değişmiştir. Onlar risk yönetimini özellikle de etkin iç kontrol sürecini ön plana almaya başlamışlardır. Uygulamada vergi riski yönetimi sadece vergi uzmanlarınca değil, bunların dışındakiler tarafından da ilgi çeken bir sanat haline gelmiştir¹⁶⁸. 2007 yılında Oxford Üniversitesi İşletme Vergilendirme Merkezi (Centre for Business Taxation) "Kurumlar Vergisi: Sınırlarla Savaş" isimli bir konferans düzenlemiştir. Burada tartışılan konular daha sonraki süreçte konunun bilimsel çerçevede ele alınmaya başlamasını sağlamıştır¹⁶⁹.

¹⁶³ Mustafa Doğan, *Kurumsal Yönetim*, Çağdaş Group, Ankara, 2008, s. 41.

¹⁶⁴ Lavermicocca, a.g.m., s. 99.

¹⁶⁵ Bkz. OECD, "General Administrative Principles", a.g.e.

¹⁶⁶ Happe, a.g.e., s. 161.

¹⁶⁷ Bkz. EY "Tax Risk Management: The Evolving Role of Tax Directors", 2004, [http://www.ey.com/global/download.nsf/International/EY_-_Tax_-_Tax_Risk_Management/\\$file/EY_Tax_Risk_Survey_Report.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/International/EY_-_Tax_-_Tax_Risk_Management/$file/EY_Tax_Risk_Survey_Report.pdf), (14.05.2015); EY "Global Tax Risk Survey", 2008, <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Business-Tax/Tax-Accounting-and-RiskAdvisory/Tax_2008_Ernst-Young_tax_risk_survey, (15.05.2015); KPMG, "Tax Governance Institute, Tax Risk Management eSurvey", a.g.e.

¹⁶⁸ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., s. 2.

¹⁶⁹ Judith Freedman, "Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management", *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Ed. Judith Freedman, Oxford University, Centre for Business Taxation Publishing, UK, 2008, s. 1.

Hükümetler ve gelir idareleri hangi şirketlerin denetlenmesi gerektiğini etkinlikle belirlemek için vergi denetiminde risk yönetimi uygulamaya başlamışlardır¹⁷⁰. İdarenin istediği şirketlerin vergi kaçakçılığı veya dolandırıcılığına başvurmaması veya doğru vergiyi ödemesine engel olacak bir iç kontrol boşluğunun ortaya çıkmamasıdır¹⁷¹. Bu sebeple son dönemlerde vergi riski yönetiminin dünya genelinde hem vergi idarelerinin etkisiyle hem de ticari organizasyonların ilgisiyle risk yönetiminin bir elementi olarak kabul edildiği görülmektedir¹⁷². Günümüzde tıpkı diğer kurumsal riskler gibi vergi riskinin yönetimini zorunlu kılan uygulamaların olduğu ülkeler vardır¹⁷³. Örneğin ATO, 2003'te "Büyük Şirketler ve Vergi Uyumunu" çalışmasını duyurarak vergi yönetişimine yönelik bir çalışma başlatmıştır. Bu çalışmanın 2006'da yayınlanan versiyonunda ise vergi riski yönetimi denetim ve risk analizi sürecine bağlı olarak kabul edilmiş, vergi riski konsepti sistematik olarak açıklanmıştır. 2005'te ise İrlanda Gelir İdaresi "Vergi Uyumuna Ortak Yaklaşım"ı yayınlamıştır. Buna göre işletmelerin risk alanlarını tanımlayan yıllık vergi riski yönetimi planını hazırlamaları gerekmektedir¹⁷⁴. Ayrıca son dönemde uluslararası alanda yapılan bir çalışmada büyük şirketlerde yönetim kurullarının giderek vergi riski yönetimini kabullendiği görülmektedir¹⁷⁵. Şirketler artık finansal durum üzerindeki potansiyel etkisi ve vergisel durumun, efektif vergi oranları ile vergi uyumunda istikrarı sürdürmenin güçlüğü sebebiyle vergiye yönelik daha iyi arayışlara yönelmişlerdir¹⁷⁶.

3. Vergi Riski Yönetiminin Unsurları

a. Ulusal Vergi Mevzuatı Açısından

Vergi kanunları vergilendirme sürecinin temelidir. Vergi yapısının karmaşıklığının durumunu ve uzun dönemli istikrarını göz önüne almadan vergi idaresinin etkinliği ve verimliliğini değerlendirmek mümkün değildir. Kötü bir vergi hukukunun uygulanması her anlamda zarar vericidir. Bir kanunun düzgün uygulanabilmesi, uygun ve uygulanabilir

¹⁷⁰ Russo, a.g.m., s. 180.

¹⁷¹ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 19.

¹⁷² Wunder, a.g.m., s. 15.

¹⁷³ OECD, "General Administrative Principles", a.g.e., s. 7.

¹⁷⁴ Wunder, a.g.e., s. 15.

¹⁷⁵ Bkz. EY, "Tax Risk: External Change, Internal Challenge Global Tax Risk Survey 2006", Ernst & Young 2007, https://www2.eycom.ch/publications/items/global_tax_risk_survey_2006/ey_global_tax_risk_survey_2006_e.pdf, (10.06.2015).

¹⁷⁶ OECD, "General Administrative Principles", a.g.e., s. 7.

olmasına bağlıdır. Kanunlar ayrıca vergi idarelerinin resmi güçlerinin çerçevesini belirler¹⁷⁷. Bu sebeple ulusal mevzuatta vergi riski alanının belirlenmesi önemlidir.

Ulusal mevzuata uyum, hem ülke mükelleflerini hem de yurtdışından yatırım yapacak kişileri etkilemektedir. Genel hukukta kanunların yer bakımından uygulanmasına egemen olan mülkîlik (yersellik) ve şahsîlik (kişisellik) ilkeleri; vergi hukukuna kaynak, yerleşim yeri (ikametgah) ve vatandaşlık ilkeleri olarak geçmiştir. Bu ilkelerin vergi sistemlerinde uygulamaya yansımalarının bir sonucu olarak hem ülkelerinde hem de yabancı ülkelerde gerçekleşen vergi doğuran olay üzerinden vergilendirilen “tam mükellef”, sadece vergi doğuran olayın gerçekleştiği ülkede vergilendirilen “dar mükellef” kavramları ortaya çıkmıştır¹⁷⁸. Bu sebeple de mükellefin öncelikle hangi statüye tabi olduğunun tespiti gerekir. Mükellefler ulusal mevzuat hükümlerine tabi olduğu durumda onun düzenlemelerini yerine getirmelidir. Aksi halde vergi mevzuatına uyum riskinin olası olumsuz sonuçlarına katlanmak zorunda kalacaklardır. İç hukukta vergi kaçakçılığı ve kabul edilmeyen vergiden kaçınmanın tespit edilmesi ve bunlara yönelik yaptırımların uygulanması ulusal hukukun normlarına göre gerçekleşir. Ülkelerin mevzuat farklılığı sebebiyle, bir ülkede hukuken cezalandırılması gereken bir vergi işlemi, diğer ülke için aynı şekilde değerlendirilmeyebilir¹⁷⁹. Bu sebeple vergi riskinin ulusal sınırları ilgili ülke mevzuatına göre belirlenmelidir.

Vergi riski yönetiminin ulusal boyutu, vergi uyumu ile yakından ilgilidir. Uyum riski, vergi yasalarının karmaşıklığı ve yeni vergilerin ya da yeni vergi yasalarının ortaya çıkmasıyla ve aynı zamanda mükellefin vergi otoritesi tarafından gerçekleştirilen süreçlerdeki değişikliklere adapte olmasıyla yakından ilgilidir¹⁸⁰. Vergi uyumuyla ilgili prosedürlerin yanında; ilgili ülkede vergi işlemlerini etkileyen finansal raporlama süreçleri, kurumsal yönetime ve risk değerlendirmesine ilişkin düzenlemelerin varlığı, toplumsal vergi kültürünün mükelleflerin itibari vergi riskine etkisi, vergi idaresinin mükellef odaklı yapılandırılma durumu, denetim ve cezaların etkinliği, vergi kanunlarının açıklığı, sektöre

¹⁷⁷ European Commission (EC), “Risk Management Guide For Tax Administrations”, Fiscalis Risk Analysis Project Group, February 2006, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf), (17.06.2015), s. 14.

¹⁷⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, ss. 46-47; Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 15. Baskı, Siyasal Kitabevi, 2001, ss. 60-61.

¹⁷⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 337.

¹⁸⁰ Segal, Maroun, a.g.m., s. 377.

yönelik özel vergi düzenlemelerinin kurumlar üzerindeki etkileri ve ülkenin ekonomik koşulları vergi riskinin ulusal boyutu üzerinde etkili olacaktır.

b. Uluslararası Vergi Alanı Açısından

Uluslararası yatırımlar bir ülkenin avantajlarından yararlanmanın yanı sıra o ülkedeki mevzuata da uyumu gerekli kılar. Mükellefiyet statüsünün belirlenmesi bunun için önem taşımaktadır. Ayrıca ülkeler arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yoluyla, devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması önlenerek mükelleflerin hangi ülkeye vergi ödeyecekleri net olarak belirlenmektedir. Bu şekilde yapılan anlaşmaya taraf ülkeler arasındaki ortak vergi hukuku alanı dışında kalan ve çifte vergilendirme anlaşmasına aykırı olmayan iç hukuktaki hükümler geçerliliğini korur¹⁸¹. Uluslararası vergi hukuku, vergilemeye yetkili olan egemen sülhelerin, vergileme kurallarına ait ulusal haklarını karşılıklı olarak sınırlandırması ve uluslararası anlaşmaları içermektedir. Bu tanımın kapsamı özellikle uluslararası vergi anlaşmaları ile sınırlandırmıştır. Daha geniş bir tanımda ise uluslararası vergi hukuku; iki veya daha fazla devleti ilgilendiren vergi ve/veya vergiden doğan ilişkileri düzenleyen ve gerekli anlaşmaları sağlayan kuralları inceleyen bir hukuk dalıdır¹⁸². Vergi hukuku ve uluslararası hukukun etkileşimi, uluslararası vergi hukuku dalını ortaya çıkarmıştır¹⁸³. Çifte vergilendirme, vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi cennetleri, off-shore şirketleri, devletler tarafından yerli ve yabancı mükellefler arası yapılacak ayrımcılıklar, zararlı vergi rekabeti uluslararası vergi hukukunun alanına giren konular olmakla birlikte¹⁸⁴, vergi riski yönetiminin uluslararası boyutu da bu açıdan değerlendirilmelidir.

Uluslararası Adalet Divanı tarafından uluslararası hukukun kaynakları kabul edilen uluslararası anlaşmalar, örf ve adet, yargı kararları ve doktrin aynı zamanda vergi hukukunun kaynakları arasında da kabul edilmelidir¹⁸⁵. Vergi riskinin temel kaynağı olan hukuki alan; vergi hukuku, uluslararası vergi anlaşmaları ve her ikisinin yorumlanmasıyla

¹⁸¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., ss. 333-334.

¹⁸² Selahattin Tuncer, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No.112-66, Ankara, 1974, s. 31.

¹⁸³ Hüseyin Işık, *Uluslararası Vergilendirme*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 7.

¹⁸⁴ Hüseyin Güçlü Çiçek ve Sibel Mutluçan Sayın, "Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme", *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.32, S.2, 2013, s. 144.

¹⁸⁵ Çiçek ve Sayın, a.g.m., s. 144.

şekillenir¹⁸⁶. Bu sebeple hem iç hukuk hem de uluslararası hukukun kaynaklarının sentezini yapmak gerekir. Uluslararası yatırım yapacak şirketlerin de vergi risklerinin belirlenmesi öncelikle iki ülke için geçerli uluslararası vergi mevzuatı, daha sonra yatırım yapılacak ülke mevzuatına bakılarak yapılmalıdır.

Küreselleşme sürecinde ülkeler tarafından uluslararası rekabetin bir aracı olarak vergilendirme kullanılmıştır¹⁸⁷. Mobil hale gelen sermaye hareketleri, yatırımları vergi sonrası kârın maksimum olacağı ülkelere kaydırırken, ülkeler ulusal vergi politikalarını bir teşvik aracı olarak kullanmaya başlamıştır. Çok uluslu şirketler, vergi yüklerini asgari düzeyde tutmak için yatay ve dikey örgütlenme modellerine yönelmiştir¹⁸⁸. 2000’li yılların başlarına kadar artarak devam eden rekabetçi yapı; ülke gelirlerinin erozyona uğraması ve ulus üstü örgütlerin girişimleriyle değişime uğramaya başlamıştır.

Aşağıdaki tabloya göre vergi konusunda uluslararası düzenlemelerin gelişiminin şirketler üzerindeki etkilerine yer verilmiştir. Buna göre şirketler gittikçe daha fazla düzenlemeye uyum göstermek zorunda kalmaktadır. Bu durum da vergi risklerini artırmakta ve vergi riski yönetiminin uluslararası boyutunun önemli hale getirmektedir.

Tablo 3. Vergilemede Uluslararası Düzenlemelerin Gelişimi

| Planlama Dönemi 2004 Öncesi | Şeffaflık Dönemi 2004-2013 | Düzenleme Dönemi 2013 sonrası |
|---|--|---|
| Vergi Planlaması Vergi Uyumu Vergi Denetimlerinin Yönetimi Vergi için Karşılık Ayrılması | Belirsiz Vergi Pozisyonları Yapısı E-Beyanname Ayrıntılı Beyanname (Yüksek Gelir veya Zarar için) Raporlanabilir İşlemler SOX 404 FIN 48 Vergi Planlaması Vergi Uyumu Vergi Denetimlerinin Yönetimi Vergi için Karşılık Ayrılması | BEPS Sınır Ötesi Denetimler Transfer Fiyatlandırması OECD-Joint Audits Uluslararası Vergi Reformu Belirsiz Vergi Pozisyonları Yapısı E-Beyanname Ayrıntılı Beyanname (Yüksek Gelir veya Zarar için) Raporlanabilir İşlemler SOX 404 FIN 48 Vergi Planlaması Vergi Uyumu Vergi Denetimlerinin Yönetimi Vergi için Karşılık Ayrılması |

Kaynak: Michael P. Donohoe, Gary A. McGill, Edmund Outslay, “Risky Business: The Prosopography of Corporate Tax Planning”, *National Tax Journal*, 67(4), December 2014, s. 869.

¹⁸⁶ Mik, a.g.e., s. 1.

¹⁸⁷ Özgür Saraç, *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 113.

¹⁸⁸ Tülin Canbay, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim*, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, s. 90.

Vergi riski yönetimi uluslararası alanda giderek daha agresif arayışlara giden vergi idarelerinin yapısı da göz önüne alındığında, günümüzde çok uluslu şirketler için gittikçe daha riskli hale gelmiştir. Bu sebeple öncelikle uluslararası vergi risklerini yönetme arayışında olan şirketlerin, riskin düşük seviyede olmasını sağlamaya yöneldikleri ve vergi riski konusunda eskiye oranla daha muhafazakâr yaklaşımın dünya çapında yayıldığı görülmektedir¹⁸⁹.

Uluslararası risk yönetiminde özellikle; transfer fiyatlandırmasının uluslararası boyutu, şirketin yerleşim yeri, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerle olan ilişkileri, şirketin tâbi olacağı yurtdışı kontrol edilebilir yabancı kurum kazancı mevzuatı, uluslararası finansal raporlama düzenlemeleri, yatırım yapılan ülkelerin birbirleriyle ve ulus üstü örgütlerle ilişkileri ve yatırım yapılan ülkelerin ekonomik koşullarına dikkat edilmelidir.

Ülkeler her ne kadar vergi mevzuatlarını bağımsız olarak oluştursalar da, katıldıkları örgütlerin ekonomik işbirliği politikaları gereği alınan kararları mevzuatlarına adapte ederler¹⁹⁰. OECD ve AB vergileme alanında önemli adımları olan, bunların etkileri ulusal mevzuatlarda değişikliğe sebep olan ve vergi riski üzerinde etkili olan ulus üstü örgütlerdir. OECD'nin yaptığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma modeli, zararlı vergi rekabeti, vergi cennetleri, vergi şeffaflığı, bilgi değişimi, BEPS, joint audit ile gelir idareleri uygulamalarının karşılaştırılması ve en iyi uygulamalar gibi çalışmalar ve ülkelere tavsiyeleri ulusal vergi mevzuatlarında bunlara paralel değişimler yapan önemli adımlardır. AB'nin yaptığı vergi uyumlaştırması, vergiden kaçınma, FISCALIS¹⁹¹ programı ile ülkelerin karşılıklı vergi idaresi ziyaretleri ve en iyi uygulamaların karşılaştırılması, vergi konusundaki twinning eşleştirme projeleri, bilgi değişimi ve vergileme alanındaki direktifler üye ve üyelik sürecindeki ülkelerin ulusal vergi mevzuatlarında değişiklikler gerçekleştiren düzenlemelerdir.

Vergiler her zaman bilanço, gelir tablosu üzerinde yer almış ve nakit akış tablosunu, özkaynak değişim tablosunu ile açıklamaları etkilemiş ve bu nedenle daima finansal raporlama sürecinin parçası olmuştur. Ülkelerde genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinde farklı uygulamalar olmakla birlikte UFRS ve US GAAP en çok

¹⁸⁹ Lavermicocca, Buchan, a.g.e., s. 26.

¹⁹⁰ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1598.

¹⁹¹ FISCALIS programı ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Feride Bakar, "Vergi İdareleri Arası İşbirliği: Fiscalis ve Fiscus Programları", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 4, S. 2012/2.

kullanılanlardandır¹⁹². Ülkeler arasında, şirketlerin uygulamalarını daha şeffaf gözden geçirilmesini sağlamaya yönelik; muhasebe standartları, kontrol süreçleri ve güçlü iç yapılanma konusunda bir ortak hukuki yapılanma mevcut değildir. Fakat Amerika'nın düzenlemeleri diğer ülkeleri de etkilemiştir¹⁹³. Ülkeler arası raporlama farklılıkları da uluslararası vergi alanı açısından göz önüne alınması gereken bir konudur. Finansal tabloların tutarlılığı için muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması sınır ötesi nakit akışlarının arttığı günümüzde önemli bir konudur¹⁹⁴. Finansal skandalların bir sonucu olarak, raporlama ve kurumsal yönetim reformlarında yeni bir dönem ABD 2002 Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX)'ndan itibaren başlamıştır¹⁹⁵. Ülkeler büyük şirketlerde finansal raporlamada daha fazla şeffaflık sağlamak için gerekli olan yasal ve standart düzenlemeleri tanıtmaya başlamışlardır¹⁹⁶. Özellikle SOX düzenlemesi halka açık firmalar, bunların muhasebeci ve iç denetçileri ile denetçi firmalar ve çalışanlarını kapsayan geniş bir düzenleme içerir¹⁹⁷. SOX birçok şirkete yapısal reform yapma yükümlülüğü getirmiştir¹⁹⁸. Yatırım yapılacak ülkedeki raporlama standartlarındaki farklılık uluslararası vergi uyumu riski açısından değerlendirilmelidir. Ayrıca günümüzde tıpkı diğer kurumsal yönetim gibi vergi riski yönetimini zorunlu kılan uygulamaların olduğu ülkeler vardır¹⁹⁹. Bu sebeple uyum riski değerlendirilirken risk yönetim sürecinin zorunluluğuna da bakılmalıdır.

C. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN BAZI KAVRAMLARLA İLİŞKİSİ

1. Vergi Uyumuyla İlişkisi

Vergi uyumu; psikolojik, ahlaki, yönetsel birçok faktörden etkilenen dinamik karakterli bir kavramdır. Uyum davranışı; mükelleflerin idareyle olan ilişkilerinde, yasalara uygun hareket etme ve yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirme²⁰⁰, ödeme isteği ve vergiyi kabul şeklinde ortaya çıkar²⁰¹. Yabancı literatürde “tax compliance”, dilimizde

¹⁹² Janet M. Anderson, Koen De Grave, Jennifer M. Moore, “Tax Accounting”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010, ss. 73-74.

¹⁹³ Mik, a.g.e., s. 13.

¹⁹⁴ Ayça Zeynep Süer, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Nisan, İstanbul, 2003, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, (10.05.2015).

¹⁹⁵ Wunder, a.g.m., s. 14.

¹⁹⁶ OECD, “General Administrative Principles”, a.g.e., s. 7.

¹⁹⁷ Süer, a.g.e., s. 6.

¹⁹⁸ PwC, a.g.e., s. 4.

¹⁹⁹ OECD, “General Administrative Principles”, a.g.e., s. 7.

²⁰⁰ Güneş Çetin Gerger, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Legal Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 54.

²⁰¹ Naci Tolga Saruç, *Vergi Uyum Teori ve Uygulama*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 23.

“gönüllü uyum” veya “vergi uyumu” olarak kabul edilen bu kavram mükelleflerin kendi rızaları ile beyanda bulunmalarını ifade eder. Bu durumun tam tersi olarak da “vergi uyumsuzluğu” ortaya çıkmaktadır. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün cezai yaptırımlara konu olacak şekilde kasıtlı olarak ve/veya yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık gibi sebeplerle olması gerekenden daha az gösterilmesini içerir²⁰². Vergiye uyumu belirleyen faktörler ahlaki faktörler, psikolojik faktörler, sosyal ve demografik faktörler ve vergi yönetimi ile ilgili faktörler olarak ele alınabilir. Vergiye gönüllü uyumu belirleyen etkenler ülkelerin ekonomik, sosyal, kültürel durumlarına göre değişmektedir. Ayrıca, mükelleflerin gelir düzeyi, vergi oranları, vergi bilinci, ülkelerin gelir düzeyi, uygulanmakta olan vergi sistemi, vergi idaresinin etkinliği gibi etkenler sıralanabilir²⁰³.

Vergi uyumunu gerçekleştirmek bir yandan bireysel bir çabanın ürünü iken; bunun vergi sisteminin kurulmasında açıklayıcı, uygulanmasında teşvik edici, denetlenmesinde yol gösterici ve uymayanların cezalandırılmasında caydırıcı önlemlerle idare tarafından desteklenmesi gerekir. Günümüzde gelir idareleri vergi uyumunu artırmak için çeşitli görevler üstlenmiştir. Bu görevlerden bazıları; ülke koşullarına uygun bir yönetim sisteminin kurulması ile birlikte, gönüllü uyum için modeller ve stratejiler belirlenmesine yöneliktir²⁰⁴.

Vergi riski alanlarından en etkili olanlarından biri “uyum riski”dir. Uyum riski bir şirketin vergiye uyum yükümlülüklerinin yerine getirmesiyle ilgili olarak; vergi beyannamelerinin hazırlanması, tamamlanması ve yorumlanması sürecindeki riskleri kapsar. Bunun için şirket içinde tutulacak belgelerin, yapılacak işlemlerin ve kullanılan kaynakların kalitesiyle yakından ilgilidir²⁰⁵.

Şirketin vergileme konusundaki nihai amacı kendi durumlarına uygun olarak vergi uyumunu tam olarak sağlamak olmalıdır. Vergi riski yönetiminin amaçlarından biri vergi uyumunu gerçekleştirmektir. Bunun için kuracağı süreçler, izleme, raporlama, riskleri belirleme ve hataları gözden geçirerek süreci revize etme aşamaları; stratejilerine uygun şekilde ilerleyerek vergi uyumuna giden yolda şirket için önemli olacaktır.

²⁰² Jeffrey A. Roth, John T. Scholz, Ann Dryden Witte, (Ed.), *Taxpayer Compliance, Vol 1: An Agenda for Research*, University of Pennsylvania Press, Philadelphia, 1989, s. 2.

²⁰³ Adnan Gerçek v.d., *Mükellef Hakları, Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, ss. 147-161.

²⁰⁴ Gerçek v.d., a.g.e., s. 164.

²⁰⁵ Elgood, Paroissien and Quimby, a.g.e., s. 6.

Şirketler açısından vergi riski yönetimi, gelir idareleri açısından vergi uyumunu artırma çabalarını da destekleyici niteliktedir. Mükelleflerin gönüllü uyumunu artırma arayışında olan gelir idareleri onlarla işbirliğine dayalı, bir yaklaşım içinde çalışmaktadırlar. OECD ülkelerinin 24'ünde özellikle büyük mükelleflerin vergi risklerinin tespit edilmesi ve yönetilmesi amacıyla stratejiler geliştirilmektedir. Bu stratejiler mükelleflerin vergi risklerinin belirlenmesi, onlara daha açıklayıcı bilgiler verilmesi, mükelleflerin daha şeffaf finansal işlemler izlemesi ve vergi uyumunun işbirliğine dayalı bir ortamda tam olarak sağlanmasına dayanır²⁰⁶.

Vergi riski yönetimiyle vergi uyumu arasındaki ilişkileri değerlendirmeye çalışan bir araştırmada, özellikle vergi uyumuyla ilgili şirketin olumsuz görünümünün şirketin itibarı üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir. Bunun için şirketler faaliyet gösterdikleri piyasada, vergi mevzuatına aykırı davrandıklarını ve agresif bir vergi pozisyonunda olduklarının düşünülmesini istemezler²⁰⁷. Vergiyle ilgili uyum riskinden kaynaklanan bu duru aynı zamanda mükelleflerin itibari riskleri üzerinde de etkili olmaktadır.

Vergi uyumsuzluğu içinde olan mükellefler idare tarafından “riskli mükellef” grubunda değerlendirilirler. Eğer mükelleflerin vergi idaresi tarafından algılanan iyi bir itibarları varsa ve işlemlerle ilgili istedikleri bilgi talepleri etkin bir şekilde karşılanıyorsa, bu durumda hatalar önlenerek, uyum riski azalacaktır. Eğer mükellefler idare ile yeterince işbirliğine dayalı bir ilişki içinde değilse, riskli mükellef grubuna alınan bu mükellefler denetimler ve cezalarla karşı karşıya kalabilir. Aynı şekilde denetim elemanı ve şirket arasında şeffaflık ve güvene dayalı kurulacak iyi ilişkiler kabul edilebilir sonuçların oluşmasını sağlayacaktır²⁰⁸. Bu sebeple vergi riskinin yönetimi ve vergi uyumu arasındaki ilişkinin mükelleflerin riskli olarak kabul edilmesi ve cezalarla karşılaşmalarını önlemesi açısından da önemli olduğu kabul edilmelidir.

2. Vergi Planlamasıyla İlişkisi

1950’li yılların sonlarına doğru Almanya’da doğan ve Alman literatüründe işletme iktisadında vergicilik (Betriebswirtschaftliche Steuerlehre) olarak başlayan çalışmalar, daha sonraki dönemde Amerika’da vergi planlaması (tax planning) adı altında devam etmiştir.

²⁰⁶ Bkz. OECD, “Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance”, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>, (18.01.2015).

²⁰⁷ Lavermicocca, Buchan, a.g.e., s. 24.

²⁰⁸ Mik, a.g.e., ss. 14-17.

Ülkemizde de ilk çalışmaların Alman ekolünün etkisiyle işletme vergiciliği, 2000 yılından sonra ise vergi planlaması adıyla yapıldığı görülmektedir²⁰⁹.

Vergi planlaması; yasalarda vergiyi en aza düşürecek her türlü hüküm, araç vb. olanakların izlenmesi, uygulanması ve yararlanılması yoluyla giderleri (maliyetleri), vergi yüklerini azaltıcı, buna karşılık satış ve hasılatı artırıcı yöntemler bütünü olarak tanımlanmaktadır²¹⁰. İşletmelerin yasalara uygun şekilde işlemlerini özgürce belirleyebilme hakları vardır. İşletmeler, kanunların kendilerine tanıdığı bu hakları kullanarak vergi yüklerini azaltabilirler²¹¹. Böylece hem vergiye gönüllü uyum sağlanmakta, hem de avantajlı vergi düzenlemelerinden yararlanılabilmektedir²¹².

Vergi planlamasıyla yakından ilgili olan bir kavram da vergi tasarrufudur. Mükellefin belirli bir malı tüketmeyerek veya hizmetten yararlanmayarak vergi ödemekten kurtulması, ya da daha az çalışması ve kazanması sonucunda daha az vergi ödemesi vergi planlaması davranışı olarak görülmekle birlikte bunları vergi tasarrufu olarak kabul etmek gerekir²¹³. Vergi planlamasında, verginin bir maliyet faktörü olmasından dolayı yapılacak işlemlerin vergisel sonuçlarının önceden belirlenerek, vergi yükünü azaltmak ya da kaldırmak için yapılan faaliyetleri içermektedir. Vergi planlamasında ulaşılmak istenen ekonomik amaca uygun olan hukuki durum belirlenerek, alternatifler arasında değerlendirme yapılması, getiri ve götürülerinin hesaplanması ve en uygun çözümün seçilmesi süreci işlemektedir²¹⁴.

Vergi sığınakları ve vergi planlaması fırsatları, mükellefleri aşırı vergi yükünden koruyan alanlar olarak kabul edilmektedir. Vergi planlaması ülkelerde bir hak olarak tanımlanmaktadır. Vergi planlaması, vergi mükellefinin girdiği işlem biçimini seçme özgürlüğü vasıtasıyla gerçekleştirilir²¹⁵. Mükelleflerin vergi mevzuatında kendilerine sunulan mali olarak avantajlı seçeneklerden yararlanarak, yasama organının onlara sunduğu alan içinde kalmaları, daha az vergilendirilen alanları tercih etmeleri ülkelerin yargı organları tarafından verilen kararlarda da kabul edilmektedir²¹⁶.

²⁰⁹ Selahattin Tuncer, “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, *Yaklaşım*, Ocak 2008, s. 9.

²¹⁰ Tuncer, a.g.m., s. 11.

²¹¹ Bülent Şişman, *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 10.

²¹² Eroğlu, a.g.e., s. 1.

²¹³ Doğan Gökbel, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 33.

²¹⁴ Gökbel, a.g.e., s. 34.

²¹⁵ William B. Barker, “The Ideology of Tax Avoidance”, *Loyola University Chicago Law Journal*, 40 (2), 2009, ss. 236-237.

²¹⁶ Gökbel, a.g.e., s. 35.

Vergi planlaması küreselleşmeyle birlikte daha önemli bir konuma gelmiştir. Ülkelerin vergi rekabetine girmeleri işletmeler için de küreselleşen dünyada yatırımlarını serbestçe en çok avantaj sağlayacakları ülkeye yönlendirebilmelerini sağlamıştır. Bu durumda bir şirket iki şey yapabilir²¹⁷: yatırımlarını daha düşük vergi rejimine sahip bir ülkeye yönlendirmek veya kendi ülkesi içindeki vergi düzenlemelerini kullanarak daha az vergi ödemek. Bu kapsamda özellikle küreselleşmeyle doğrudan yabancı yatırımların artması ve çok uluslu şirketlerin kurulması vergi planlaması için önemli bir adımdır. Bir yanda vergi rekabetine giren ülkeler diğer tarafta da bu rekabetten çıkar sağlamaya çalışan çok uluslu şirketler vardır²¹⁸. Bu şirketler küresel ölçekte rekabet ederler, firmalarının değerini ve karlarını artırmak için stratejiler uyguluyorlar, yapacakları yatırımlar nerede olursa olsun dünya çapında vergilerini minimize etmek veya ertelemek isterler²¹⁹. Özellikle çok uluslu şirketlerin artan vergi minimizasyonu uygulamalarının faaliyet gösterdikleri bazı ülkelerin vergi gelirlerini aşındırıcı etkisi sebebiyle ulusal ve ulus üstü önlemlerle engellenmeye çalışılmaktadır.

OECD “kabul edilmeyen vergi minimizasyon düzenlemeleri”ni birçok ülke örneğinden yola çıkarak açıklamıştır. Bunun yaygın kabul gören adlandırması “agresif vergi planlaması” olarak kabul edilir²²⁰. Agresif vergi planlaması ve vergi minimizasyonunun uygunluğu, “vergi yükünün adil payını” ödemeyen şirketlerin kamuoyunun tepkisiyle karşılaşması ve itibar kayıplarıyla, ayrıca kurumun sosyal sorumluluğu çerçevesinde yeniden değerlendirmelidir²²¹. OECD’nin agresif vergi planlaması kabul ettiği düzenlemeler şunları içerir²²²:

- Amaçlanmamış ve beklenmedik vergi geliri sonuçlarına sahip bir vergi pozisyonunu içeren planlamanın yapılmış olması. Bu durumda vergi mevzuatının, kanun koyucular tarafından öngörülmemiş sonuçlar elde etmek üzere kötüye kullanılması söz konusudur.

- Vergi beyannamesindeki önemli hususların kanunlara uyup uymadığının belirsizliği altında açık olmayan bir şekilde mükellef lehine olan bir vergi pozisyonu

²¹⁷ Martin A. Sullivan, “International Tax Planning: A Guide For Journalists”, *Tax Notes*, 2004, s. 32.

²¹⁸ Harry Grubert, “Tax Planning by Companies and Tax Competition by Governments”, *International Taxation and Multinational Activity*, Ed. James R. Hines, University of Chicago Press, 2000, s. 113.

²¹⁹ William F. Yancey, Karen S. Cravens, “A Framework for International Tax Planning for Manager”, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 7 (2), 1998, s. 251.

²²⁰ OECD, “Study into the Role of Tax Intermediaries”, 2008, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, (10.11.2015), s. 10.

²²¹ Lavermicocca, Buchan, a.g.e., s. 9.

²²² OECD, “Study into the Role of Tax Intermediaries”, a.g.e., ss. 10-11.

almak. Vergi mükelleflerinin mevzuattaki belirsiz gri alanlarda işlemler gerçekleştirmesi ve bununla ilgili alınan kararlarda gerekçenin açıklanamaması söz konusudur.

Agresif vergi planlamasında mükellefler, bir vergi sisteminde ya da vergi sistemleri arasında var olan mevzuat uyumsuzluklarını veya yasal boşlukları kullanarak görünüşte kanunların lafzına uygun işlemler oluştururlar. Bu tür işlemlerin hukuka aykırılığının tespiti zordur. Bunları engellemek için agresif vergi planlamasının unsurları gözetilerek hukuki niteliğinin yapılması gerekmektedir; şu açılardan değerlendirme yapılmaktadır²²³: “ekonomik özden yoksunluk”, “mevzuat uyumsuzluklarının ustalıkla kullanılması”, “vergi planlaması hakkının kötüye kullanılması”, “yasama organının amaç ve niyetine aykırılık”, “matrah aşınması”, “eylemin kanunlar uyarınca suç veya idari para cezası olarak düzenlenmemesi” şeklinde gösterilebilir.

Agresif vergi planlamasının uluslararası boyutunun ve ölçeğinin giderek artması üzerine OECD, Bilgi Değişimi ve Vergi Uyumu Çalışma Grubunun alt grubu olarak Agresif Vergi Planlaması Grubu’nu (Aggressive Tax Planning Steering Group) oluşturmuştur. OECD’nin bu alandaki çalışmaları, vergisel risklere tespit etme, gelir idareleri tarafından tespit edilen riskleri belirleme ve tecrübeleri paylaşma hususuna odaklanmaktadır²²⁴. 2011’de “Artan Şeffaflık ve Açıklama Yoluyla Agresif Vergi Planlaması ile Mücadele” (Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure) raporunun yayınlanmasının ardından ülkelerde daha somut girişimler başlamıştır.

Tablo 4. Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Girişimler

| | Her Mükellef | Erken Bilgi | Düzenleyici Hakkında Bilgi | Mükellefler için belirlilik | | Zorunlu | Gönüllü |
|-------------------------------|--------------|-------------|----------------------------|-----------------------------|---------------|---------|---------|
| | | | | Tüm İşlemler | Bazı İşlemler | | |
| Erken Zorunlu Açıklama | + | + | + | - | - | + | - |
| Ek Raporlama | + | + | - | - | - | + | - |
| Sorular Sorma | - | + | - | - | - | + | - |

²²³ Sabahettin Gülgün, “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 327, Aralık 2015, s. 133.

²²⁴ Muhammet Mahmut Yılmaz, “Agresif Vergi Planlaması: OECD ve Avrupa Birliği’nin Bakış Açısı”, *Yaklaşım*, S. 251, Kasım 2013, s. 40.

| | | | | | | | |
|------------------------------------|---|---|---|---|---|---|---|
| İşbirliğine Dayalı Uyum | - | + | - | + | - | - | + |
| Açıklama ve Düzenleme | - | + | - | - | + | - | + |
| Açıklama İle İlgili Cezalar | + | + | - | - | - | - | + |

Kaynak: OECD, "Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure", OECD Publishing, 2011, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>, (18.11.2015), s. 13.

Yukarıdaki Tablo 4’de agresif vergi planlamasını önlemeye yönelik uygulamalar ve bunların etkileri yer almaktadır. 2009 yılından itibaren OECD tarafından yayınlanan çalışmalar günümüzde BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) planları çerçevesinde devam etmektedir²²⁵. Benzer tavsiye kararları Avrupa Birliği bünyesinde de alınmaktadır. Avrupa Komisyonu tarafından açıklanan vergi kayıp ve kaçığına yönelik eylem planı çerçevesindeki tavsiyelerden biri agresif vergi planlamasına yöneliktir. Tavsiyeler; vergiden kaçınmak için kullandıkları yöntemlerin ve yasal boşlukların önüne geçilmesi, hiç vergi alınmaması durumunu önlemek için Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’nı güçlendirilme, ekonomik faaliyetlerin gerçek özüne ulaşmak için “suistimalleri önleyici genel kurallar” belirlenmesine yöneliktir²²⁶.

Vergi planlaması ve vergi riski yönetiminin bazı benzer noktaları vardır. Öncelikle her ikisi de mükelleflerin toplumsal değil, bireysel çabasının sonucudur. Her ikisi de yürürlükte olan vergi kanunlarından yararlanılarak uygulanmaktadır. Her iki durumda da mükelleflerin vergiye bağlı olan şekli ödevlerini yerine getirmeleri gerekmektedir, fakat yararlandıkları duruma göre bunlardan bazılarında kurtulabilirler. Ayrıca her ikisi de mükelleflerin devlet tarafından tahmin edilenden daha az miktarda vergi yükümlülüğüne sebep olacak şekilde hareket edilmesi ile sonuçlanarak, tahmin edilenden daha az vergi ödenmesine sebep verebilir²²⁷. Burada mükelleflerin mümkün olduğunca kanunları doğru uygulaması ve gönüllü uyum tercih edileceğinden bu durum mevzuata uygun olduğu sürece kabul edilmelidir. Diğer taraftan ülkelerde mükellef hakları kapsamında “doğru vergi miktarından daha fazlasını ödememe²²⁸” çerçevesinde kendilerinin dahil olabileceği

²²⁵ Bkz. OECD, <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/publications.htm>, (15.11.2015).

²²⁶ Bkz. European Commission, “Clamping Down On Tax Evasion And Avoidance: Commission Presents the Way Forward” Press Release, Brussels, 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_en.htm, (10.11.2015).

²²⁷ Bkz. Filiz Giray, Teoride ve Uygulamada Gelirden Alınan Vergilerde Vergi Sığınakları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1994, s. 25’te yer alan vergi sığınakları için yapılan karşılaştırmalar vergi riski yönetimi için değerlendirilmiştir.

²²⁸ Mükellef hakları ve doğru vergi miktarından fazlasını ödememe hakkı için bkz. Gerçek v.d., a.g.e., s. 93.

işlemleri kullanmaları söz konusudur. Sonuçta “hakkını kullanan birinin hile yaptığını kimse söylemez”²²⁹. Vergi planlamasıyla vergi riski yönetimi arasındaki sıkı ilişki vergi planlama araçlarının seçiminde riskli araçların da kabul edilmesinden kaynaklanır²³⁰.

Vergi planlamasıyla vergi riski yönetimi arasındaki temel farklılık şirket kârına odaklanma noktasındadır. Vergi planlaması, vergileri düşürerek tamamen şirket kârını artırmaya yönelik yapılırken, vergi riski yönetimi şirket stratejilerine uygun kârı yakalamak yanında, ona ulaşmak için izlenecek vergisel stratejilerin uygunluğu, doğruluğu ve güvenilirliğini değerlendiren daha geniş bir yapısı vardır. Vergi planlaması sistemdeki vergisel avantajlardan yararlanırken, vergi riski yönetimi bu avantajların nereye kadar mevzuata uygun olduğunu ve bunun olası sonuçlarını da değerlendirir. Böylece yorum farklılıklarına bağlı olarak ileride oluşabilecek vergisel sonuçların önüne geçilmiş olur.

Vergi planlaması aslında daha geniş bir kapsamı olan vergi riski yönetim sürecinin bir parçasıdır. Vergiyle ilgili devam eden risk değerlendirmeleri aynı zamanda vergi planlaması için de temel alanları tanımlar²³¹. Vergi planlaması şirketin belirlenen vergi stratejilerine ulaşması için izlenmesi gereken yollardan biriye, vergi riski yönetimi tüm yolları düzenleyen bir çerçevedir. Bu sebeple vergi planlaması vergi riski yönetimine yardımcı olacak, fakat bunu yapmayan şirketler tarafından da vergi riski yönetimi uygulanabilecektir.

3. Vergiden Kaçınmayla İlişkisi

Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi yasalarına aykırı davranmadan daha az vergi ödemelerini ifade eder²³². Bu durum, mükelleflerin vergi yükünün dışında kalma çabası göstererek vergi doğuran olaya sebep olmamaları halidir. Vergi kanunları borcun doğmasını vergi doğuran olayın meydana gelmesine bağlarlar. Mükelleflerin bu olaylara neden olmamaları veya hukuki durumu yaratmamaları vergi borcunun ortaya çıkmamasına sebep olur. Mükellefler bu durumda vergi alanına giren kazanç ve iratlar dışındaki kaynakları veya servet unsurlarını edinmeye çalışırlar. Bu şekilde davranışların kanuna aykırı herhangi bir

²²⁹ Roma hukukunda kabul edilen bu görüş için Bkz. Henry Laufenburger, *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*, Çev: İsmail Hakkı Ülkmen, Sevinç Matbaası, Ankara, 1967, s. 276.

²³⁰ Şişman, a.g.e., s. 34.

²³¹ Daniel N. Erasmus, “Tax Planning as Part of a Tax Risk Management Process”, Thomas Jefferson School of Law Research Paper No. 1482423, 2009, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1482423, (15.11.2015), s. 65.

²³² Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tathoğlu, *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 175.

yanı yoktur²³³. Vergi uyumsuzluğu hem vergiden kaçınma hem de vergi kaçırmayı kapsar. İkisi arasından yasallık açısından farklılık vardır. Kaçınma vergi yükümlülüğünü azaltmak için hukuki önlemlere, kaçırma hukuki olmayanlara başvurulmasıdır²³⁴.

Kişilerin vergiden kaçınmasının nedenleri arasında; vergi bilincinin yetersizliği, vergi adaletsizliği ve kamu harcamalarının etkinsizliği, vergi oranlarının yüksekliği, likidite sorunları ve mali planlama, yasa koyucuların çabalarının yetersizliği, vergi danışmanlarının yeni yollar geliştirme çabaları sayılabilir²³⁵. Kanunlardaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınılması, özellikle istisna ve muafiyet hükümleri başta olmak üzere, mevzuata hakim olmayı gerektirir²³⁶. Bu sebeple vergiden kaçınarak hareket etmek isteyen mükellefler profesyonel kişilerden, uzmanlardan veya muhasebecilerden yardım alabilir. Hukuki boşlukların bulunması, vergi dışı alanların araştırılması çabaları, zaman ve danışman kullanımıyla parasal açıdan maliyetlere yol açarlar²³⁷. Ayrıca vergi sisteminin içindeki boşluklar kapatılmış ve vergi yükü fazla ise, bu durumda kişilerde çalışma gayretinin azalması gözlenir. Bu durum verginin fonksiyonlarını yitirmesine sebep olur²³⁸. Vergi sistemindeki oluşum kişileri maliyetli çalışma düzeni yerine boş zamanı tercih etmeye yöneltiyorsa verginin ikame etkisi ortaya çıkmıştır²³⁹.

Vergiden kaçınma günümüzde gittikçe dar anlamda tanımlanmakta ve bunu önleyici özel ve genel kurallar oluşturulmaktadır. Bu düzenlemeler vergiden kaçınmanın bazı şekillerinin meşru olmadığını ortaya koymaktadır²⁴⁰. Özel kurallar vergi alanını netleştirerek vergiden kaçınmayı caydırıcı kuralları; genel kurallar işlemleri filtrelemek için bariyer oluşturan daha genel ve soyut kuralları içermektedir²⁴¹. Yasanın özendirdiği vergi avantajlarından yararlanarak verginin hafifletilmesi, yasa koyucunun niyeti dışında ödenmesi gereken verginin yapay yollarla ödenmemesi ya da azaltılması arasında ince bir sınır vardır. Bu sebeple bazı vergiden kaçınma davranışlarında mükelleflerin niyetleri önem

²³³ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 171.

²³⁴ Simon James, Clinton Alley, "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 2002, s. 31.

²³⁵ Bkz. Saygın Eyüpgiller, *Teoride ve Uygulamada Vergiden Kaçınma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

²³⁶ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s. 177.

²³⁷ Akdoğan, a.g.e., s. 171.

²³⁸ Bkz. Abdurrahman Akdoğan, "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, S.2, 1999.

²³⁹ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 238.

²⁴⁰ Eyüpgiller, a.g.e., s. 21.

²⁴¹ Ann Xuereb, "Tax Avoidance or Tax Evasion?", *Symposia Melitensia*, 10, 2015, <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/3080>, (18.03.2016), s. 28.

taşımaktadır²⁴². Bu noktada ortaya “kabul edilebilir vergiden kaçınma” ve “kabul edilemez vergiden kaçınma” ortaya çıkmaktadır²⁴³. Vergiden kaçınma devletler tarafından demokratik toplumlarda vergi sisteminin bütünlüğünü tehdit edici bir yapıda kabul edilmektedir²⁴⁴.

2000’li yılların başından itibaren vergi şeffaflığı ve bilgi değişimi üzerine çalışmalara başlayan OECD’nin, zararlı vergi rekabetini engelleme, vergi cennetleri, agresif vergi planlaması, vergiden kaçınmayı önleme kapsamında transfer fiyatlandırması ve diğer düzenlemelerle ilgili çalışmaları günümüzde BEPS eylem planlarıyla belirli bir aşamaya gelmiştir. OECD’nin kabul ettiği vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik 5 temel düzenleme mevcuttur²⁴⁵: transfer fiyatlandırması kuralları ve belgelendirme gereklilikleri, örtülü sermaye düzenlemesi, kontrol edilen yabancı kurum kazancı kuralları, vergiden kaçınmanın önlenmesi için genel kurallar (GAAR), stopaj düzenlemeleri (ikili anlaşmalara göre faiz, gayrimaddi haklar ve kâr payları üzerinden alınan). Bu kurallar aynı zamanda agresif vergi planlamasına karşı kabul edilen önlemler olarak da değerlendirilmektedir. Bu düzenlemeler dışında karşılıklı anlaşma hükümlerinde bazı düzenlemeler, bilgi değişimi, vergi ikametgahının transferi ve çıkış vergisi, kambiyo kontrolü, şube kârları vergisi gibi vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik girişimler mevcuttur²⁴⁶.

Bu düzenlemelere paralel olarak AB bünyesinde 2013’te ilan edilen “Vergi Dolandırıcılığı ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadeleyi Güçlendirmek için Bir Eylem Planı” daha fazla şeffaflık, daha iyi bilgi alışverişi ve yakın işbirliği sağlanması amaçlamıştır²⁴⁷. Söz konusu girişimin vergiden kaçınmaya yoğunlaşan versiyonu 2016’nın Ocak ayında Vergiden Kaçınmayla Mücadele Paketi ile ilan etmiştir. Bu paketin temel amaçları, agresif vergi planlamalarını önlemek, şeffaflığı sağlamak ve AB sınırları içinde daha adil ve güvenilir bir iş dünyası için zemin hazırlamak olarak açıklanabilir²⁴⁸.

²⁴² Gökbel, a.g.e., s. 40.

²⁴³ Norasmila Awang, Azlan Amran, “Ethics and Tax Compliance”, *Ethics, Governance and Corporate Crime: Challenges and Consequences, Developments in Corporate Governance and Responsibility*, Vol. 6, Emerald Group Publishing, 2014, s. 110.

²⁴⁴ Barker, a.g.e., s. 229.

²⁴⁵ Asa Johansson, Oystein Bieltvedt Skeie, Stephane Sorbe, “Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning: A Classification”, OECD Economics Departments Working Papers No. 1356, 2016, <https://www.oecd.org/economy/Anti-avoidance-rules-against-international-tax-planning-A-classification.pdf>, (29.12.2016), s. 3.

²⁴⁶ Gökbel, a.g.e., ss. 151-154.

²⁴⁷ Serkan Acinöroğlu, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S. 379, Mart, 2013, ss. 188-189.

²⁴⁸ Beyza Özsoy, “AB’nin Vergiden Kaçınmayla Mücadele Paketi Türk Yatırımcıları da Etkileyebilir”, <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=593>, (15.08.2016).

Vergi uyumsuzluğuna sebep olan vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı etik olmayan davranışlardır ve bu uyumsuz hareketler, paydaşların çıkarlarını korumaya çalışan çağdaş kurumsal yönetim ruhuna aykırıdır²⁴⁹. Vergiden kaçınmanın; tahmini vergi öncesi net gelirin önceden beklenenden daha riskli olduğunu ve bu sebeple daha kısa etkileri olduğu, sonuçlarının kamusal alandaki itibari etkileri sebebiyle gelecekteki vergi sonrası gelirin daha düşük olmasına yol açtığı görülmüştür. Ayrıca tespit edilen davranışlar sonucunda boşluklar kapatılır²⁵⁰. Kabul edilebilir bir vergi planlaması ve kabul edilemez bir vergiden kaçınma arasındaki sınırı tespit etmek gerçekten zordur. Vergi riski yönetimi, sonuçların daha belirli olmasını ve kabul edilebilir sınırlar içinde hareket etmeyi sağlar²⁵¹.

Vergiden kaçınma ve vergi riski yönetiminin bazı benzer noktaları vardır. Her ikisi de mükellefin toplumsal değil, bireysel çabasının sonucudur. Ayrıca yürürlükte olan vergilerin kanunlarından yararlanılarak uygulanmaktadır. Bunun yanında, vergi riski yönetimi sonucunda hedeflenen temel nokta vergi ödememek için faaliyete girişmemek olamaz. Aksine yapılacak yatırımlar ve izlenecek işlemler sonucunda doğru miktarda verginin ödeneceği kabul edilir. Mükelleflerin vergi riski yönetimini uygularken şekli ödevlerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Hatta bazı durumlarda bunların titizlikle yapılması işlemleri artırabilir. Vergiden kaçınma davranışında ise mükellefler yararlandıkları duruma göre şekli ödevlerden kurtulabilirler. Ayrıca vergi riski yönetimi sistemdeki boşluklardan yararlanmaz, bunların olası olumsuz sonuçlarını değerlendirir. Ülkelerin özellikle uluslararası alanda uyguladıkları vergiden kaçınmayı önleyici kurallar, vergiden kaçınmanın meşru kabul edilmesini güçleştirirken, vergi riski yönetimi ise işlemlerin yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğunu gerçekleştirir.

4. Vergi Kaçırma ile İlişkisi

Mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepki türlerinde biri vergi kaçakçılığıdır²⁵². Vergi kaçakçılığı, kanunlara aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme

²⁴⁹ Awang, Amran, a.g.e., s. 105.

²⁵⁰ Graeme Macdonald, "Analysing the Impact of Tax Avoidance: A Response", *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Ed. Judith Freedman, Oxford University, Centre for Business Taxation Publishing, UK, 2008, s. 134.

²⁵¹ Russo, a.g.e., ss. 177-178.

²⁵² Filiz Giray, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2012, s. 25.

eylemidir. Vergi kaçakçılığı sonucunda mükellefler vergi kanunları ve usul hükümlerine aykırı hareket ederler, bu yolla vergi matrahlarını azaltmaktadırlar²⁵³.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı; birbirinden adalet, doğruluk ve meşruluk yönünden ayrılmaktadır²⁵⁴. Vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın mali anlamdaki sonuçları benzer olmakla birlikte, hukuki sonuçları birbirinden farklıdır. Vergi kaçakçılığında mükellefler vergi hukukundan kaynaklanan ödevlerini yerine getirmezler. Bu sebeple kanunlara aykırı olarak gerçekleşen fiiller “vergi suçu” olarak değerlendirilmektedir ve cezaları ağırdır²⁵⁵. Diğer taraftan bu davranış biçimleri vergi kaybına yol açmaktadır²⁵⁶.

Vergi kaçakçılığı ve vergi riski yönetiminin bazı benzer noktaları vardır. İkisi de mükellefin toplumsal değil, bireysel çabasıyla gerçekleşir ve her ikisi yürürlükte olan vergilerin kanunlarından yararlanılarak uygulanmaktadır. Bu benzer noktalar ikisinin birbirlerinden tamamen farklı olduğu gerçeğini değiştirmez.

Vergi riski yönetimi mevzuata uygun olmayan bir durumu kabul etmez. Aksine işlemler yapılırken mevzuatın avantajlarından nasıl daha uygun bir şekilde yararlanılacağını göz önüne alarak, hukuki bir belirlilik alanı yaratmaya çalışır. Oluşturduğu süreçler vergi uyumunu sağlamak için zemin oluşturur. Böylece vergi riski yönetimi uygulayanlar vergi hukukundan kaynaklanan ödevlerini en doğru şekilde gerçekleştirmiş olurlar. Bu yüzden vergi mevzuatına hakim uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmeleri gerekir.

Vergi kaçakçılığında uygulayanların uzman olmasına gerek yoktur. Bazı durumlarda daha karmaşık hukuka aykırı eylemler alanında uzman kişiler tarafından yapılabilir. Diğer taraftan vergi kanunları hakkında yeterli bilgi sahibi olmayanlar da vergi kaçakçılığına yol açabilirler. Vergi kaçakçılığının tespit edilmesi durumunda bunun idari ve/veya adli sonuçları vardır. Vergi riski yönetimi ise kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde şirketlerde uygulanması teşvik edilen bir faaliyet haline gelmiştir.

²⁵³ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 203.

²⁵⁴ Gökbel, a.g.e., s. 38.

²⁵⁵ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 177.

²⁵⁶ Fatih Savaşan, Hakkı Odabaş, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik bir Çalışma”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 5, 2005, s. 1.

5. Vergi Denetimi ile İlişkisi

a. Vergi Denetimi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar: Risk Analizi

Vergi denetimi, mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olarak vergi idaresi tarafından yapılan işlemleri içerir²⁵⁷. Bir vergi sisteminin başarısı, verginin yasal altyapısı ve tarifesinin yanı sıra verginin tarhi ve denetimiyle de ilgilidir²⁵⁸. Her mükellefin beyanının ayrı ayrı incelenmesi ve beyanlarının doğruluğunun araştırılması maliyetli bir süreçtir. Bu durum hem sayısal ve mesleki anlamda yeterli personel eksikliği ve hem de mükelleflerin gün geçtikçe artış göstermesi sebebiyle güçleşmektedir²⁵⁹.

Bilgi teknolojilerine dayalı sistemler, maliyetleri azaltmak ve zaman tasarrufu yoluyla etkinliği sağlamak için tüm alanlarda kullanılmaktadır. Vergi denetimi de teknolojik gelişmelerden etkilenmiş; hem mükelleflerin gönüllü uyumunu hem de etkinliği artırmak için değişime uğramıştır²⁶⁰. Vergi idarelerinin tıpkı şirketlerdeki kurumsal yönetim gibi bir modern sistem geliştirmeleri ve bu şekilde faaliyetlerinde etkinlik sağlamaları birçok faktörün yanında idarede risk yönetiminin oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Risk yönetimi vergi uyumunun etkili ve verimli idaresi için önemlidir²⁶¹.

Ülkelerde gelir idareleri kamu gelirlerinin tahsilatına yetkiliyken aynı zamanda bu gelirlerin sürekliliği için önemli olan vergi uyumunu artırıcı ve koruyucu politikaları da sürdürmektedir. Gelir idarelerinin karşılaştığı en önemli risk olan “vergi uyum riski”, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirirken yargısal süreçler, yasalardaki boşluklar, iş dünyasında yaşanan iktisadi problemler, vergi yönetiminden kaynaklanan sorunlar vb. sebeplerle başarısız olmalarıdır²⁶². Gelir idaresinde vergi riski yönetimi; kuruluşların kısa, orta ve uzun vadede kurumsal yönetimin oldukça önemli bir göstergesi olan toplumsal olarak sorumlu ve sürdürülebilir getiri sağlama kabiliyeti açısından önemlidir²⁶³.

²⁵⁷ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 3. Baskı, Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 46.

²⁵⁸ Günter Schmolders, *Genel Vergi Teorisi*, Çev. Salih Turhan, İstanbul Üni. Yayınları, İstanbul, 1976, s. 97.

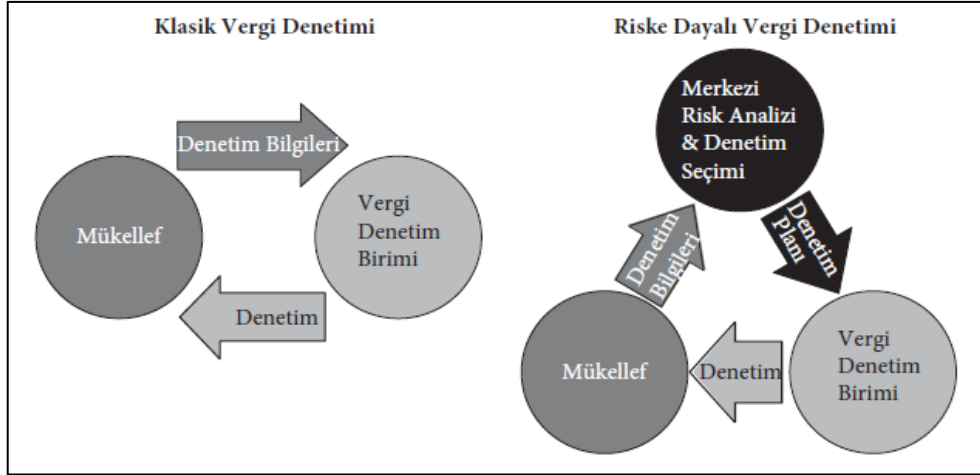
²⁵⁹ Turhan, a.g.e., s. 82.

²⁶⁰ Feride Bakar, Adnan Gerçek, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye için bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 2, 2016, s. 48.

²⁶¹ Munawer Sultan Khwaja, “Overview”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington, 2011, s. 1.

²⁶² Serkan Benk, Kadir Kartalci, “Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: OECD Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 11, Y. 11, S. 1, 2015, s. 44.

²⁶³ Talya Segal, Warren Maroun, “Tax Risk-Management Analysis: Comparison between The United States of America, The United Kingdom and South Africa”, *Journal of Economic and Financial Sciences*, July 2014, 7(2), s. 376.



Şekil 2. Klasik Vergi Denetimi ve Riske Dayalı Vergi Denetimi Süreci

Kaynak: Charles Vellutini, “Key Principles of Risk-Based Audits”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 2011, s. 16.

Bilişim teknolojilerinin ortaya çıkması ve hızlı bir gelişim göstermesi, devletin birçok mekanizmasının elektronik ortama geçmesini birlikte getirmiştir. Bu süreç devletin, bilgi ve iletişim teknolojilerinden en üst seviyede yararlanmasını zorunlu kılmıştır²⁶⁴.

Bir denetimin başarısında; sadece sayısal olarak fazla denetim yapılması değil, aynı zamanda etkinliği de önemlidir. Vergi denetiminin etkinliği; mali yılda tamamlanan denetim sayısı, denetimler sonucunda tarh eden ek verginin tutarı, denetim sonucunda verilen cezaların toplam tutarı, ek vergi ve cezaların ortalama doğruluk oranı, denetlenen mükellef başına düşen ek vergi tarhiyatı ve cezalar, denetim sonucunda uygunsuzluk görülenlerin toplam denetim içindeki payı, denetimler sonucunda değişmeyen tarhiyat oranı ve denetime tahsil edilen toplam kaynak vb. sayısal verilerle ölçülmektedir²⁶⁵. Denetimin etkinliğini belirleyen göstergelerden biri de mükellef seçimidir. Hangi mükelleflerin denetlenmesi gerektiğini etkinlikle belirlemek için, vergi denetiminde risk yönetimi uygulanmaya başlanmıştır²⁶⁶. Mükellef seçimi aracılığıyla denetimde etkinliği artırmak, denetim stratejilerinin risk analizine dayanması ve yüksek riskli mükelleflerin

²⁶⁴ Adnan Gerçek v.d., *Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*, Bilgesam Yayınları, İstanbul, 2013, s. 17.

²⁶⁵ William Crandal, Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration, IMF Technical Notes and Manuals, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1011.pdf>, 2010 (25.04.2015), s. 6; OECD, “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches”, 2006, <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>, (25.04.2015), s. 29.

²⁶⁶ Russo, a.g.e., s. 180.

denetlenmesiyle mümkündür²⁶⁷. Denetimde risk yönetimi uygulanması riskli sektör, dönem ve mükellefleri belirlemede ve denetimleri bunlara yoğunlaştırmada önemlidir. Bu durum zaman ve kaynak israfının önlenmesi ve etkinlik ve verimliliğin artırılmasını sağlar²⁶⁸. Denetimde risk analizinin önemi aşağıdaki gibi belirtilebilir²⁶⁹:

- Denetim politikalarının oluşturulmasında destek sağlamak ve denetimin planlamasında hedeflere ulaşmayı kolaylaştırmak,
- Mükelleflerin sektörler itibariyle ayrıştırılmasıyla, sektörel analiz imkanı sağlamak,
- Yeni mükellefiyetlerin tespit edilmesine yol göstermek,
- Tahakkuk ve tahsilat analizleri ile ödemelerde uyum göstermeyen mükellefleri daha hızlı tespit etmek,
- Mükelleflerin vergiye olan dirençlerini belirleyebilmek,
- Denetimlerin daha hızlı tamamlanması ve yıl içindeki işlemlerin kolaylıkla izlenmesini sağlamak.

Vergi idaresinde uygulanan beş aşamalı ve her bir aşamanın sırayla takip edildiği risk yönetim süreci şunlardan oluşur: riski tanımlama, risk analizi, risk ölçme ve önceliklendirme, değerlendirme ve düzeltme. Bu aşamalardan biri olan risk analizi süreci temel bileşenleri ve öncelikleri keşfetmek amacını taşır. Risk analizinde bilgisayarda veri toplanmakta ve daha sonra risk içerebilecek veri ve bilgiler ayıklanmaktadır. Burada işlemlerin sıklığı (işlem sayısı ve uygulayan mükellef sayısı), olasılığı (riskin olma durumu), ağırlığı (riskin derecesi), etkisi (riskin olası etkilerinin yol açacağı zarar) üzerine incelemeler yapılmaktadır. Önemli olan sadece neyin meydana geldiğini ve mükelleflerin nasıl davrandığını bulmak değil, onların niçin böyle davrandığını görmektir. Bu sürecin işlemesi idarenin finansal kaynakları, yetkileri ve personelin becerileriyle önemli ölçüde etkilenir²⁷⁰.

Risk tanımlama aşamasında kayıt, saklama, ödeme, beyanla ilgili riskler; risk alanları ve mükellef gruplarına göre ayrılır. Bu ayrıştırmada vergi beyanlarının düzenliliği, muhasebe ve kayıt düzenine uygunluk, beyanname üzerinde düzeltmelerin yapılıp

²⁶⁷ Mehmet Arslan, Mine Biniş, “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı*, Beşiz Yayınları, Sakarya, 2016, ss. 443-444.

²⁶⁸ Ferhat Akbey, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 29, S. 1, 2014, s. 73.

²⁶⁹ GİB, Faaliyet Raporu 2008, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf>, (15.01.2015), s. 103.

²⁷⁰ EC, a.g.e., ss. 7-10.

yapılmadığı, ödemelerin düzenliliği gibi konulara bakılmaktadır. Bu çalışma sonucunda risk beklenen sektör ve mükellef gruplarının durumu ortaya konulmuş olur²⁷¹.

Risk analizi sürecinde önceden belirlenen riskler ve riskli mükellefler sistematik bir şekilde değerlendirilir ve gruplandırılır. Gruplandırma sonrasında analizler çoğunlukla bilgisayar aracılığıyla, bazen kişisel zeka yardımıyla, bazen de merkezi, yerel veya her ikisinin kombinasyonu ile yapılmaktadır. Risk analizinde kullanılacak çokça veri vardır, fakat bunların hepsi ulaşılabilir değildir²⁷². Risk analizinde kullanılacak verilere örnek olarak şunlar verilebilir²⁷³: önceki denetim sonuçları, çeşitli karşılaştırmalar, seçilen bazı sektörler (alkol, tütün, akaryakıt, gaz vb.), beyan edilen yüksek yönetim giderleri ve düşük kâr marjları, şüpheli faturalar ve olağan dışı bilançolar. Günümüzde risk analizinde kullanılan kaynakları şu maddelerde sınıflandırabiliriz²⁷⁴: ekonomik ve vergiye yönelik bilgiler²⁷⁵, mükellefler tarafından verilen bilgiler²⁷⁶, idarede tutulan vergisel bilgiler²⁷⁷, üçüncü kişiler tarafından sağlanan bilgiler²⁷⁸, internetten sağlanan bilgiler. Bu bilgiler erişim kapasiteleri, yasaların izin vermesi, fazla bilgilerin ayıklanma zorluğu, kullanılan bilgi teknolojilerinin kapasitesi ve yeni verilere ulaşma maliyetleri sebebiyle sınırlı olabilir²⁷⁹.

b. Risk Analizine Dayalı Denetimden Çıkarımlar

Vergi idareleri açısından risk idareyi hedeflediği vergiyi toplama imkanından uzaklaştıran kurumsal risktir²⁸⁰. Vergi idaresinde yapılan risk yönetimi, idareye misyonuna uygun davranma imkanı sağlarken, aynı zamanda işlemlerinde bir kalite güvencesi sağlamada yardımcı olmaktadır. Vergi idaresinde risk yönetiminin amacı, daha iyi kararlar

²⁷¹ EC, a.g.e., ss. 21-26.

²⁷² EC, a.g.e., ss. 26-27.

²⁷³ Lewis I. Baurer, "Tax Administrations and Small and Medium Enterprises (SMEs) in Developing Countries, Worldbank Publication, 2005, [http://www.frpii.org/english/Portals/0/Library/Tax%20Administration/Tax%20Administrations%20and%20Small%20and%20Medium%20Enterprises%20\(SMEs\)%20in%20Developing%20Countries.pdf](http://www.frpii.org/english/Portals/0/Library/Tax%20Administration/Tax%20Administrations%20and%20Small%20and%20Medium%20Enterprises%20(SMEs)%20in%20Developing%20Countries.pdf), (30.07.2015), s. 38.

²⁷⁴ EC, a.g.e., s. 27.

²⁷⁵ Örneğin ekonomik büyüme oranları, ortalama ücret bu aşamada değerlendirmektedir.

²⁷⁶ Örneğin beyannameler, bilgi verme kapsamında istenen veya düzenli verilen bilgiler bu aşamada değerlendirilmektedir.

²⁷⁷ Örneğin son vergisel ödevlerin tarihlerine uyumu, beyannamelerini geç verme durumu bu aşamada değerlendirilmektedir.

²⁷⁸ Örneğin bankalar, tapu kayıtları vb. bilgiler bu aşamada değerlendirilmektedir.

²⁷⁹ EC, a.g.e., s. 27.

²⁸⁰ Judith Freedman, "Tax Risk Management and Corporate Taxpayers – International Tax Administration Developments", *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010, s. 112.

olarak belirlenen hedeflere ulaşmayı kolaylaştırmaktır. Risk değerlendirme süreci, sürecin her aşamasında karar almada farklı adımları belirler, hataları belirlemeyi kolaylaştırır, kesin ve daha akıllıca karar verilmesini sağlar²⁸¹. Vergi idaresinde risk yönetimi şirketlerdekinden farklı amaçlar gütmesine rağmen, ortak yaklaşımlar ve karşılıklı çıkarımlar her iki tarafın işine yaramaktadır²⁸². Risk yönetimi vergi idarelerine şu noktalarda yardımcı olur²⁸³:

- Mükelleflere eşit muamele sağlamak,
- Vergi denetim yükünü uyumlu olmayan mükelleflere odaklamak,
- Mevcut beşeri, mali ve teknik kaynakların en etkili şekilde kullanılması,
- Mükelleflerin gönüllü uyumunu artırmak,
- Mevcut kaynakların kullanımını risk seviyelerine göre belirlemek,
- Uyumlu mükelleflerin bu davranışlarının bozulması olasılığını tespit etmek.

Günümüzde vergi denetiminin etkinliğini belirleyen faktörler arasında bilgisayar destekli sistemlerin aktif olarak kullanılıp kullanılmadığı da bir kriter olarak kabul edilmektedir. Bilgisayar destekli sistemlerin doğru olarak kullanılması, saha denetimini daha etkin hale getirmektedir²⁸⁴. Vergi idareleri her zamankinden daha önemli hale gelen bir risk yönetim süreci içinde değerlendirmeler yapmaktadırlar. Bunun nedeninin iş yaşamındaki karmaşıklık ve yenilikler sebebiyle idarenin karşı karşıya kaldığı risklerin artması, yeni finansal ürünlerin ortaya çıkması, vergiye tabi kişilerin ve hizmetlerin sayısının çoğalması, e-ticaretteki gelişmeler vb. durumlar olduğu söylenebilir. Ayrıca günümüzde kamu kesiminin daha verimli çalışma gereksinimi ön plandadır. Vergi idareleri de sadece kamusal hizmetlerde değil, bütçe ve personel kullanımı açısından da etkinliği artırmaya çalışmaktadırlar²⁸⁵.

Vergi idaresindeki risk analiz teknikleri sadece denetlenecek mükellefleri seçmek için kullanılmamalı, aksine vergi uyumunu artırmak için bütünsel ve işbirliğine dayalı bir yaklaşım benimsenmelidir²⁸⁶. Bu sistemde denetimde risk analizinin uygulanması gönüllü uyumu teşvik etmek için şu şekilde kullanılır²⁸⁷:

²⁸¹ EC, a.g.e., s. 6.

²⁸² Freedman, "Tax Risk Management and Corporate Taxpayers", a.g.e., s. 113.

²⁸³ EC, a.g.e., s. 6.

²⁸⁴ Akbey, a.g.e., ss. 70-71.

²⁸⁵ EC, a.g.e., s. 7.

²⁸⁶ Khwaja, a.g.e., s. 4.

²⁸⁷ Vellutini, a.g.e., s. 15.

- (1) denetimler uyumsuz mükellefleri tespit etmek ve düzeltmek için uygulanır,
- (2) uyumsuz olan mükelleflerin bulunması ve cezalandırılma olasılıklarının artmasıyla denetimler gönüllü uyumu teşvik eder,
- (3) denetimler hem vergi sisteminin düzgün işleyişini hem de mükellefler tarafından kullanılan vergi kaçırma tekniklerinin anlaşılması için önemlidir.

Vergi idarelerinin gerçekleştireceği görevlerine ilişkin ihtiyaç duyduğu bilgilerin gerekli ölçüde ve nitelikte elde edilmesi ile bunların sağlıklı şekilde analiz edilebilmesi vergi denetimi için önem taşımaktadır. Bu sebeple uygulanan risk analizinin amacı sınırlı zaman ve kaynakların en uygun düzeyde kullanarak denetim faaliyetlerinin verimliliğinin artırılmasını sağlamak, bulunan mevcut verilerin daha etkin bir şekilde analizlerde kullanılarak işlevselliklerini arttırmak olarak ortaya çıkmaktadır. Kullanılan sistemlerle incelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak vergi kayıp ya da kaçağı riski yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörlerin belirlenmesi sağlanmaktadır²⁸⁸.

Risk analizleri, riskli mükelleflerin denetlenmesini sağlayarak denetimlerin bunlar üzerine yoğunlaşmasını sağlar. Tüm mükelleflerin aşırı denetim yoluyla rahatsız edilmeleri üzerinde direnç etkisi oluşturabilmekte, bu durum onların vergi uyumunu azaltabilmektedir²⁸⁹. Denetimde risk yönetimi, riskli durumların bilgisayar sistemiyle tekrar incelenmesini sağladığından vergi memurları ve mükellefler arasındaki etkileşim en aza indirilerek, mükelleflerin uyum giderleri azaltılır²⁹⁰.

Şirketlerde gerçekleşen risk yönetimi ve vergi idarelerindeki risk yönetimi birbirlerini dengeleyici niteliktedir. Her ikisi de konuya farklı açılardan baksalar da temelde mükelleflerin vergi sistemine daha fazla uyum sağlamasını sağlamaktadırlar. Risk analizleri sonucunda, mevzuattaki açıklar kapatılarak mükelleflere daha belirli bir alan yaratılmaktadır. Mevzuattaki belirlilik arttıkça risklerin azaldığı açıktır. Ayrıca risk denetimlerinin bir ileri aşaması vergi idaresindeki işbirliğine dayalı uyum modelleriyle oluşturulmuştur. Bu sisteme gönüllü olarak dahil olan büyük mükelleflerin hem kendi risk planlarını yapmaları, hem de denetimlerinin gerçekleşmesi sağlanmaktadır.

²⁸⁸ Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dg4k7r37yo5WlQ0FBuLHNw==H7deC+LxBI8=&nm=1032>, (13.06.2015).

²⁸⁹ Fatih Savaşan, "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı", SETA Raporu, 2011, <https://www.setav.org/turkiyede-kayitdisi-ekonomi-ve-kayitdisilikla-mucadelenin-serencami/>, (18.10.2015), s. 18.

²⁹⁰ Jit B. S. Gill, "The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform" 2003, <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/NutsBolts.pdf>, (20.07.2015).

6. İç Denetim ve İç Kontrolle İlişkisi

İç denetimin profesyonel anlamda yapılması amacıyla faaliyete geçen İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA) tarafından yapılan iç denetim tanımı, bir kurumun faaliyetlerini gerçekleştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim; muhasebe kayıtlarının kontrolü, uygunluk değerlendirmesi, süreçlerin incelenmesi, kontrollerin değerlendirmesi, iç kontrol sisteminin etkinliğinin raporlanması, risk yönetiminin değerlendirilmesi, risk ve kontrol sürecinde güvence ve kurumsal risk yönetimi aşamalarını içermektedir. IIA iç denetim faaliyetlerinin, kontrollerin verimliliğini artırarak, kurumun etkin kontrole sahip olmasına yardımcı olduğunu kabul etmektedir. Bu sebeple iç denetçi iç kontrol sisteminde yararlanmaktadır²⁹¹. İç denetim, işletmede uygulanan iç kontrol sisteminin etkin işlediğini görmek amacıyla yapılan bir denetimdir. İç denetçiler, yönetim adına iç kontrol yapısını izler ve raporlarlar. Onların en önemli çalışması iç kontrol çerçevesinde yaptıklarıdır²⁹².

İşletmelerde iç kontrolün uygulanması, muhasebe ve hesap yöntemlerinin kullanıldığı çok eski zamanlara kadar dayansa da bu konuda yapılan çalışmalar 19. Yüzyılda önem kazanmıştır²⁹³. Tüm işletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken çeşitli risklerle karşılaşır. Elde edilecek kâr bu risklere katlanarak gerçekleşecekse, işletme yönetimi bu risklerin belirlenmesini ve mümkün olduğunca azaltılmasını sağlamak için faaliyetlere ilişkin kontrollerin yapılmasını gerektirir²⁹⁴. İşletme yönetiminin bir parçası olan iç kontrol, bir işletmenin muhasebe belgelerinin bazı mesleki ölçüt ve muhasebe ilkelerine uygunluğu yönünden eleştirel biçimde gözden geçirilmesidir. Bu süreç yönetim organlarının, kabul ettikleri amaçlar doğrultusunda muhasebeye yönelik doğru bilgileri edindikleri, işletmenin kaynaklarını hata, hile ve ihmallerden korudukları bir yöntemdir²⁹⁵. İç kontrol sistemi sayesinde; kurumsal amaçlara uygun bir altyapı, işletme süreçlerinin raporlanmasında doğru veriler, yasal ve işletme politikasına uygun sonuçlar, kaynak kullanımında etkinlik sağlanabilir²⁹⁶.

²⁹¹ Davut Pehlivanlı, *Modern İç Denetim*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2010, s. 7, 31.

²⁹² Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2006, s. 134.

²⁹³ Tuğrul Dirimtekin, *Muhasebede İç Kontrol İlkeleri*, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi yayını, Bursa, 1981, s. 4

²⁹⁴ Celal Kepekçi, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Eskişehir, 1982, ss. 9-10.

²⁹⁵ Dirimtekin, a.g.e., s. 3.

²⁹⁶ Pehlivanlı, a.g.e., s. 31.

COSO tarafından 1992 yılında iç kontrol, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi – iletişim ve izlemeden oluşan “İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve”yi (Internal Control – Integrated Framework) yayınlanmıştır²⁹⁷. Geniş kabul gören ve yaygın olarak kullanılan bu sistem; faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini, mali raporların güvenilirliği ile yürürlükteki kanun ve mevzuata uygunluğunu sağlamayı amaçlamaktadır. COSO bu iç kontrol yapısının geliştirilmesine yönelik kurumsal risk yönetimi raporunu ise 2004’te yayınlamıştır²⁹⁸. COSO iç kontrol sistemi kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetleri yatay bileşenleri ile; operasyonlar (faaliyetler), mali raporlama, uygunluk dikey bileşenlerini içermektedir.

COSO’nun bir alternatifi olan CoCo, Canadian Institute of Chartered Accountants tarafından 1995 yılında yayınlanmıştır. CoCo iç kontrolde kişiler ve kültüre dikkat çekmektedir. Etkili iç kontrolün sadece görev, politika ve prosedür değil; aynı zamanda liderlik, paylaşılan değerler ve karşılıklı güven gibi soyut değerler üzerine kurulmasını amaçlamaktadır. Bu sebeple bağlılık, yetenek ve kişilerin eğitimi süreç için önemlidir. Model kültürel ve kişiye dayalı; amaçlar, bağlılık, yetenekler, izleme ve öğrenmeye odaklanır²⁹⁹.

Muhasebe standartlarının değişerek, kontrol faaliyetlerinin belgelendirilmesi ve şirketlerde güçlü iç yapılandırmanın oluşturulduğu SOX sonrası dönemde, düzenleyici kurumlar ve vergi otoriteleri kontrol faaliyetleriyle ilgili şirketlerden bilgi almaya başlamıştır. Bu durum şirket içindeki uzmanlaşma ve değişen süreçlerin vergi riski yönetimini de etkilemesine sebep olmuştur³⁰⁰.

Şirketin iç kontrol prosedürleri vergi riski yönetimini de etkilemektedir. İç kontrol sürecinde vergi hesaplamaları için gerekli olan verilerin bilgisayar sisteminde düzenlenmesine yönelik süreçlerin belirlenmesi ve görev paylaşımının yapılması, işlemsel, operasyonel ve uyumluluk risklerine yönelik risk değerlendirme süreçleri için gerekli verilerin toplanması ve bunların kalitesi, belirsizlikleri gidermek için süreç içindeki izleme

²⁹⁷ COSO’nun yayınladığı bu rapor dışında Kanada’da CoCo ve İngiltere’de Turnbull Raporu gibi çeşitli raporlar vardır (Pehlivanlı, a.g.e., s. 31).

²⁹⁸ Hasan Türedi, Filiz Gürbüz, Ümmügülsüm Alıcı, “Coso Modeli: İç Kontrol Yapısı”, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, C.11, S.42, Temmuz 2014, s. 143

²⁹⁹ Robbert Hoyng, Sander Kloosterhof, Alan Macpherson, “Tax Control Framework”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010, s. 65.

³⁰⁰ Mik, a.g.e., s. 13.

prosedürleri, hangi ölçekteki risklerin kabul edilebilir olduğunun belirlenmesi vergi riski yönetimi için de önemlidir³⁰¹.

Vergi riski yönetimi için kurulan “vergi kontrol çerçevesi” bir entegre çerçevedir. Bu sebeple şirketin mevcut iç kontrol çerçevesi üzerine kurulmalıdır³⁰². Vergi riski yönetimi ve onunla ilgili olan iç kontrol genellikle risk yönetimine odaklanır. Yaygın uygulamada genel risk yönetimi içindeki vergi riski analizleri vergi riskinin belirlenmesinde daha etkili olabilmektedir. Ayrıca vergi riski yönetimi sürecinde ihtiyaç duyulan bilgiler iç kontrol sürecinde daha ayrıntılı tanımlanabilir³⁰³.

Şirketlerin iç denetim yapılandırması; genel yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini artırmak için tasarlanmış güvence ve danışmanlık faaliyetleri kapsamaktadır. Genel anlamda risk yönetimi; hem iç kontrol birimlerinin görevleri arasında hem de iç denetiminin konusu içine girdiğinden şirkette görevlendirilen iç denetçiler vergi konusunda da uzman kişiler arasından seçilmektedir³⁰⁴. Bu uygulamalar arasındaki sıkı bağlantılar, şirketin kurumsal yönetim yaklaşımındaki başarısını güçlendirmektedir.

7. Vergi Riski Yönetiminin Bazı Kavramlarla İlişkinin Değerlendirilmesi

Mükellefler vergi politikalarını belirlerken yaptıkları vergi planlaması çerçevesinde ödeyecekleri vergiyi en az indirmeye çalışırken; aynı zamanda vergi riskini artırmış olurlar. Vergi planlaması bazı durumlarda vergiden kaçınma davranışını da içermektedir. Vergiden kaçınma kanuna uygun bir davranış olmasına rağmen, kanunun açık olmadığı noktalarda uygulanması vergi risklerini de beraberinde getirmektedir. Çünkü mükellefler vergi riskinin olduğu alanlarda vergiden kaçınma eylemlerinin sürdürürken, idare mevzuatla ilgili yorum farklılıklarından dolayı onların vergi kaçırdıklarına karar verebilmektedir. Kabul edilebilir vergi planlaması ile kabul edilemez vergiden kaçınma ve kaçakçılık arasındaki fark vergi riskinin arttığı noktalarda ince bir çizgi haline gelmektedir. Çizginin bir tarafında kanunlara uygun davranan mükellefler varken, diğer tarafında ise vergi kaçıran ve bunun cezalarıyla karşılaşacak mükellefler yer alır.

³⁰¹ Elgood, Fulton, Schutzman, a.g.e., s. 11/9.

³⁰² Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.e., s. 23.

³⁰³ Wunder, a.g.m., ss. 14-15.

³⁰⁴ Ali Yunt, “Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları”, *Mali Çözüm*, Mayıs-Haziran, 2016, s. 192.

Mükelleflerin vergi riskini doğru bir şekilde tespit etmeleri ve bunun yönetimini başarıyla uygulayabilmeleri şirket genelinde iç denetim ve iç kontrol süreçlerinin doğru bir şekilde uygulanması süreciyle desteklenir. İç kontrol sürecinde yapılan risk analizleri şirket geneline yayılmalı ve vergi risklerini de kapsayan bir hale gelmelidir. Vergi riski, özellikle portföy riski alanında sadece belirli konularda değil, bu konuların birbiriyle etkileşimi sonucunda da oluşabilmektedir. Bunu doğru bir şekilde tespit etmek, şirketin genelinde iyi örgütlenmiş iç denetim ve iç kontrol süreciyle desteklenmektedir. Aşağıdaki tablo bazı açılardan bunları karşılaştırmaktadır.

Tablo 5. Vergi Riski Yönetiminin Benzer Kavramlarla Karşılaştırılması

| | Vergi Riski Yönetimi | Vergi Uyumu | Vergi Planlaması | Vergiden Kaçınma | Vergi Kaçaklığı | Vergi Denetimi | İç Denetim ve İç Kontrol |
|-----------------------------|----------------------|---------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------------|--------------------------|
| Uygulama Gereksinimi | İyi Yapılanma | İyi Yapılanma | İyi Yapılanma | İyi Yapılanma | Uzmanlık Gerektirmez | İyi Yapılanma | İyi Yapılanma |
| Amaç | Riski Azaltmak | Vergi yasalarına uyum | Daha az vergi ödemek | Daha az vergi ödemek | Daha az vergi ödemek | Vergi kaybını tespit etmek | Şirketin etkin yönetimi |
| Zorunluluk | Yok | Mümkün olduğunca uyulmalı | Yok | Yok | Yok | Var | Bazı şirketler için var |
| Sonuçların Meşruluğu | Var | Var | Var (Sınırlı) | Var (Sınırlı) | Yok | Var | Var |
| Sınırları | Var | Var | Var | Yok | Yok | Yok | Var |

Kaynak: İlgili başlıktaki açıklamalardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Vergi riski yönetimi, vergiden kaçınma, vergi planlaması ve vergi kaçakçılığını birbirinden ayırt etmek için çeşitli ölçütler kullanılmalıdır³⁰⁵: verginin en aza indirilmesi veya tamamen ortadan kaldırılması amacının varlığı, işlemin hukuka uygun olup olmadığı, mükellefin amacı ya da güdüsü, işlemin gerçek olup olmadığı, mükellefin ekonomik gerçeklikten farklı olan işlemleri kullanıp kullanmadığı, mükellefin cezalandırılacağını bilerek ve cezanın caydırıcı olmadığını düşünerek yasal boşlukları kullanarak menfaat sağlayıp sağlamadıkları.

³⁰⁵ Gökbel, a.g.e., s. 37.

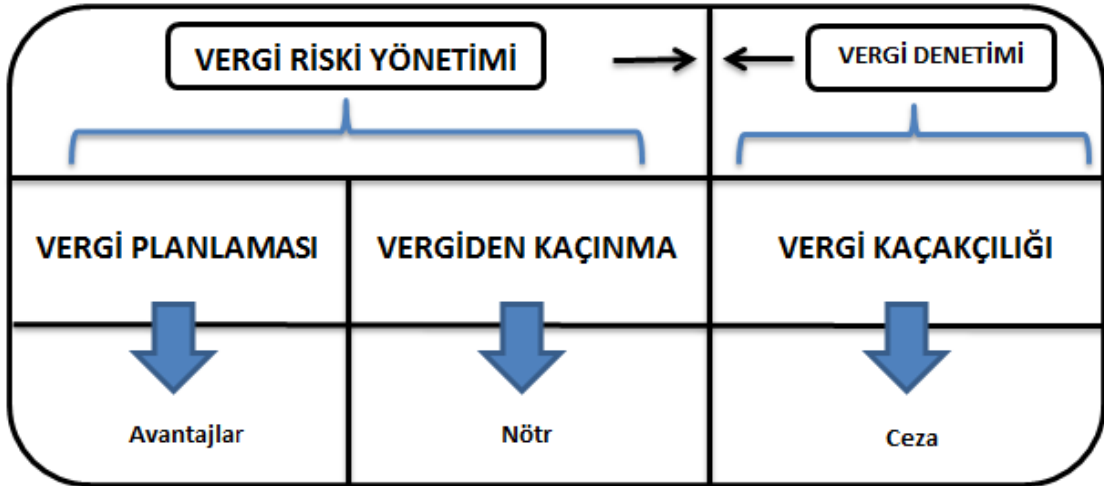
Bu karşılaştırmaları yaparken de şu tespitler ortaya çıkmaktadır³⁰⁶:

- Vergi planlaması hukuki olarak işleyecek, fakat vergi riski yönetimi gibi mevzuat değişimlerine çabuk adapte olamayacaktır.

- Vergiden kaçınma yasal mevzuata uygun olacaktır, fakat mevzuatın değişmesiyle bu alanlar vergilendirilebilir nitelik kazanabilecektir. Vergiden kaçınma gittikçe yasal olmayan alanlara eğilim gösterecektir. Burada herhangi bir değişiklik olduğunda stratejilerin sürekli yenilenmesi gerekecektir.

- Vergi kaçırma tamamen cezai işlemlerle sonuçlanacaktır.

Vergi riski yönetimini; vergi planlaması, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi denetimi ile iç denetim ve iç kontrolle karşılaştırdıktan sonra bu kavramlarla etkileşimini aşağıdaki şekil yardımıyla ortaya koyabiliriz.



Şekil 3. Vergi Riski Yönetiminin Bazı Kavramlarla İlişkisi ve Sınırı

Kaynak: İlgili başlıktaki açıklamalardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Şekil 3’de görüldüğü gibi, vergi riski yönetimi kabul edilen vergi planlaması ve vergiden kaçınmayı destekleyen bir yapıdadır. Tüm bu işlemlerler vergi uyumunu gerçekleştiren niteliktedir. Vergi planlaması vergi riski yönetimiyle teşvik edilirse, daha etkin uygulanabilir. Aksi takdirde mükellefler vergi kaçakçısı pozisyonuna düşerek, vergi

³⁰⁶ David Ulph, “Managing Tax Risks”, *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Ed. Judith Freedman, Oxford University, Centre for Business Taxation Publishing, UK, 2008, s. 105.

denetimi geçirecek ve vergi cezalarıyla karşı karşıya kalacaklardır. Bu sebeple vergi riski yönetimi şirketlerde iç denetim ve iç kontrole birlikte aktif bir şekilde uygulanmalıdır.

C. ŞİRKETLER İÇİN VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN AMAÇLARI

Vergi riski yönetimi kurumsal yönetim ilkelerine bağlı kalmak isteyen şirketler için önemli bir adımdır. Birçok amacı olmakla birlikte bu amaçları; vergi denetiminde riskli mükellef grubuna girmemek, vergi cezalarıyla karşılaşmamak, vergi planlamasında etkinlik sağlamak, şirketlerle ilgili daha iyi kararlar almak, şirkette kötüye giden durumların etkisini azaltmak, sektörde prestij kaybına uğramamak ve vergi idarelerine risk yönetiminde çıkarımlar sağlamak şeklinde sıralamak mümkündür.

1. Vergi Denetiminde Riskli Mükellef Grubuna Girmemek

Risk analizine dayalı denetimler sonucunda mükellefler, risk değerlendirmelerine göre denetim süreçlerinden geçmektedir. İyi kurumsal yönetim sistemine ve vergi idareleriyle daha iyi ilişkilere sahip olan şirketler daha az vergi denetimiyle karşılaşır. Aynı zamanda idareyle gerçek zamanlı bir diyalog geliştirilmesi vergi konusundaki ortaya çıkan hatalar ve idari ceza sıklığını azaltabilir³⁰⁷. Bir vergi denetiminin başarılı olabilmesi, mükellefler üzerinde en az negatif etki sağlamasına da bağlıdır. Bu sebeple maliyetlerin aza indirilmesi ve mükelleflere daha profesyonel davranılması önemlidir³⁰⁸.

Vergi riski yönetimi, planlama yoluyla vergi sorunlarını en aza indirerek, vergi otoriteleriyle olumsuz etkileşimleri önleyerek bir şirketin sistemli ve usulüne uygun belgelenmiş vergi işlemlerini disipline etmek için tasarlanmıştır. Bu şekilde kaynakların heba edilmesine yol açan ve cezai yaptırımlara sebep olan zaman alıcı ve daha maliyetli vergi denetimleri azalır³⁰⁹. Mükellefler vergi riski yönetimi sonucunda ulusal ve/veya uluslararası mevzuata daha fazla uyum sağlayarak hem avantajlardan yararlanmış, hem de meşruluk sağlamış olurlar.

Ülkelerde gelir idareleri uyguladıkları büyük mükelleflerle işbirliğine dayalı uyum stratejilerinde, anlaşmayı kabul eden mükelleflere de destek sağlarlar. Bu sistemler içinde

³⁰⁷ OECD, "General Administrative Principles", a.g.e., s. 9.

³⁰⁸ Schmolders, a.g.e., s. 100.

³⁰⁹ Erasmus, "Tax Intelligence: The Seven Habitual Tax Mistakes Made by Companies", a.g.e., s. 2.

şirketlerin kendi kontrol mekanizması olarak vergi riski yönetimi oluşturmaları gerekir. Sürecin temel özellikleri tüm büyük mükelleflerin risk açısından gözden geçirilmesi, mükelleflerle karşılıklı görüşme, risk statülerine göre program belirlenmesi ve görüşülmesi, son olarak da düşük riskli mükellefler için daha fazla destek ve da az müdahaleyi içerir. Söz konusu uygulama yüksek riskli mükellefler için kaynakların etkin kullanımına, sorunların hızlı çözümüne ve yeni işlemlerde danışma yardımıyla belirlilik sağlanmasına yardımcı olur³¹⁰.

Vergi riski yönetimi hem genel anlamda hem de işbirliğine dayalı uyum modeli ile birlikte mükellefler için vergi uyumunu artıran bir sonuca ulaşır. Bu sebeple şirketlerde hem riskli mükellef grubuna girmeyerek daha az denetimle karşılaşmak, hem de denetimlerden iyi sonuçlarla çıkmak için vergi riski yönetimi gerçekleştirilmelidir.

2. Vergi Cezalarıyla Karşılaşmamak

Vergi hukukunda şirketlerin işlemlerinin hukuka uygun olduğunu düşündüğü noktada vergi idaresinin farklı bir bakış açısıyla olaylara baktığı gri alanlar mevcuttur. Bu alanlarda vergi idaresi beklediğinden daha az vergi geliri toplamaktadır ve bunun sonucu olarak da ortaya çıkan yorum farkına yönelik işlem yapmaktadır. Uyum riski doğuran bu alanlarda eğer mahkemeler tarafından mükellef aleyhine bir yorum hatası tespit edilirse, idare tarafından görülen “vergi farkı” kesinleşmiş olur³¹¹. Vergi riski yönetimi sonucunda uygulanacak işlemlerin mevzuata uygunluğu belirlenerek, yorum farklılıklarının doğması en aza indirilmektedir. Böylece mükellefler mevzuata uygun işlem yaparak vergi cezalarından kaçınırlar.

Şirketler için vergi riskinin olumsuz sonuçları, beklenenden fazla vergi ödemesi, fırsat maliyetinin doğması veya uyumsuzluğun bir sonucu olarak ortaya çıkan cezalar nedeniyle kaybedilen para olarak ölçülür³¹². Şirketler vergi stratejilerinde, vergi maliyetlerini en az indirmeyi hedeflerken, vergi hukukunun ve vergi planlamasının sınırlarını zorlarlar³¹³. Özellikle büyük şirketler uyguladıkları agresif vergi planlaması sonucunda kabul edilebilir vergi kaçınma ile kabul edilemez vergiden kaçınma ve vergi

³¹⁰ Eelco van der Enden, Jos de Groot, Eric van der Stroom, “Netherlands”, *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010, s. 349.

³¹¹ Freedman, “Tax Risk Management and Corporate Taxpayers”, a.g.e., s. 112.

³¹² Cozmei, Şerban, a.g.m., s. 1595.

³¹³ Russo, a.g.m., s. 180.

kaçırma arasındaki alanda işlemler yaparlar³¹⁴. Bunun sonucu olarak da çoğu zaman cezalarla karşılaşır.

Vergi riski yönetiminin temel amacı şirketin vergi stratejilerini ulaştırırken, daha fazla belirlilik ve daha az risk alanı oluşturmaktır. Sürecin sürekli izlenmesi, yenilenmesi, kötü giden durumların düzeltilmesi, şirketlerin uyum risklerini azaltmaktadır. Özellikle idareyle işbirliğine dayalı uyum programındaki mükellefler için, her aşamanın ve her işlemin olası sonuçları konusunda vergi idaresinden bilgi alınabilmesi daha şeffaf bir alan yaratmaktadır. Bu alan mükelleflerin cezalarla karşılaşmasını önler.

3. Vergi Planlamasında Etkinlik Sağlamak

Şirketler uyguladıkları vergi politikasıyla, vergi sisteminin içindeki yerlerini belirlerler. Bu süreçte bir tarafta asgari vergi ödeme arayışında aşırıya kaçarak vergi kaçırma durumuna düşenler, diğer tarafta da sistemin onlara verdiği haklardan yararlanmayarak daha az ödeyebilecekleri vergiden fazlasını ödeyenler vardır³¹⁵. Her iki durumun da şirketlere maliyetleri yüksektir. Bu sebeple şirketin vergi pozisyonunun iyi belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi planlamasıyla vergi riski yönetimi arasında sıkı bir ilişki vardır. Bu ilişki her ikisinin de vergi mevzuatı konusunda uzmanlık gerektirmesinden kaynaklanır. Vergi planlaması mevzuattaki avantajlardan faydalanarak en az vergi ödenmesi yollarını içerdiğinden, bunu uygulayacak şirketlerin mevzuata hakim olması zorunludur. Vergi riski yönetimi aracılığıyla vergi planlamasının uygulanmasında olası hatalar engellenerek, vergi planlamasının etkin işlemesi sağlanabilir³¹⁶.

Vergi planlaması yoluyla vergilendirilebilir gelirlerini minimize eden şirketlerin uzmanlıklarını artırarak, vergi riski yönetiminde de etkinlik sağlamaları doğaldır³¹⁷. Vergi riski yönetiminin ilk aşamasında belirlenecek stratejiler, vergi planlamasını da içerecek niteliktedir. Bu sebeple vergi riski yönetimi yapan şirketler vergi planlamasında daha emin adımlar atacaktır.

³¹⁴ Simon York, “A Risk-Based Approach to Large Businesses”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 2011, s. 40.

³¹⁵ Çetinkaya, a.g.e., s. 3.

³¹⁶ Lavermicocca, a.g.m., s. 106.

³¹⁷ Lavermicocca, a.g.m., s. 106.

4. Şirketle İlgili Daha İyi Kararlar Almak

Risk, bir organizasyonun amaçlarına ulaşması üzerinde olumsuz etkiye sahip olan her şey olarak kabul edilirse, bu amaçlara ulaşmada risk yönetiminin önemi ortaya çıkar³¹⁸. Şirket yönetiminde vergi riski yönetiminin uygulanması; vergi yükümlülüklerine uygun davranmak ve vergi kapasitesinin yönetilmesi için bir çerçeve oluşturmakta, önemli risklerin raporlanarak karar verici şirket üst yöneticilerine raporlanmasını artırmakta, maddi işlemlerin daha uygun incelemesini sağlamakta, iş ilişkilerinde ve yürürlükteki mevzuatta etkin bir vergi riski azaltma yeteneği geliştirmekte ve vergi yönetiminin etkinliğini denetlemek için düzenli bir sistem yaratmaktadır³¹⁹.

Risk yönetimi sonucunda farklı alternatiflerin sonuçları değerlendirilerek, en iyisini seçebilme imkanı sağlanır. Bu durum kararların daha iyi alınmasında önem taşımaktadır. Kurumsal risk yönetimi şirketin bütün risklerinin bir arada değerlendirilmesini gerektirir. Şirketin biri bölümünde görülen ve iyi yönetilemeyen riskler, diğer alanları da etkileyerek şirketin amaçlarına ulaşmasını engellerler. Şirketin her alanındaki risklerin öncelikle ayrı ayrı ve sonra bunların birbirleriyle etkisinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Bu şekilde şirket, aldığı ve alacağı kararların sonuçlarını önceden net olarak görebilecek ve doğru kararlara yönelerek, fırsatları değerlendirebilecektir.

Şirketler vergi riski yönetimi sonucunda, vergi konusunda daha dengeli ve ihtiyatlı stratejiler uygulayabilirler. Bu durum özellikle risk yönetim politikalarında uzman personelin görev almasıyla desteklenir³²⁰. Risk yönetim çerçevesi her süreçte uzman personelin çalışmasını ve yetkilendirilmelerin uzmanlık alanlarına göre dağıtılmasını sağlar. Böylece şirket stratejilerine uygun olarak en doğru kararın alınması mümkün olur.

5. Şirkette Kötüye Giden Durumların Etkisini Azaltmak

Risk yönetimi sadece önceden planlanan süreçte olası durumlara doğru tepkiler vermeyi içermez, aynı zamanda yanlış giden işlerin olası olumsuz sonuçlarını azaltıcı planlama yapmayı ve artık önlenemeyecek sonuçların tespit edilerek bunların sorumluluklarını almayı sağlar³²¹. Bu sebeple süreç içindeki kontrol aşamaları olası vergi

³¹⁸ Freedman, "Tax Risk Management and Corporate Taxpayers", a.g.e., s. 111.

³¹⁹ OECD, "General Administrative Principles", a.g.e., s. 10.

³²⁰ Çetinkaya, a.g.e., s. 3.

³²¹ Ulucan Özkul, Almalı Özdemir, a.g.e., s. 6.

sonuçlarını mükelleflere göstererek müdahale etmeyi veya sonuçlara yönelik önceden önlem alabilmeyi kolaylaştırır.

Risk yönetim süreçleri sürekli izlemeyi ve raporlamayı içerdiğinden, sürecin her aşamasında ortaya çıkan hataların tespit edilmesini sağlar. Sürecin mümkün olduğunca proaktif olarak kontrol edilmesini her hataya müdahale edilmesini kolaylaştırır. Böylece eğer cezalarla karşılaşılabilceği belirlenen bir vergi alanı tespit edilirse, bununla ilgili farklı alternatifler belirlenerek önlem alınabilecektir. Bu durum vergiyle ilgili riskleri azaltır ya da ortadan kaldırır.

6. Sektörde Prestij Kaybına Uğramamak

Çoğu büyük şirket bir yandan kâr maksimizasyonu sağlamayı amaçlarken, belirledikleri stratejilerde vergi idaresiyle çıkan uyuşmazlıkların maliyeti ve/veya şirket itibarının tehdidi gibi risklerle de karşılaşacaklarını bilerek hareket ederler³²². Son dönemde finansal krizler sebebiyle birçok şirketin prestij kaybına uğraması gibi vergi kültürü açısından da ülkelerde vergi kaçakçılığına sebep vermek bir itibar tehdidi oluşturur. Vergi riskiyle başa çıkamamak, vergisel işlemlerin olumsuz sonuçlarına neden olabilir.

Şirketler için en eski ve en önemli risklerden biri vergiyle ilgili itibari risktir. İtibari risk şirket paydaşlarının, şirketle olan faaliyetlerini etkileyerek, kısa veya uzun dönemde olumsuz sonuçlara sebep olur. Özellikle vergi kaçırıcılara karşı tepkilerin yüksek olduğu toplumlarda, itibari risklerin sonuçları katlanılamayacak boyutlara ulaşabilir. Vergi planlaması stratejileriyle gün geçtikçe artan risklerin olumsuz sonuçları şirketleri zor durumda bırakabilir.

Gelir düzeyleri yükseldikçe, mükelleflerin vergi kaçırıcılara karşı giderek daha şiddetli tepki gösterdikleri tespit edilmiştir³²³. 2000’li yılların başında görülen şirket skandalları verginin, şirketlerin itibarında ne kadar önemli bir yerde olduğunu göstermiştir. Kurumsal yönetimle ortaya çıkan hesap verilebilirlik ve giderek artan şeffaflık düzenlemeleri, kurumların sosyal sorumlulukları gereği toplumsal konulara daha duyarlı olması ve ulus üstü örgütlerin girişimleri vergi konusunda itibari riskleri gün geçtikçe daha

³²² Freedman, “Tax Risk Management and Corporate Taxpayers”, a.g.e., s. 111.

³²³ Naci B. Muter, Süreyya Sakınç, A. Kemal Çelebi, “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması”, Manisa, 1993, http://kutuphane.cbu.edu.tr/db_images/site_407/file/mukelleflerin_vergi.pdf, (15.12.2015), s. 43.

önemli hale getirmektedir. Bu sebeple itibari riskleri engellemek isteyen şirketlerin vergi riski yönetimine önem vermesi gerekmektedir.

7. Vergi İdarelerine Risk Yönetiminden Çıkarımlar Sağlamak

Risk analizinin vergi idaresine olduğu kadar mükellefler açısından da faydaları vardır. Vergi riski yüksek olan mükelleflerin daha fazla inceleme ve baskı ile karşılaştıkları görülürken, mali konularda daha şeffaf davranan ve daha düşük risk oranlarına sahip olan mükellefler, idareden daha işbirliğine dayalı bir yaklaşım bekleyebilir ve bunun sonucunda mükelleflerin uyum maliyetleri azaltabilirler. Bu durum mali konularda daha şeffaf davranan mükelleflerin hiç denetlenmeyeceği anlamına gelmez³²⁴, fakat daha az denetleneceği ve denetimlerden sorunsuz çıkacaklarını ifade eder.

Vergi idarelerinin büyük iş faaliyetlerinin çevresinde değişmez bir yeri vardır. İş faaliyetleri ve vergi ilişkisi vergi uyumunu gerektirir. Danışma ve işbirliği ilişkisiyle vergi idareleri iş ve işlemleri daha iyi anlayabilir. Bu nedenle idareler, riskleri daha iyi belirlemek ve açık diyalog yoluyla iş yaşamında belirliliği artırmak için yardım etmektedirler³²⁵.

Bazı ülkelerde vergi idareleri şirketlerdeki kurumsal yönetimi ve kurulacak ilişkilerle vergi riski yönetimini teşvik etmek ve geliştirmek için çaba harcamaktadır. Özellikle işbirliğine dayalı uyum modelleri hem idare hem de mükellefler için olumlu sonuçlar ortaya çıkarır. Şirket yöneticilerinin daha iyi bir risk yönetimi için vergi idaresinden işlemlerle ilgili öneri alması durumunda; idare devam eden süreçlerde oluşabilecek durumları tespit etme, maddi risklere yönelik oluşturacağı raporlama prosedürleri sayesinde vergi uyumunu teşvik etme, önemli işlemler, ticari ilişki ve stratejilere finans ve şirket perspektifinden bakabilme, işletmenin vergisel durumunu daha yakından tespit etme imkanı sağlama, şirketlerin vergi uyumu ve planlamasına adapte olmalarında vergisel cezai durumları daha çabuk görme imkanına sahip olacaktır³²⁶.

³²⁴ OECD, “Study into the Role of Tax Intermediaries”, a.g.e., s. 24.

³²⁵ OECD, “General Administrative Principles”, a.g.e., s. 9.

³²⁶ OECD, “General Administrative Principles”, a.g.e., ss. 10-11.

III. VERGİ RİSKİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Riskleri etkileyen faktörlerin sınıflandırması, odaklanılan sektörlerin veya şirketlerin ihtiyaçlarına uygun olarak yapılmalıdır. Örneğin finans riskini etkileyen faktörler krediler, raporlama veya piyasalardaki dalgalanmalar; bilişim sektörünü etkileyen riskler teknolojik gelişmeler ve yasal düzenlemelerdir³²⁷. Bu sebeple vergi riskini etkileyen faktörleri de vergi ile ilgili durumları göz önüne alarak yapmak gereklidir.

Küreselleşme ve daha karmaşık finansal piyasalar yeni teknolojilerle birlikte bir yandan çeşitli kolaylıklar sağlamasına rağmen, diğer taraftan organizasyonları daha karmaşık risklerle başa çıkma baskısı yaratmıştır³²⁸. Vergi riskini etkileyen faktörleri temelde içsel ve dışsal faktörler olarak inceleyebiliriz³²⁹. Şirketin içsel faktörlerini işletme yapısından kaynaklanan ve muhasebe sisteminden kaynaklanan faktörler olarak ele alabiliriz. Vergi riskini etkileyen dışsal faktörler ise daha geniştir. Burada idari, yasal, sektörel ve bunların dışında kalan diğer faktörler yer almaktadır³³⁰.

A. İÇSEL FAKTÖRLER

1. İşletme Yapısı (Organizasyonu)

Vergi riskini etkileyen şirket içi faktörlerden ilki işletme yapısıdır. İşletme yapısı vergi riski üzerinde etkisi olarak, onun yönetimi ve sonuçlarına ilişkin durumu belirler. İşletme yapısı faktörleri; işletme ölçeği, personelin yetkinliği, iç kontrol sistemi, kalite yönetim sistemi ve şirketlerin vergi uyum kültürü olarak kabul edilir.

a. İşletmenin Ölçeği

İşletme, kâr amacı güden tüm faaliyetleri ve bir ekonomik sistem için gerekli olan mal ve hizmetleri sağlayan girişimlerdir³³¹. Toplumunu oluşturan kişi ve kurumlar kendi yararları doğrultusunda, işletmeyle ilgili çeşitli kararlar alırlar. Bu kişiler “işletme ilgilileri” olarak adlandırılır. Farklı düzeyde de olsa işletmeyle ilgili kişiler; yönetim,

³²⁷ Kızıldağ, a.g.e., s. 23.

³²⁸ Lavermicocca, a.g.m., s. 90.

³²⁹ İçsel ve dışsal faktörler bir şirketin karşılaştığı şirket içi faaliyet, işlem vb. durumlardan kaynaklanan ve şirketi etkileyen diğer dış faktörlerden kaynaklanan durumları ifade etmek için kullanılmıştır.

³³⁰ Faktörler için Hanehan & Walsh (2008) ve Lavermicocca (2011)'den yararlanılmış; sınıflandırma yapılmıştır.

³³¹ Ali Ceylan ve Adem Anbar, *Modern İşletmecilik*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s. 1.

ortaklar, yatırımcılar, yabancı kaynak sağlayıcılar, çalışanlar, ticari ilişkide bulunanlar, çeşitli kamu kurumları, danışmanlık kuruluşları ve kamuoyundan oluşur. Ekonominin ve teknolojinin gelişimine paralel olarak işletmelerin boyutları ve işletmelerle ilgililerin sayıları ve etkileri artmıştır³³².

İşletmeler kuruluş amacına uygun olarak büyüme eğilimindedirler. İşletmeler için rekabet, büyümeyi zorunlu kılar ve onlar büyümenin getirdiği ölçek ekonomisinden faydalanmak isterler. Büyümenin ekonomik, psikolojik ve uzmanlaşma gibi faydaları yanında ortaya çıkarabileceği zararlar da söz konusudur. Özellikle hızlı büyümenin getireceği işlem maliyetleri, kırtasiyecilik, yönetim kararlarının etkin alınamaması, çalışanlar arasındaki iletişim zayıflığı gibi etkenler³³³ ise şirketler üzerinde olumsuz etkilere sebep olur ve bu durum hem genel riski hem de vergi riskinin düzeyini etkiler. İşletmelerde organizasyon çapında veya personel anlamında görülen değişiklikler de risk artışına sebebiyet verir³³⁴.

Bir şirketin nasıl yapılandırıldığı nasıl çalıştığı üzerinde etkilidir ve farklı hukuki yapılar; şirketin boyutu, ilgili vergi ve hukuki mevzuat ve ortaklık yapıları gibi çeşitli faktörler sebebiyle daha az veya daha fazla uygunluk gösterebilir. Özellikle büyük şirketlerde çeşitli faktörler yasal modellerde bir araya gelmezlerse riskler artabilir³³⁵. Doğal bir sonuç olarak, büyük mükellefler daha fazla karmaşık vergi durumuna maruz kalırlar ve bunları yönetmek de daha riskli hale gelir. Söz konusu durumlar şu faktörlerden kaynaklanır³³⁶: karmaşık sınır ötesi ticaret ve döviz işlemleri, karmaşık finansal düzenlemelerin uygulanması, hukuki karmaşık mevzuatın yorumu, büyük hacimde ve çok çeşitli işlem faaliyetlerinin varlığı, transfer fiyatlandırması konusundaki ilişkili kişilerle yapılan işlemler. Ayrıca işletme ölçeğinin büyüklüğünden kaynaklanan yeni ürün ve düzenlemelere uyumun vergi personeli üzerindeki baskısı, risk yöneticilerinin yeteneğini sınırlayabilir³³⁷. Sonuçta küçük ve orta ölçekli bir şirketin tüm işlemlerini kontrol etmekle daha büyük işletmelerin tüm süreçlerinde riski analiz ederek işlem yapmak arasında fark vardır. Bu durum risk boyutu üzerinde etkili olmaktadır.

³³² Bozkurt, a.g.e., s. 19.

³³³ Ceylan ve Anbar, a.g.e., s. 147.

³³⁴ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 107.

³³⁵ COSO, Enterprise Risk Management Aligning Risk with Strategy and Performance, June 2016, <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>, (16.11.2016), s. 15.

³³⁶ York, a.g.m., ss. 39-40.

³³⁷ Lavermicocca, a.g.m., s. 105.

b. Personelin Yetkinliği

Bir işletmede mali tabloların gerçeği yansıtması tüm kanun, ilke, kavram ve bilgilerin bilinmesi ve uygulanmasıyla mümkündür. Bu sebeple muhasebe biriminde çalışanların bilgisi ve tecrübelerinin yeterli olması gerekir, aksi takdirde çeşitli muhasebe hataları ortaya çıkacaktır. Ayrıca muhasebe elemanı yeterince dikkat ve özeni de göstermeli, hatalara sebebiyet vermemelidir³³⁸. Şirketlere danışmanlık hizmeti veren vergi uzmanları, vergisel uyum yükümlülüklerini ile verginin sonuç maliyetini ve devletin idari yükünü azaltmak için çaba harcarlar. Bu özel uzmanlıkta personel bilgisi çok önemlidir³³⁹. Bazı araştırmalar, mevzuat konusundaki bilgi artışının vergi uyumuyla bağlantılı olduğunu göstermektedir³⁴⁰.

Risklerin yönetiminde kritik noktalarından biri vergi riski yönetiminin insana dayalı yönüdür. Taktiksek vergi riski yönetimi, sadece personelin yetkin olduğu durumlarda mümkündür³⁴¹. Bir şirketin vergiyle ilgili maddi ve şekli tüm yükümlülüklerini takip edilerek, uygulanması, risklerin tespit edilip, yönetilmesi, şirket işlemlerinin mevzuata uygunluğunun savunularak vergi uyumsuzluğına taraf olunması sadece muhasebe departmanının görev ve sorumluluğunda değildir. Bu birim vergisel sonuçlarda “bilgilendirici” olabilir, fakat şirketin vergi riski yönetimi tamamıyla muhasebe departmanına bırakılamaz³⁴². Şirket içinde riskten kaçınma ve risk alma eğilimi olan personel de risklerin artmasına sebep olabilir³⁴³.

Vergi riski yönetiminde personelin yetkinliği dört açıdan değerlendirilebilir. Öncelikle doğru personele doğru yetki verilmelidir. Diğer unsur personelin yetkilendirildiği alandaki uzmanlığıdır. Örneğin bilgisayar destek biriminde çalışanların kullanılan programda uzman olması gerekir. Bir diğer unsur çalışanların teşvik edilmesidir. Bunun için iş tanımlarının açıkça yapılması, yükselme, gelişme ve eğitim imkanlarının olması gerekir. Son olarak da motive etme sistemi kurulmalıdır. Burada özellikle ilgili birimde çalışmak isteyen personelin istekli olması, şirket içi ve üst birimle iletişim sağlayabilmesi önemlidir³⁴⁴.

³³⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, Mehmet Erkan, Cemal Elitaş, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s. 21.

³³⁹ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 8.

³⁴⁰ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 107.

³⁴¹ Mik, a.g.e., s. 16.

³⁴² etinkaya, a.g.e., s. 1.

³⁴³ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 107.

³⁴⁴ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.e., s. 62.

Personelin yetkinliği özellikle vergiye yönelik yönetim riskiyle ilgilidir. Personel değişimi ve vergi veya muhasebe departmanının hem kendi içindeki hem de diğer birimlerle arasındaki bilgi alışverişı, vergi riskinin düzeyi üzerinde şirketin içsel faktörlerinden kaynaklanan bir etkiye sahiptir³⁴⁵. İşletme ölçeği ve ihtiyacına göre bir risk yönetim biriminin oluşturulması gerekir. Bu birimde görev alacak kişilerin alanında uzman ve etkileşimli diğer alanlardan bilgili olması önemlidir³⁴⁶.

c. İç Kontrol Sistemi

İşletmelerde iç kontrol yapısı; işletme varlıklarını korumak ve kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğini artırmak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini artırmak ve yönetim politikalarını uygulamak için gereklidir³⁴⁷.

İç kontrol sistemi; işletmelerde belirlenen kurallara ve işlemlerle ilgili yasal düzenlemelere uygunluğun oluşturulmasını ile faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini artırmayı sağlar, mali raporların güvenilirliğini artırır³⁴⁸. Yasal sisteme uyumun sağlanması özellikle vergi riskinin oluşumunu engelleyecektir. Ayrıca mali raporların güvenilirliğinin sağlanması oluşacak risklerin tespit edilmesi açısından ve stratejilerin iyi belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bu sebeple işletmenin iç kontrol sisteminin kurulmuş ve etkin işliyor olması vergi riskinin durumunu etkileyen faktörlerden biri olarak ortaya çıkar.

İç kontrol sistemi işletmenin tüm faaliyetlerinin kayıt altına alınmasını amaçlar³⁴⁹. Ayrıca işletmelerde muhasebeden kaynaklı hata ve hilelerin en aza indirilmesi ya da önlenmesi iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin işlemesiyle mümkün olmaktadır³⁵⁰. Bu sebeple şirketler hata ve hileleri önlemek için gerekli kontrol sistemini kurma sorumluluğu gereği iç kontrol sistemi oluşturmalıdırlar. İç kontrol sistemi iş, işlem ve üçüncü kişiler tarafından yapılan hata ve hileleri ortaya çıkarır³⁵¹. Bu şekilde vergi riskinin tespit edilmesi, önlenmesi veya sonuçların önceden gözlemlenerek kabul edilebilir risklerin alınması için yardımcı bulunur. Şirketler vergi risklerini ön plana almak ve önemli

³⁴⁵ Lavermicocca, a.g.m., s. 105.

³⁴⁶ Ulucan Özkul, Almalı Özdemir, a.g.e., s. 7.

³⁴⁷ Bozkurt, a.g.e., ss. 122-123.

³⁴⁸ Pehlivanlı, a.g.e., s. 31.

³⁴⁹ Pehlivanlı, a.g.e., s. 32.

³⁵⁰ Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca, Mustafa Kılılı, “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 9, S. 20, 2012, s. 169.

³⁵¹ Bayraklı, Erkan ve Elitaş, a.g.e., s. 91.

miktarda azaltmak için, kurumsal yönetim standartlarına uymalı ve önemli işlemlerin sonuçlara olan etkilerinin farkında olmalıdırlar³⁵².

d. Kalite Yönetim Sistemi

Kalite yönetim sistemi; işletmenin üst yönetiminin elinde olan, üst yönetimin plan, hedef ve stratejileri doğrultusunda belirlenen bir kavramdır. Kalite yönetimi ayrıca genel yönetim fonksiyonunun kalite politikasını belirleyen ve uygulayan bölümü olarak da ifade edilmektedir. Kalite yönetim sistemi, amaçlanan kaliteye ulaşmak için ilerletilen tüm süreçleri, açıklanan prosedürleri ve benimsenen prensipleri içeren sistemler bütünüdür. Bu sistem, çalışanların bilinçlendirilmesi ve amaçlanan kalite seviyesine ulaşmak amacıyla minimum girdi kullanılması kısımlarını da içerir. Bunlara ek olarak müşteri memnuniyetini gözetmeden ve müşterinin ihtiyaçlarını bütünüyle karşılamadan yürütülen bir süreçle, tam bir kalite yönetim sistemi tanımı yapmak yanlış olur³⁵³.

Küreselleşmeyle dünya değişime uğramış, bilgi teknolojileri ve iletişim ağlarındaki ilerlemeler toplumları kıyasıya bir rekabete ve gittikçe artan yeni gelişmelerin yaşandığı ekonomik bir yarışa yönlendirmiştir. Bu düzende sürdürülebilir bir alan oluşturmak tüm sektörlerde müşteri ihtiyaç ve beklentilerine uygun mal ve hizmet üretiminin sağlanmasıyla gerçekleşebilecektir. Söz konusu yarışta, tasarım aşamasından başlayarak üretim, pazarlama ve satış sonrası hizmetlere kadar tüm aşamaları kapsayan ve sürekli gelişmeyi hedefleyen kalite yönetim sisteminin uygulanması için ISO (Uluslararası Standartlar Örgütü) 9001 Kalite Yönetimi Sistem Standardları, 1987 yılında yayımlandığı tarihten itibaren en fazla ilgi ve uygulama alanını bulan uluslararası standartlar haline gelmiştir³⁵⁴. Bu standartlar Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Akreditasyon ve Belgelendirme Daimi Komitesince Türkçe'ye çevrilerek, TS EN ISO standardı olarak kabul edilmiştir³⁵⁵.

Kalite yönetim sisteminin işletmelere faydaları; daha etkin bir yönetim kapsamında, maliyetlerde düşüş, fire oranlarında azalma, yeni ürün geliştirme, daha iyi personel

³⁵² OECD, "General Administrative Principles", a.g.e., s. 9.

³⁵³ Deniz Taşçı, Saye Nihan Çabuk (Ed), *Kalite Yönetim Sistemleri*, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayını, Eskişehir, 2013, s. 16.

³⁵⁴ TSE, <https://www.tse.org.tr/icerikdetay/87/62/belgelendirme-yapilan-yonetim-sistemleri.aspx>, (15.10.2015).

³⁵⁵ M. Sıtkı İlkay, İnci Varinli, "ISO 9001: 2000 Kalite Yönetim Sistemi: Dünya, Avrupa ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 25, Temmuz – Aralık, 2005, s. 2.

motivasyonu, firma içi iletişimde iyileşme, bölümler arası işbirliğinde artış, problemleri tespit edebilme konusunda iyileşme, kaliteli dokümantasyon ve kalite bilincinin oluşması, müşteri şikayetlerinde azalma, satışlar ve pazar payında artış, müşteri sayısında artış, müşteri ilişkilerinde iyileşme, algılanan kalitede iyileşme ve müşteri tatmini, rekabet avantajı, iyileşen firma imajı ve dış pazarlara açılma fırsatıdır³⁵⁶.

Kalite yönetim sisteminin bu faydaları değerlendirildiğinde; etkin yönetimin içerdiği daha iyi personel motivasyonu, daha iyi firma içi iletişim, bölümler arası işbirliği, dokümantasyon kalite artışı ile kalite bilincinin oluşmasının şirketin genel işleyişi ve iç kontrol süreçlerine, aynı zamanda da vergi riskinin durumu üzerinde etkisi olacaktır. Bu sebeple; kurumsal yönetim sisteminin standartları ve buna bağlı olarak işletmenin kabul ettiği kalite yönetim sistemi; vergi riskinin düşük, orta ve yüksek olması üzerinde doğrudan etkili olduğu kabul edilmelidir³⁵⁷.

e. Şirketlerin Vergi Uyum Kültürü

Vergi kültürü kavramını ilk kez kullanan 1926 yılında Franz Meisels, geliştiren ise 1929 yılında yayımladığı “Gelir Vergisinin Ekonomisi ve Sosyolojisi” (Economics and Sociology of the Income Tax) çalışmasıyla J. Schumpeter olmuştur. Ulusal kültürün önemli bir parçası olan vergi kültürü kavramı, vergi mükelleflerinin mevzuata daha etkin ve düzenli bir şekilde uyum göstermesi açısından önemlidir³⁵⁸. Ülkeye özgü bir vergi kültürü, ulusal vergi sistemiyle bağlantılı tüm resmi ve resmi olmayan kurumların tamamı ve tarihsel olarak ülkenin kültürünün içinde yer alan, devam eden etkileşimlerinden kaynaklanan bağımlılıklar ve bağlar da dahil olmak üzere onların uygulanması bütünüdür³⁵⁹. Vergi kültürü bireylerin vergiye yaklaşımını etkilediği gibi hem bireylerin şirketlere bakış açısını, hem de şirketlerin sosyal sorumluluk çerçevesindeki duruşuna da yön vermektedir. Şirketlerin itibari riskleri toplumun vergi kültürüyle yakından ilgilidir.

Kurumsal vatandaşlık, bir örgütün toplum içinde sahip olduğu sosyal konumla bağlantılıdır. Kurumun iyi yönetişi ve sorumlu davranışları kurumsal vatandaşlığının bir göstergesidir. Kurum kâr maksimizasyonu için stratejilerini belirlerken aynı zamanda

³⁵⁶ İlkay, Varinli, a.g.e., s. 3-4; TSE, a.g.e.

³⁵⁷ OECD, “General Administrative Principles”, a.g.e., s. 9.

³⁵⁸ Doğan Bakırtaş, “Kurumlar, Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak 2016, 9(1), s. 72.

³⁵⁹ Birger Nerre, “Modeling Tax Culture”, https://www.uni-hamburg.de/onTEAM/grafik/1112363973/disk_69.pdf, (11.10.2015), s. 3.

toplumun dürüst bir bireyi gibi sosyal sorumluluğunu göz önünde tutmalıdır. Bunun vergileme alanına yansımaları, kurumun stratejilerinde sorumlu bir vergi pozisyonu tercih etmesi olarak ortaya çıkar. Eğer şirketler iyi bir kurumsal vatandaşlık göstermek istiyorsa, topluma katkı sağlamak için stratejilerini makul bir vergi ödemesi gerektiği yönünde belirlemelidir. Kurum kültürü paydaşların şirketten beklentileri çerçevesinde gelişir³⁶⁰.

Vergi kültürü, ülkelerde mevcut olan vergi uyumu davranışları arasındaki farklılıkları ortaya koymaya çalışmaktadır³⁶¹. Kabul edilebilir vergi riski hakkında kararlar almak için büyük şirketlerin “vergi kanununun ruhu” ile uyuma odaklanması, agresif vergi kararlarından vazgeçmesi ve düşük bir vergi riski tercihi göstermesi beklenmektedir³⁶². İşletmenin uyum kültürünün olup olmadığı ve bunun kültürel normlarla etkileşimi vergi riski üzerinde etkili olmaktadır. Vergi uyumu sürecinde şirketin riskten kaçınma ve risk alma eğilimi risklerin artmasına sebep olabilir³⁶³.

Şirketlerin vergi yükümlülüklerini minimize etme tutumu, bazı durumlarda vergi uyumsuzluğuna sebep olarak, riskleri artırmaktadır. Ayrıca piyasada görülen verginin adaletsiz olduğu algısı, rakip firmalara sunulan vergisel avantajlardan yararlanılamıyor olması ya da vergi kaçırarak rakip firmaların varlığı şirketin vergi kültürü üzerinde etkili olarak işlemlere yansımaktadır. İşlemlerin bu algıyla yapıyor olması şirketin risk durumu üzerinde etkili olmaktadır³⁶⁴.

Paydaşlar, şirketlerin nasıl daha iyiye gideceği ve daha iyi kurumsal vatandaşlık göstermeleri için gittikçe artan bir şeffaflık talep etmektedirler³⁶⁵. Şirket, organizasyon içindeki vergi kültürünü serbest piyasa zihniyeti ve/veya mümkün olduğu kadar daha az vergi ödeme yerine daha şeffaf ve daha sorumlu bir yaklaşımı benimsiyorsa, bu zaman ve çaba gerektiren bir işletme dönüşüm süreci gerektirir. Kısa dönemli maliyetler uzun dönemli getiriler için her zaman gereklidir³⁶⁶.

³⁶⁰ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.e., s. 33.

³⁶¹ Bakırtaş, a.g.e., s. 73.

³⁶² Catriona Lavermicocca, “Tax Risk Management and the Application of Ethics by Large Australian Companies”, ATTA Conference, 2017, https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Tax_risk_management_and_the_application_of_ethics_by_large_Australian_companies_Lavermicocca.pdf, (05.02.2017), s. 1.

³⁶³ Henehan, Walsh, a.g.e., ss. 106-107.

³⁶⁴ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 107.

³⁶⁵ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.e., s. 38.

³⁶⁶ Wil Peters et. al., “Establishing a Tax Control Framework: The Utility and Necessity of IT”, KPMG Compact, 2011, <https://www.compact.nl/articles/establishing-a-tax-control-framework-the-utility-and-necessity-of-it/>, (18.09.2016), s. 32.

2. Muhasebe Sistemi

Vergi riskini etkileyen şirket içi faktörlerden ikincisi muhasebe sistemidir. İşletmelerde zorunluluk ve/veya isteğe bağlı gerçekleştirilen birçok muhasebe uygulaması, muhasebenin vergiyle olan yakın ilişkisinden dolayı vergi riski üzerinde doğrudan etkili olmaktadır. Bu başlıkta ele alınan durumlar işlemlerin karmaşıklığı, işlem sürelerinin baskısı, muhasebe bilişim sistemlerindeki çeşitlilik ve raporlama standartlarındaki değişikliklerdir.

a. İşlemlerin Karmaşıklığı

Muhasebe, işletmede finansal olay ve işlemlere ait verileri parasal tutar veya diğer sayısal göstergeler halinde toplayarak; işletmeyle ilgili kişiler için bunları sınıflandırma yaparak, kayıt ve analiz ederek sonuçları dönemsel olarak özetleyici raporlarda sunan bir bilgi sağlama düzenidir³⁶⁷. Muhasebe işlemleri ve mali tabloların hazırlanma süreci uzmanlaşma gerektiren karmaşık bir yapıyı içerir. İşlemler büyüdükçe ve teknoloji ilerledikçe bu süreç daha da karmaşık hale gelmektedir. Bu durum süreçte hatalar yaşanma riskine ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğinin olumsuz etkilenmesine sebep olur³⁶⁸.

Muhasebe işlemlerinin uzman kişiler tarafından hazırlanmaması işlemlerin karmaşık yapısını daha da riskli hale getirmektedir. İşletmeler muhasebe politikalarında değişikliğe gittikleri durumda işlem, olay veya koşullara uygun yeni uygulamayı usulüne uygun yapmalıdırlar³⁶⁹. Uzman olmayan kişiler tarafından uygulanan yeni politikalar, işlemlerin karmaşıklığını artırmaktadır. Bu durum vergi riskinin boyutu üzerinde etkili olmaktadır.

Muhasebe ile vergi kuralları arasında net olmayan bir ilişki vardır. Bu durum özellikle uluslararası muhasebe standartlarının, vergi kurallarını dikkate almayarak, mali tabloların muhasebe kurallarına göre düzenlenmesi gerektiğini kabul etmesinden kaynaklanır. Muhasebe kuralları ile vergi kurallarındaki farklı düzenlemeler, geçici ve

³⁶⁷ Ceylan ve Anbar, a.g.e., s. 15.

³⁶⁸ Hatunoğlu, Koca ve Kılı, a.g.m., s. 172.

³⁶⁹ Rabia Aktaş, *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Açısından Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 60.

sürekli farkları ortaya çıkarmaktadır³⁷⁰. Muhasebe ve vergi düzenlemelerinin uyumu düşük, kısmî ve yüksek olmak üzere üç bağımlılık modeliyle ölçülür. Bu uyum bazıları tarafından vergi yükümlülüklerini basitleştirmek için gerekli görülse de, diğer taraftan her ikisinin farklı amaçları nedeniyle daha geniş bir ayırım kabul edilmesi de savunulmuştur. Çoğunlukla yüksek bağımlılığın olduğu ülkelerin Kıta Avrupası, düşük bağımlılığın olduğu ülkelerin ise Anglo-Saxon ülkelerin olduğu kabul edilir³⁷¹. Bu yaklaşımlar arasında Anglo-Saxon ülkelerinde; dürüstlük, hissedarları bilgilendirme, açıklık, özün önceliği, profesyonel standartlar ve vergi kurallarının öncelikli olmamasına karşın Kıta Avrupası ülkelerinde; yasallık, alacaklıları bilgilendirme, gizlilik, şeklin önceliği, siyasi iktidarın belirlediği kurallar ve vergi kurallarının öncelikli olması temelinde farklılıklar vardır³⁷². Aşağıdaki bazı ülkeler için bir değerlendirme yer almaktadır:

Tablo 6. Vergi Hesaplarıyla Ticari Hesapların Bağlantısı Ülke Örnekleri

| Hukuki Bağlılık | Hukuki Bağımsızlık | |
|--|---|-------------------------------|
| | Maddi Bağlılık | Maddi Bağımsızlık |
| Almanya, Avusturya, Belçika, Çekya, İtalya, Kıbrıs, Litvanya, Lüksemburg, Finlandiya, Fransa, Polonya. | Birleşik Krallık, İrlanda, İsveç, Letonya, Macaristan, Malta, Yunanistan. | Danimarka, Hollanda, Slovenya |

Kaynak: Russo, a.g.e., s. 169.

Mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farka “ertelenmiş vergi” denir. Ertelenmiş vergi, ticaret kanunları ve vergi kanunları arasında muhasebe konusunda var olan farklardan kaynaklanmaktadır. Bu farklar ilgili döneme ait ticari kârı arttıran ya da azaltan bir etkiye de sahip olabilir ve dönem kârı üzerinde yarattıkları etkinin niteliklerine göre sürekli farklar (permanent differences) ve geçici farklar (temporary differences) olarak sınıflandırılır³⁷³. Bu hesapların muhasebeleştirilmesi ülkelere göre farklılık göstermektedir.

³⁷⁰ Engin Dinç, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 28, Ocak-Haziran, 2007, s. 21.

³⁷¹ Ana Clara Borrego, Cidalia M. Mota Lopes, Carlos Ferreira, “Accounting and Tax Normalizations: Its Relationship and The Impact on Tax Compliance”, <http://www.aeca1.org/xvencuentroaeca/cd/82a.pdf>, (20.05.2016), s. 2.

³⁷² Dinç, a.g.e., s. 23.

³⁷³ Handan Sümer Göğüş, “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim, 2010, s. 14.

Bu farklılıklar altında düzenlenen mali tablolar özellikle çok uluslu şirketler için uyumla ilgili sorunlara sebep olmakta vergi risklerini artırmaktadır. Küreselleşme muhasebe sistemine de etki etmiş ve bu çerçevede muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu - IASB (International Accounting Standards Board), OECD Muhasebe Standartları Çalışma Grubu, BM Hükümetlerarası Çalışma Grubu, AB Muhasebe Danışma Grubu gibi kurumlar çalışmalar yürütmüşlerdir³⁷⁴.

İşletme ölçeği, sektörel farklılıklar, personelin uzmanlığı, uluslararası yatırımlar muhasebe işlemlerindeki vergisel riskleri daha da artırmaktadır. Bu sebeple kontrol mekanizmalarının kurulması önem taşımaktadır.

b. İşlem Sürelerinin Baskısı

Kurumsal yönetim, şirketleri daha hesap verilebilir ve daha şeffaf bir ortamı gerektirmektedir. Bu sebeple işletme paydaşlarının alacakları kararlar işletmenin muhasebe bilgisinin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Mali nitelikli iş ve işlemlerin kaydedilmesi ve kayıtların özetlenerek raporlanması aşamalarını bu süreçte önemli taşımaktadır³⁷⁵. Muhasebe işlemleri kanunun öngördüğü belirli süreler içinde gerçekleştirilmelidir. Ayrıca vergi riskinin tam olarak yönetilmesinde tüm birimlerden uygun ve doğru bilginin elde edilmesi zaman alan bir süreçtir. Eğer bir şirket vergi uyumu için çok fazla zaman harcıyorsa bu durum vergi riskinin artmasına neden olur³⁷⁶.

Mükelleflerin vergi uyumu için harcadıkları süre aynı zamanda vergi kanunlarının karmaşıklığının da bir göstergesidir³⁷⁷. 189 ülke için vergiye uyum süresinin hesaplandığı bir çalışmada ortalama sürenin 251 saat olduğu bulunmuştur. Bu sürelerin İngiltere’de 110, Kanada’da 131, Fransa’da 139, Amerika’da 175, Almanya’da 218, Bolivya’da 1025 ve Brezilya’da 2.038 olduğu karşılaştırıldığında süre kısıtının etkisi görülmektedir. Türkiye’de ise 217 saattir³⁷⁸.

³⁷⁴ Dinç, a.g.e., s. 23.

³⁷⁵ Bayraklı, Erkan ve Elitaş, a.g.e., s. 7.

³⁷⁶ Lavermicocca, a.g.m., s. 105.

³⁷⁷ Yakup Karabacak, “Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme”, *Maliye Dergisi*, S. 165, Temmuz – Aralık 2013, s. 41.

³⁷⁸ PwC, World Bank Group, “Paying Taxes 2017 Global Picture”, 2017, <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>, (30.03.2017).

Vergi muhasebesi şirketler için yıl boyunca iki önemli avantaj sağlamaktadır³⁷⁹: şirketlerin yılsonunda ödeyeceği verginin farkında olması ve vergi beyannamesinin tamamlanmasını sağlayan çoğu aktivitenin tamamlanmasını sağlaması. Muhasebe işlemleri verginin zaman değerini hesaba katmaz. Ertelenmiş bir vergi yükümlülüğü ile cari vergi yükümlülüğünün bilanço değeri aynıdır. Kâr potansiyeli perspektifinde yaklaşıldığında, paranın zaman değeri vardır. Vergi pozisyonunun belirlenmesinde bu zaman değeri dikkate alınmalıdır³⁸⁰.

Vergi riski yönetimi içinde belirlenen süreçler işlemlerin zamanında ve uygun yapılmasını sağlamaktadır³⁸¹. Bazı işlemlerin yapılması işin doğası itibariyle bazı dönemlerde yoğunlaşarak, hata yapılma olasılıklarını artırır. Böyle dönemlerde vergi riskinin yönetilmesi de güçleşebilir. Örneğin KDV beyannamelerinin verilme dönemi öncesinde muhasebe kayıtlarının girilme işlemlerinin yoğunlaşması, bu sürecin son gününe yetişmenin vereceği baskı sonucu hata yapmayı artırabilir. Aynı zamanda Türkiye’de Ba-Bs formlarının verilmesinden önce hataların oluşmaması adına mutabakatların yapılması personel üzerinde yoğun bir iş baskısı yaratmaktadır. Ayrıca uygulanan mali tatil nedeniyle işlemlerin birikmesi ve mali tatil sonucunda işlemlerin son günlerine yetiştirilebilmesi amacıyla süre kısıtı altında tamamlanması risklerin artmasına sebep olabilmektedir.

c. Muhasebe Bilişim Sistemlerindeki Çeşitlilik

Teknoloji, genel risklerin ve dolayısıyla vergi riskinin yönetilmesinde önemli bir rol oynar. Vergi ve finansal sistemler, standartlaştırılmış süreçler üzerine kurulurlar. İşlemlerin belgelendirmesi kadar, gerekli altyapının kurularak verilerin kaydedilmesi ve ilgili birimlerle paylaşılması da önemlidir. Kullanılan programlar; risklerin tanımlanması, sürdürülebilirliğinin ölçülmesi, izlenmesi için zemin hazırlamaktadır³⁸².

Muhasebe bilişim sistemleri, genel, finansal ve maliyet muhasebesini de içeren temel yönetim bilişim sistemlerinin en önemlilerinden biridir. Bu sistemler, işletmeler tarafından geliştirilmeye ve uygulamaya en iyi adapte olmuş bilgi sistemleridir. Muhasebe bilişim sistemleri tarihi (geçmişe dönük) veya tahmini (ileriye dönük) mali nitelikteki verileri bu bilgileri kullananların beklentilerine yönelik olarak raporlayan; hasılat-satış-

³⁷⁹ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.e., s. 52.

³⁸⁰ Mik, a.g.e., s. 6.

³⁸¹ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.e., s. 23.

³⁸² Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.e., s. 40.

alacaklar, harcama-satınalma-borçlar, duran varlıklar-amortisman, üretim-maliyet gibi alt sistemlerden oluşan bir bilgi ağıdır³⁸³.

İşletmelerde kullanılan çeşitli sistemler aracılığıyla; veri toplama, izleme, raporlama, analiz, modelleme, karşılaştırma ve matematiksel karar verme teknikleri uygulanarak; üretim, pazarlama, insan kaynakları, finans, muhasebe gibi temel bilgi sistemleri ve bunların alt bilgi sistemleri çerçevesinde gerekli veriler sağlanır³⁸⁴.

Muhasebe bilişim sistemleri aracılığıyla elde edilen finansal bilgilerin ilgili taraflara faydalı olabilmesi için bazı özelliklerinin olması gerekir. Bunlar ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik³⁸⁵. Tüm bunların sağlanabilmesi bilişim sistemlerinin doğru kullanılmasıyla mümkündür. Bilişim sistemlerindeki çeşitlilik onlardan beklenen faydaların gerçekleşmemesi sunucunu doğurarak, vergi riski üzerinde etkili olmaktadır.

d. Raporlama Standartlarındaki Değişiklikler

Dünya genelindeki işletmeler tarafından uluslararası alanda yüksek kaliteli tek bir muhasebe standardı setinin kullanılması finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığı artırmaktadır³⁸⁶. Ulusal muhasebe standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun hale dönüşmeye başlamasıyla muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilirlik özelliğinde ilerleme kaydedilmiştir³⁸⁷.

Eğer muhasebe standartlarında değişiklikler olursa, işletmeler muhasebe politikalarında değişiklik yapmak zorunda kalarak, bunun sonuçlarını finansal tablolarına yansıtırlar. Muhasebe politikasındaki bu değişiklik yeni standardın geçiş hükümlerine göre uygulanmalıdır. Geçiş hükümlerinin olmaması durumunda ise, işletme değişikliği geçmişe dönük olarak uygulanmalıdır. Yeni uygulamaya adapte olmak zamanlama, uzmanlık vb. birçok faktörden etkilenir³⁸⁸. Bu durum ise vergi riskinin boyutu üzerinde etkili olmaktadır.

³⁸³ Fevzi Sürmeli (Ed.), *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayını, 2007, s. 32.

³⁸⁴ Sürmeli, a.g.e., s. 33.

³⁸⁵ Aktaş, a.g.e., s. 14.

³⁸⁶ Ann Tarca, "The Case for Global Accounting Standarts: Arguments and Evidence", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2204889, (25.02.2015).

³⁸⁷ Aktaş, a.g.e., s. 91.

³⁸⁸ Aktaş, a.g.e., s. 60.

UFRS'nin muhasebe sistemindeki önemi arttıkça, yerel muhasebeye etkileri ve değişen muhasebe sistemlerinin vergi muhasebesi üzerindeki sonuçları gündeme gelmeye başlamıştır³⁸⁹. Vergi kanunlarına göre düzenlenen finansal tablolar ile UFRS'ye göre düzenlenenler arasında farklar olabilmektedir. Bu farkların, hesaplamalar üzerinde yaratacağı etki yorum farklılıklarına sebep olabilir. Finansal oranlar sadece finansal analizler ve işletme stratejilerinin belirlenmesi için değil, aynı zamanda işletmelerin kamu ile ilişkileri açısından da önemlidir. Örneğin; Türkiye'de kamu kurumlarına olan borçlara ilişkin tecil veya taksitlendirmeye başvurmak için "Likidite Oranı"na, kamu ihalelerine katılmak ve kazanabilmek için "Cari Oran" ve "Özkaynak Oranı"na bakılmaktadır. Söz konusu oranların VUK esaslarına göre farklı sonuç, UFRS esaslarına göre farklı sonuç vermesi bir değerlendirme ve açıklama sorununa sebep olacaktır³⁹⁰.

Finansal raporlarını, standartlara göre hazırlayanlar, muhasebe politikalarını standartlarda belirlendiği şekilde uygulamak zorundadırlar. Raporlama standartlarında çoğunlukla hangi durumda hangi muhasebe politikasının uygulanması gerektiği yer alır. Fakat bazı durumlarda alternatifli muhasebe politikaları sunulmaktadır. Örneğin UFRS'de, TMS 2 belirli koşullarda "gerçek parti maliyet yöntemi"nin uygulanmasını zorunlu kılarken, bunun dışındaki durumlar için "ilk giren ilk çıkar" ve "ağırlıklı ortalama maliyet" olarak iki alternatif sunmaktadır. Yine TFRS için de belirli koşullarda seçim serbestisi tanınan alternatifli muhasebe politikaları yer almaktadır³⁹¹. İşletmelerde alternatif muhasebe politikaları arasında tercih yapılması sırasında doğru politikanın seçilmesinde dikkatli davranılmalı, bu durumun genel risk ve özelde vergi riski üzerindeki etkisi değerlendirilmelidir.

A. DIŞSAL FAKTÖRLER

1. İdari Faktörler

Vergi riskini etkileyen dışsal faktörlerden biri olan idari faktörler; idarenin yorum değişiklikleri, vergi idaresi personelinden kaynaklanan belirsizlikler, denetlenme olasılığının düşüklüğü ve vergi cezalarının etkin uygulanmaması sebebiyle oluşmaktadır.

³⁸⁹ Hanno Kirsch, Stefan Olsson, "Financial Accounting and Tax Accounting: Germany and Sweden as Examples", *Skattenytt*, 12, 2008, s. 746.

³⁹⁰ Cemal Elitaş, A. Engin Ergüden, "Vergi Usul Kanunundan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Doğru: Finansal Tabloların Yolculuğu", *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (2), 2016, s. 291.

³⁹¹ Bkz. Aktaş, a.g.e., ss. 28-31.

a. İdarenin Yorum Değişiklikleri

“Interpretation, auslegung, tefsir” yani yorumun hukuktaki amacı, kanunun hakiki iradesini ortaya koymak ve bu iradenin adalet prensiplerine mantıken en uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Vergilendirmede; mükellef, sorumlular ve vergi idaresi olmak üzere üç taraf vardır. Vergi kanunları bazen taraflar için farklı anlaşılabilir. Vergi hukukunda yorum; muafiyet ve istisnaların uygulanmasında, maddi hata müessesesinin işleminde, vergi cezalarının belirlenmesinde, matrahın tespitinde, örtülü kazançların, giderlerin tespitinde ve değerlemelerde özellikle önem taşımaktadır. Çünkü bu noktalar özellikle vergi denetimlerinin yoğunlaştığı alanlardır³⁹².

Vergi hukukunun kanun maddelerinin lâfzının açık olmadığı durumlarda, vergi kanunlarının çeşitli ilke ve kurallar içinde yorumlanması gerekir. Vergi hukukunda yorum idareye kanunilik ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarının uygulanmasının kıyas yasağına aykırı olmadan yapılmasını zorunlu kılar³⁹³. Kanunun lâfzı ve ruhuyla bir bütün olarak yorumlanması temel ilkesinden uzaklaşılması, hem idare hem de yargı mercilerinde uygulama ve yorum farklılıkları sebebiyle sorunlara yol açmaktadır³⁹⁴. Yorum yapılırken kanunun kabul ettiği yorum yöntemlerine başvurulmalı, bunlar kanunun hükümlerinin hukuka uygun olarak nasıl anlaşılması ve uygulanması gerektiğine yönelik olarak birbirlerini tamamlamak üzere kullanılmalıdır³⁹⁵.

Vergi riski mükelleflerin özel uygulamalarında idarenin kendi içinde farklı işlemlere sahip olup olmayacağına göre değişmektedir³⁹⁶. Vergi mevzuatının yorumlanması konusundaki belirsizlik bir risk alanı oluşturmaktadır³⁹⁷. Kanunların yorumlanmasındaki belirsizlikler vergisel işlemlerde beklenmeyen vergisel sonuçlara sebep olur³⁹⁸. Gerek kanuni düzenlemenin uygulanmasında idarenin yanlış yorumundan ve gerekse belirli bir görüşü değiştirmesinden kaynaklı olarak mükellefler vergi riskiyle karşılaşılır.

³⁹² Mübin Başar, “Vergi Hukukunda Tefsir”, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 1965, ss. 103-105.

³⁹³ Başar, a.g.e., s. 105.

³⁹⁴ Dilek Taşören, “Vergi Hukuku Alanında, İdari İhtilafların Çözümünde Uygulamada Yaşanan Sorunlar”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 17, S. 3-4, s. 189.

³⁹⁵ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 176.

³⁹⁶ OECD, “General Administrative Principles”, a.g.e., s. 6.

³⁹⁷ Freedman, “Tax Risk Management and Corporate Taxpayers”, a.g.e., s. 113.

³⁹⁸ Arlinghaus, a.g.m., s. 435.

İdarenin; işlem ve eylemlerinde keyfiliği benimseyerek, yasaları amacına uygun değil, siyasi ve ekonomik politikalar çerçevesinde uygulaması, çelişkili yorum ve uygulamalara sebep verir. Bu sebeple yargı mercilerinde idarenin hatalı uygulama ve yorumları aynı ve benzer uyuşmazlıklarda farklı kararlara sebep olmakta, üst mahkemelerde bile birbiriyle çelişen kararları, yorum ve uygulama farklılıklarını olumsuz bir biçimde etkilemektedir³⁹⁹. Yorum değişikliklerinin vergi risklerini artırmaması için “hukuk devleti”, “kanunilik”, “kanun önünde eşitlik” ilkelerinin idari işlemlerde esas alınması, yorum ve uygulama farklılıklarının giderilmesi ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik iç düzenlemeler yapılması gerekir⁴⁰⁰.

b. Vergi İdaresi Çalışanlarından Kaynaklanan Belirsizlikler

Vergi riski, mükelleflerin özel uygulamalarıyla vergi idaresindeki personelin yaptığı işlemler arasında farklı durumlar olup olmayacağından etkilenmektedir⁴⁰¹. İşletmenin vergi departmanının idareyle olan ilişkileri, riskin belirlenmesi ve yönetilmesinde de önem taşımaktadır⁴⁰². Vergi hukukunun uygulanmasında kanunların açık olmadığı durumlarda uygulamacılar tarafından kullanılan yorum, kesin ilke ve kurallara bağlı olmalıdır. Bu kuralların uygulanmamasından ya da uygulanmakla birlikte kanunun yazımındaki çelişkilerden ötürü yanlış yorumlanmasından, vergi idaresi çalışanları arasındaki farklı uygulamalara sebep verilmesinden ötürü vergi riski artmaktadır.

Bazı durumlarda idarenin vergi kanunlarını yorumlamasında, mükelleflerin özel alanlarına müdahaleyi meşru kılan durumlar olarak ortaya çıkmaktadır⁴⁰³. Bu durumlarda yorum kuralları vergi idaresi personeline kanunu genişletici yorum yapmasını kabul etmektedir. Böyle hallerin meşru kabul edilmesi ise mükelleflerin risk alanlarını belirlenmesinde zorluklarla karşılaşmalarına neden olur. İdarede çalışan gerekli bilgi düzeyinden yoksun personelle mevzuata uygunluk belirlenmeye çalışılırsa, keyfi uygulamaların önü açılmış olur⁴⁰⁴.

³⁹⁹ Taşören, a.g.m., s. 190.

⁴⁰⁰ Taşören, a.g.m., s. 193.

⁴⁰¹ OECD, “General Administrative Principles”, a.g.e., s. 6.

⁴⁰² Henehan, Walsh, a.g.e., s. 106.

⁴⁰³ Tambet Grauberg, “Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law”, *Juridica International*, 16, http://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2009_1_141.pdf, (20.02.2015), s. 141.

⁴⁰⁴ Doğan Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995, s. 52.

Kanunlarda yer alan hükümlerin ortaya çıkabilecek her durumu tespit ve tayin edebilmesi, değişen şartlar ve ihtiyaçlar sebebiyle mümkün değildir. Bu nedenle belirli durumlarda hükümlerin uygulanmasında “takdir yetkisi” verilir. İdare kural olarak işlem yaparken bağlı yetki ile donatılır. Bağlı yetkide meydana gelen olayda idare öngörülen işlemi yapmak zorundadır. Buna karşın takdir yetkisinde idare uygun çözüm şeklini seçme konusunda serbest bırakmıştır⁴⁰⁵. Vergi hukuku alanında “verginin kanuniliği ilkesi” gereği idarenin takdir yetkisi istisnai nitelikte olmasına rağmen, idarenin güçlendirilmesi eğilimine paralel olarak hem düzenleyici, hem de bireysel idari işlemlerde sınırlı alanda ve belirli koşullar altında kullanılmak için verilen takdir yetkisi giderek ön plana çıkmaktadır⁴⁰⁶.

Takdir yetkisinin kullanımında idare çalışan personelden kaynaklanan belirsizlikler söz konusudur. Memurların moral durumları, rasyonel davranış şekli, doğruluk ve yol göstericilik gibi değer yargıları alınan kararları etkiler niteliktedir. Memurların özlük hakları ve kariyer beklentileri, onlar tarafından yasaların amaçlarının algılanmasını ve yorumlanmasını belirlemekte olup, nihayetinde uygulama yöntemlerinin seçilmesini etkilemektedir. Ayrıca, karar verme sürecinde rasyonel davranış kuralları esas itibarıyla takdir yetkisinin sınırlarını tayin etmektedir⁴⁰⁷.

Kanunun açık olmadığı durumlarda yorum kurallarının uygulanmasından ve bazı alanlarda verilen takdir yetkisinden kaynaklanan belirsizlikler, vergi riskinin durumu üzerinde etkili olmaktadır.

c. Denetlenme Olasılığının Düşük Görülmesi

Gelişmekte olan ülkelerde vergilendirme sistemi beyan-güven esası yerine denetim-güvensizlik üzerine kurulmuştur⁴⁰⁸. Bu sebeple mükellefler denetim beklentisi içinde hareket ederler. Eğer denetlenme olasılıkları idari yetersizlik, personel yetersizliği vb. sebeplerden düşükse; mükellefler vergi kaçırma eğilimi içinde olurlar. Mükelleflerin bu eğilimleri vergiye uyumun gerçekleşmesini riskli hale getirir. Denetim, mükelleflerin işlemlerini doğru yaptıklarını onlara göstererek, işlemlerin düzenlenmesine yardımcı

⁴⁰⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 66.

⁴⁰⁶ Adnan Gerçek, “Vergi Hukuku Alanında Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XXIX, S. 2, 2010, s. 24.

⁴⁰⁷ Gerçek, a.g.e., s. 29.

⁴⁰⁸ Bkz. Akbey, a.g.m., s. 64.

olmaktadır. Denetimin sağlanamaması ise mükellef işlemlerinde hataların ve hilelerin devam etmesine vergi risklerinin artmasına neden olur.

Mükelleflerin gerçek yakalanma olasılığı ile algıladıkları arasındaki farklılık onların davranışlarını etkilemektedir. Denetimde amaç her mükellefin denetlenmesi değil, mükellefin denetlenme olasılığı algısını yükseltmektir. Bu durum yakalanma korkusunun vergi kaçırma davranışına etki etmesiyle vergi kaçırıcıların ve kayıtdışı sektörde faaliyet gösterenlerin davranışlarını değiştirmesine sebep olacaktır. Araştırmalar özellikle bu mükelleflerin, diğerlerine göre algıladıkları yakalanma olasılıklarının düşük olduğunu göstermektedir⁴⁰⁹.

Denetim riski olarak kabul edilen durum, mükelleflerin riskli alanlar arasında tercih yapmasına sebep olur⁴¹⁰. Mükelleflerin yakalanma riskleri düşükse, vergi departmanının görevi de o kadar arka plana itilmektedir. Bu durum vergi riski yönetiminde de zayıf süreçler belirlenmesine ya da belirlenen süreçlere uyulmamasına sebep olur⁴¹¹. Yapılan çalışmalarda denetim olasılığının vergi uyumu analizlerinin önemli bir değişkeni haline alması⁴¹², mükellef beklentilerinin riski artırdığını göstermektedir. Mükelleflerin ilgili yıl içinde denetim geçirmeleri ve bu denetimin nasıl sonuçlandığına bağlı olarak daha sonraki dönemde denetim algıları etkilenmekte ve buna bağlı olarak uyum düzeyleri değişmektedir. Bir savaşta aynı yere bomba düşme ihtimalinin çok az bir olasılık olduğu görüşünden yola çıkılarak elde edilen bu tespit “bomba krateri etkisi” (bomb crater effect) olarak isimlendirilmektedir. Bu etkiye göre yakın zamanda denetim geçiren mükellefler tekrar denetlenme olasılıklarının azaldığı düşüncesiyle hareket etmektedirler⁴¹³. Gözlenen bu davranış onların daha riskli alanlarda faaliyet göstermesine sebep olur.

Vergi idareleri her ne kadar denetimde etkinliği artırmak için çalışsalar da, tüm mükelleflerin denetlenmesi ve denetlenen mükelleflerin tüm işlemlerinin ayrıntılı olarak incelenmesi her zaman mümkün olmaz. Eğer mükellefler denetlenmeyen alanların olduğunun bilincinde hareket ederlerse, daha riskli alanlarda faaliyet gösterme eğiliminde olabilirler⁴¹⁴.

⁴⁰⁹ Savaşan, a.g.e., s. 17.

⁴¹⁰ Mik, a.g.e., s. 5.

⁴¹¹ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 106.

⁴¹² Debi Konukcu Önal, “Vergi Denetiminde Risk Algısına Farklı Bir Yaklaşım: Bomba Krateri Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 305, Şubat 2014, s. 136.

⁴¹³ Önal, a.g.m., s. 137.

⁴¹⁴ Mik, a.g.e., s. 5.

Araştırmalar göstermektedir ki, mükelleflerin gelirleri ne kadar yüksekse denetlenme olasılıkları da o kadar artmaktadır. Bu durumda vergi kaybı tespit edilirse, cezalandırılma oranları da yükselmektedir. Bunu bilen yüksek gelirlili mükellefler vergi uyumuna daha yatkın olmaktadır⁴¹⁵. Diğer taraftan denetlenme olasılığı düşük olan KOBİ'ler vergisel işlemlerini gerçekleştirmede riskli olarak kabul edilmektedir⁴¹⁶. Eğer mükellefler sektör, işletme leği, dönem vb. sebeplerle denetlenme olasılıklarının düşük olduğunu düşünürlerse, işlem tutarlılıkları azalır ve vergi riskleri artacaktır.

d. Vergi Cezalarının Etkin Uygulanmaması

Vergi cezalarının uygulanmasının amaçlarından biri mükellefleri doğru uygulamalara yönlendirmektedir. Eğer mükellefler vergisel işlemlerinin sonuçlarında oluşan tutarsızlıkların yakalanmayacağını, yakalansa bile cezalandırılmayacaklarını, cezalandırılırsalar bile bundan kurtulmaya yönelik birçok yol kullanabileceklerini bilirlerse, işlemleri sonucunda oluşan vergi riskinin etkileri konusunda o ölçüde dikkatli olurlar. Vergi riskinin doğru hesaplanması ve yönetilmesi, sonuçlarının vergi cezalarına sebep olup olmayacağıyla doğrudan ilgilidir. Bu sebeple de vergi riskinin durumu mükellef beklentilerinden etkilenmektedir.

Vergi cezaları, mükellefleri vergilerini doğru ve eksiksiz ödemeye yönlendirmeyi sağlayan bir dışsal bir motivasyon aracıdır. Vergi cezalarıyla karşılaşmak istemeyen mükellefler, vergiye gönüllü uyum sağlarlar. Mükelleflerin i motivasyon kaynaklarının yanında dış motivasyon kaynağı olarak vergi cezası alma riski faktörü uyum gösterme davranışlarında olumlu rol oynamaktadır. Yapılan araştırmalarda vergi cezalarının uyum konusunda önemli rol oynadığını ortaya çıkarılmış, özellikle vergi cezalarının oranları ve türlerinin artmasının mükellefler üzerinde caydırıcı etkisi tespit edilmiřtir⁴¹⁷.

Eğer mükellefler belirledikleri vergi pozisyonu sonucu vergi cezaları ve faiz ile karşılaşmaktan ekinmiyorlarsa, daha riskli alanlara yönelerek, sürecin olumsuz etkilenmesine sebep olabilirler⁴¹⁸. Vergi ceza oranlarının caydırıcı seviyede olması, vergiye gönüllü uyumun arttırılması açısından, sık yapılan denetimlerden daha etkili

⁴¹⁵ Akbey, a.g.m., s. 69.

⁴¹⁶ OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Strengthenin Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, 6, <http://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>, (20.03.2015).

⁴¹⁷ etin Gerger, a.g.e., s. 69.

⁴¹⁸ Mik, a.g.e., s. 5.

olduğu kabul edilmektedir. Denetimlerin artırılması yerine, cezaların caydırıcılığının sağlanması daha etkili görülmektedir⁴¹⁹. Vergi ceza oranlarının düşük seviyede olması vergi kaçakçılığını etkileyen önemli bir faktördür. Vergi ceza oranları düşük düzeyde olduğu zaman mükellefler için caydırıcı olmamaktadır⁴²⁰.

Vergi denetimi olasılığı da, vergiye gönüllü uyumu etkilemektedir. Yakalanma ve bunun sonucunda cezalandırma riskinin büyüklüğü vergiye gönüllü uyumu belirleyen faktörlerdendir⁴²¹. Buna göre vergi yükümlüsünün vergi beyanını; vergi oranı, ceza miktarı ve denetim oranı gibi faktörler belirlemektedir ve vergi denetimi yüksek ve vergi cezaları da katıysa vergi kaçakçılığı engellenebilmektedir⁴²².

2. Yasal Faktörler

Vergi riskini etkileyen dışsal faktörlerden bir diğeri olan yasal faktörler; vergi kanunlarının karmaşık ve belirsiz olması, vergi kanunlarının sık değişmesi ve istisna, muafiyet ve indirimlerin yaygın olması durumlarını içermektedir.

a. Vergi Kanunlarının Karmaşık ve Belirsiz Olması

Vergi riski genellikle özel işlemlerde vergi hukukunun yorumlanmasıyla ilgili belirsizlikten kaynaklanır⁴²³. Bir ülkedeki vergi kanunları “anayasa” gibi tüm vatandaşları ilgilendiren bir yapıya sahip olduğundan, her vatandaşın rahatlıkla okuyup, anlayacağı nitelikte açık olmalıdır⁴²⁴. Özellikle gelir vergisi kanunlarındaki belirsizlik ve karmaşıklık vergi riskine önemli bir etkide bulunur ve bu durum şirketin vergi sistemine uyumunun başarısız olmasına neden olur⁴²⁵.

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergi düzenlemelerini anlama ve bunlara uyum sağlama kapasiteleri olarak tanımlanır. Bu kavramın da hukuki temeli, “hukuki belirlilik”

⁴¹⁹ Nehemiah Friedland, Shlomo Maital ve Aryeh Rutenberg, “A Simulation Study Of Income Tax Evasion”, *Journal of Public Economics*, 10 (1), 1978, ss. 107-116.

⁴²⁰ Zeynep Arıkan, “Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları”, *İşletme ve Finans*, S. 108, Mart, 1995, s. 59.

⁴²¹ Michael G. Allingham ve Agnar Sandmo, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, *Journal of Public Economics*, 1, 1972, ss. 323-338.

⁴²² Hasan Hüseyin Bayraklı, Naci Tolga Saruç ve İsa Sağbaş, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışması Bulguları”, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004, s. 204.

⁴²³ OECD, “General Administrative Principles”, a.g.e., s. 6.

⁴²⁴ Karabacak, a.g.m., s. 39.

⁴²⁵ Lavermicocca, a.g.m., s. 104.

ilkesine dayanmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini doğru bir şekilde anlamalarını zorlaştırarak, mükellefler açısından bir belirsizlik alanı yaratır⁴²⁶. Bu durum, vergi mükelleflerinin biçimsel ödevlerini oluşturan vergi iş ve işlemlerini yerine getirirken daha çok emek ve zamanlarının harcanmalarına yol açarak, mükelleflerin zamansal ve parasal maliyetlerinin artmasına sebep olmaktadır⁴²⁷. Bu sebeple maliyetleri kaldıramayacak mükellefler çeşitli risklerle karşılaşabilirler.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı yanında, uzunluğu da giderek artmaktadır. Bu durumun ülkemiz de dahil birçok ülkede benzer olduğu görülmektedir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri Vergi Kanunları (Internal Revenue Code) 1955 yılında 409 bin kelimeyken 2010 yılında 3,8 milyon kelimeye ve yaklaşık 11.045 sayfaya; benzer şekilde, Avustralya'nın Gelir Vergisi Kanunu 1936 yılında 126 sayfa iken 2008 yılında 5.743 sayfaya ulaşmıştır⁴²⁸. Vergi kanunlarındaki karmaşıklık ve belirsizliğin azaltılması, vergi riskinin de azalmasına ve aynı zamanda risklerin daha iyi yönetilmesi ve vergi konusunda doğru kararlar verilmesine yardımcı olur⁴²⁹. Bazı işlemlerde verginin ödenmesi açısından belirsizlik o kadar ön plandadır ki, vergisel işlem veya işlemlerde ortaya çıkan riskler sigorta edilebilir niteliktedir. Amerika'da ve İngiltere'de uygulanan "vergi sigortası" vergi kanunlarının mükellef ve idare tarafından farklı yorumladığı veya olguların farklı nitelendirdiği hallerde ortaya çıkabilen ek vergi tarhiyatları ile faiz ve cezalar için uygulanan ve bu haliyle mükellefin belirlilik ihtiyaçlarına cevap veren bir sigorta türüdür⁴³⁰.

Ülkeler tarafından vergi tabanının genişletilmesi amacıyla vergi mevzuatında yapılan değişiklikler, vergi sistemlerini ve mevzuatlarını karmaşık hale getirmiştir. Bununla birlikte vergi düzenlemelerinin daha iyi anlaşılabilmesi için vergi kanunlarının yanı sıra çok sayıda idari düzenleyici işlemlere de yer verilmiştir⁴³¹. Vergi kanunlarında açık olmayan ifadeler yer verilmesi ve vergi mevzuatının çok sayıda düzenlemeden oluşması; mükelleflerin bunları anlamasını zorlaştırmakta ve vergi idaresiyle uyumsuzlukların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatının karmaşık olması mükelleflerin vergiye uyumunu güçleştirmekte ve iyi niyetli mükellefleri bile

⁴²⁶ M. Erkan Üyümez, "Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 8, N. 1, 2016, ss. 75-77.

⁴²⁷ Kırbaş, a.g.e., s. 44.

⁴²⁸ Karabacak, a.g.m., s. 39.

⁴²⁹ Lavermicocca, a.g.m., s. 104.

⁴³⁰ Billur Yaltı, "Vergi Sigortası", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 284, Mayıs, 2012, ss. 112-114.

⁴³¹ Niyazi Özpehriz, "Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması", *Vergi Dünyası*, S. 294, Şubat 2006, s. 111.

yanılığa düşürebilmektedir⁴³². Vergilendirmenin basitliği, mükelleflerin nasıl vergilendirileceklerinin anlaşılması, yükümlülüklerine uyum sağlamaları ve ekonomik kararlarında daha iyi tercihlerde bulunmaları için önemlidir. Özellikle vergi uyumunu artırmaya çalışan ülkeler vergi konusunda basitleştirme işlemlerine başlamıştır. Basitleştirme; vergi sisteminin, vergi kanunlarının, mükellefle ilişkilerin, vergi idaresinin basitleştirilmesini kapsamaktadır. Bazı durumlarda ise basitleştirme işlemleri çok daha uzun ve kapsamlı çalışmalar içermektedir⁴³³.

b. Vergi Kanunlarının Sık Değişmesi

Hem vergi idareleri hem de şirketler “belirlilik” isterler. Vergi idareleri bunu vergi kanunlarına gönüllü uyum gösteren kişilerde ve iyi kurumsal yönetime sahip olan şirketlerde bulabilirler. Şirketler ise belirliliği işlemlerinin riskli olabileceği durumlarda, idarenin buna karşı tutumunda ararlar⁴³⁴. Vergi sistemindeki temel yapı değişiklikleri risklerin artmasına sebep olur⁴³⁵. Vergi kanunlarının sık değişmesi mükelleflerin bunlara uyum maliyetlerini artıracaktır. Aynı zamanda önceden planlanan uygulamaların ortadan kalkması onların vergi risklerinin artmasına sebep olacaktır. Bu sebeple hukuki öngörülebilirlik vergi hukukunda büyük önem taşır. Mevzuatın sık değişmesi uzmanlar açısından bile takipte zorluk yaşatırken, vergi sisteminin bütünlüğünü bozmaktadır⁴³⁶.

Vergi politikası hakkındaki belirsizlik, etkin bir vergi planlaması yapma ve bunun sonucunda değer yaratma becerisini azaltır. Uygulamadaki vergi teşviklerinin değiştirilmesi veya verilecek kredilerin faizlerin kısıtlanması riski, uzun süre uygulanması planlanmış projelerin maliyetlerini etkileyecektir⁴³⁷. Mükellefler arasında uzun süredir uygulanmakta olan ve artık benimsenmiş olan kuralların yenileriyle değiştirilmesi, onlar üzerinde negatif etkiler yaratabilir⁴³⁸.

⁴³² Binnur Çelik, “Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları ve Sorunlar”, *Maliye Seçme Yazılar*, Ed. S.Binnur Çelik – Fatih Saraçoğlu, Ankara, 2003, s. 41.

⁴³³ Tamer Budak, Simon James, Adrian Sawyer, “The Complexity of Tax Simplification: Experiences from Around the World”, *The Complexity of Tax Simplification*, Ed. Tamer Budak, Simon James, Adrian Sawyer, Palgrave Macmillan, UK, 2016, ss. 2-3.

⁴³⁴ OECD, “General Administrative Principles”, a.g.e., s. 8.

⁴³⁵ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 107.

⁴³⁶ Doğan Şenyüz, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan, 1993, s. 214.

⁴³⁷ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1598.

⁴³⁸ Başar, a.g.m., s. 110.

Vergi mevzuatında sürekli değişiklik yapılması mevzuatın yeterince kavranamamasına, mevzuatta boşluklar doğmasına ve vergi uyumsuzluğunun oluşmasına yol açar. Vergi mevzuatının sık değişmesi sonucu temel vergileme ilkelerinden olan istikrar ilkesine de zarar verilmiş olmaktadır. Ayrıca sık değişen vergi kanunları, vergi idaresinin uyum maliyetlerini de artırmaktadır. Vergi kanunlarında ki değişiklikler belirlilik ve kesinlik ilkelerine de zarar verdiği için gönüllü uyumun sağlanmasında da olumsuz etki yapmaktadırlar⁴³⁹.

Vergi kanunlarının ya da uygulamalarında görülen değişimler, sürdürülemez vergi pozisyonlarına sebep olur⁴⁴⁰. Vergi kanunlarıyla birlikte vergi oranlarının da değişmesi mükelleflerin uzun vadeli vergi stratejilerinin değişmesine sebep olarak riskleri artırabilir⁴⁴¹. Bazı durumlarda da vergi oranlarında beklenen değişiklikler söz konusudur. Özellikle ekonomik değişimlerde, önceden vergilerde artırım ya da indirim konusunda değişiklik yapılacağı duyurulursa, bu durum mükellefler üzerinde açık bir beklenti oluşturur⁴⁴². Eğer vergi stratejileri bu değişimlere göre belirlenirse, riskler artacaktır.

c. İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Yaygın Olması

Eğer vergi sisteminde çeşitli vergisel bağışıklıklar yaygınsa, mükelleflerin bunları uygulaması sonucunda ortaya çıkacak vergi riski de artacaktır. Vergisel teşvikler konusunda, elde edilen faydayla katlanılan maliyet arasındaki fark, devletin düzenlemesindeki haklılığı ortaya koyar. Bu amaçla uygulanan muafiyet, istisna ve indirimlerle ekonomik sisteme yön verilmesi amaçlanırken, vergi erozyonuyla kamu gelirlerinde azalma meydana geleceği tehlikesi denetimi bu alanlarda yoğunlaştırarak riski artırır⁴⁴³.

İstisna, muafiyet ve indirimlere vergi sistemi içinde yer verilirken, önceden ekonomik ve sosyal amaçlarla kabul edilen vergi kaybı yanında başkaca vergi kayıplarına yol açmamak için dikkatli olunması gerekir. Çünkü amaçsız olarak uygulanacak bu düzenlemelerle toplumun bir kesiminin kanuni olarak vergi dışına çıkarılması diğer kesim

⁴³⁹ Gerçek vd., *Mükellef Hakları*, a.g.e., s. 159.

⁴⁴⁰ Elgood, Fulton, Schutzman, a.g.e., s. 11/11.

⁴⁴¹ Mik, a.g.e., s. 5.

⁴⁴² Mik, a.g.e., s. 6.

⁴⁴³ Ersan Öz, "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi", *DEÜİİBF Dergisi*, C. 17, S. 1, 2002, s. 29.

üzerinde olumsuz etkiler yaratacaktır⁴⁴⁴. Vergi sisteminde istisna, muafiyet ve indirimlerin yaygınlığı, bunların uygulanmasında karmaşıklığa yol açar. Ortaya çıkan karmaşıklık, vergi sisteminin uygulanmasında etkinliği azaltarak, vergi risklerinin artmasına sebep olmaktadır⁴⁴⁵.

Bir ülkede vergi mevzuatının neleri indirim konusu yaptığı, bazı gecikme faizi ve vergi cezalarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı, bazı özel işlem vergilerinin ve yerel vergilerin indirim kapsamında olup olmadığı vergi riskinin belirlenmesinde göz önüne alınması gereken unsurlardır⁴⁴⁶. Eğer mükellefler bazı vergiler ve bununla ilgili gecikme faizi ve cezaları indirim konusu yapabiliyorlarsa, sonuçta cezalarla karşılaşacaklarını bilmelerine rağmen daha riski vergi pozisyonları belirleyebilirler.

3. Sektörel Faktörler

Vergi riskini etkileyen dışsal faktörlerden diğeri sektörel faktörlerdir. Sektörel faktörler sektör özellikleri, teknoloji, sektörel rekabet ve satış tekniklerini içermektedir.

a. Sektör Özellikleri

Vergi sisteminde görülen boşluklar bazı sektörlerle yayılarak farklı etki gösterebilir⁴⁴⁷. Sektördeki iş faaliyetlerinin karakteristiği (ürünler, piyasa, üretim süreci ve prosedürleri, satış kanalları ve prosedürleri vb.), iş ağının yapısı, sektör aktivitesi bakımından önemli ekonomik göstergelerin (stok devir hızı, çalışan verimliliği vb.) normal ekonomik koşullarla uyumu, sektördeki iş organizasyon modeline mükelleflerin uyumu, sektörel ve bölgesel gelir analizi karşısında mükellefin durumu sektördeki vergi riskini etkileyen başlıca faktörlerdir⁴⁴⁸.

Eğer bir sektörde agresif vergi uygulamaları, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yaygınrsa, bunların şirketler üzerindeki etkisi mevzuata tam uyum gösterilmesini zorlaştırır. Sektördeki risk eğilimi veya risk isteksizliği de diğer şirketlerin tutumları üzerinde etkili

⁴⁴⁴ Giray, a.g.t., s. 322.

⁴⁴⁵ Ufuk Bakkal, *Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2013, s. 76.

⁴⁴⁶ Mik, a.g.e., s. 5.

⁴⁴⁷ EU, a.g.e., s. 22.

⁴⁴⁸ EU, a.g.e., ss. 72-73.

olmaktadır. Ayrıca vergi idaresi tarafından sektör konusundaki vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınmaya karşı eğilimin tespit edilmesi, ilgili sektördeki baskıyı artırmaktadır⁴⁴⁹.

Sektör özelliklerinin vergi riskinin durumunu etkilediği, ülkeler tarafından da kabul edilmiştir ve en riskli sektörler belirlenmeye çalışılmıştır. Örneğin Avustralya için inşaat, taşımacılık, restoran, kuaförlük, temizlik hizmetleri, giyim ve tekstil, motorlu araç, sanat ve antika satıcılığı; Belçika için inşaat, kumar, taşımacılık, otomobil satışları, elmas endüstrisi, diş hekimliği, e-ticaret, ısınma yakıtları; Kanada için inşaat, otelcilik, tarım, emlakçılık, taksicilik, kuaförlük; İsveç için inşaat, restoran, kuaförlük, taksicilik, hurda metal işi, e-ticaret, işçi ajansları; Amerika için inşaat, sağlık hizmetleri, tıbbi meslekler, restoranlar ve emlakçılık en riskli sektörler olarak kabul edilir⁴⁵⁰.

b. Teknoloji

İletişim ve bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler; verilerin işleme ve iletilme hızını artırmış, depolanmasını kolaylaştırmış, ticari işlemlerin zorunlu kıldığı belgelerin elektronik ortamda tutulmasını sağlamış ve sonuçta yeni işlemler ortaya çıkararak, işlemlerin elektronik tabanlı hale gelmesini ortaya çıkarmıştır⁴⁵¹. Elektronik gelişmelerin meydana getirdiği finansman akışı, birçok yeni iş sektörünün ortaya çıkmasına neden olmuş, birçoğunu da ortadan kaldırmıştır⁴⁵². Dizayn ve satış döngüsü kısalmış, bu hızlı değişimin yarattığı belirsiz ortam, şirketleri teknolojik yenilikle bağımlı kılmış ve teknolojik rekabet stratejileri üretmeleriyle sonuçlanmıştır⁴⁵³.

Teknolojik gelişmelerde görülen bu durum, vergisel açıdan da çeşitli sonuçlar doğurmuştur. Vergilendirilebilir yeni sektörlerin ortaya çıkışı, sektörlerin teknoloji kullanımı, elektronik ortamda satış ve pazarlama, kayıt ve belgeleme, depolama vergisel açıdan sonuçlar doğurmuştur. Özellikle e-ticaretle birlikte vergi hukuku alanında ortaya

⁴⁴⁹ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 107.

⁴⁵⁰ Jan Loeprick, Michael Engelschalk, "Simplified Risk Scoring for SMEs", *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 2011, s. 50.

⁴⁵¹ Ramazan Gökbunar, Ahmet Utkuseven, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti Mi?", *İ.Ü. siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Ekim, 2002, s. 198.

⁴⁵² Murat Çak, *Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2002, s. 36.

⁴⁵³ Fulden Karadal, Murat Türk, "İşletmelerde Teknoloji Yönetiminin Geleceği", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Haziran, 2008, C. 1, S. 1, s. 59.

çıkan sorunların uluslararası boyutu⁴⁵⁴ vergisel riskleri de beraberinde getirmektedir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili yaşanan teknik ve yasal sorunlar vergi riskinin durumunu etkilemektedir⁴⁵⁵.

Mükellefler, teknolojinin sunduğu imkanlarla temel muhasebe programlarından kurumsal planlama sistemlerine kadar birçok yazılımı vergiyle ilgili olay ve işlemleri etkiler biçimde kullanmaktadır. Bu durum özellikle faaliyet kolunun getirdiği iş hacmine bağlı olarak, vergiyle ilgili kayıtlarının niteliğini etkilemektedir⁴⁵⁶.

İnternetin yaygınlaşması ile birlikte, sanal dünya bir iş yeri haline gelmiştir. Bu durum “elektronik ticaret” veya kısacası “e-ticaret”in ortaya çıkmasını sağlamıştır. E-ticaret, internet ağı üzerinde açılan bir mağaza aracılığıyla yapıldığından, faaliyet alanı bütün dünyayı kapsamakta ve internet olan her yerden alışveriş yapılmasına imkan sağlamaktadır. Burada; tam mükellefiyetin belirlenmesi, gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi, gelirin niteliğinin belirlenmesi ve vergi matrahının belirlenmesi sorunlarını ortaya çıkarmaktadır⁴⁵⁷. Bu sorunlar özellikle elektronik ticaretin küresel niteliği, web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi imkanı, kimliklerin ve işlemlerin gizliliği, dijital ürünler, fiziksel varlığı bulunmayan şirketlerden kaynaklanmaktadır. Sorunlara çözüm arayışında ulusüstü örgütlerin çalışmaları gerekli görülmektedir. Bunun için OECD, AB ve Dünya Ticaret Örgütü belirli yaklaşımlar ve çözüm önerileri için çalışmalar yürütmektedir⁴⁵⁸. Elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik olarak ülkelerin, uluslararası ekonomik birliklerin ve bağımsız kuruluşların büyük bir çaba içerisinde olması elektronik ortamda gerçekleştirilen ticaretin hacmindeki hızlı artış ve bilişim teknolojilerindeki gelişmelerdir⁴⁵⁹.

OECD’nin çalışmaları 1997 Turku / Finlandiya’da düzenlenen “Küresel E-Ticarette Engellerin Kaldırılması” ve 1998 yılında Ottawa / Kanada’da düzenlenen “Küresel E-

⁴⁵⁴ Gökbunar, Utkuseven, a.g.m., s. 198.

⁴⁵⁵ İbrahim Organ, Fatih Çavdar, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”, *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 2012, s. 78.

⁴⁵⁶ Uğur Doğan, *Elektronik Vergisel Uygulamalar*, TÜRMÖB Yayınları, Ankara, 2014, s. 389.

⁴⁵⁷ Adnan Gerçek, “İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu”, *Bilanço Dergisi*, S. 136, Eylül-Kasım, 2011, s. 53.

⁴⁵⁸ Neslihan Coşkun, “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 14, S. 1, 2005, ss. 154-155.

⁴⁵⁹ Çak, a.g.e., s. 283; Esra Ekmekçi, *Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2003, s. 32.

ticaret Potansiyelinin Farkına Varan Sınırsız Bir Dünya” konferanslarıyla başlamıştır⁴⁶⁰. Günümüzde ise 2013 yılında ilan edilen Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Eylem Planı’nın onbeş maddelik eylemlerinin birincisi olarak “dijital ekonominin vergilendirilmesi” başlığı altında ele alınmış ve sonrasındaki gelişmelerle sorunların çözümünde belirli bir aşamaya ulaşılmıştır⁴⁶¹.

Teknolojik gelişmeler bir taraftan işletmeler için yeni faaliyet alanları yaratırken, diğer taraftan da bu işlemlerle ilgili vergilendirilebilir alanların ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Bu sebeple ülkelerin vergilendirme yetkisi de değişime ayak uydurularak gelişmektedir. Örneğin 200 yıl önce, ulusal ekonomilerdeki önemi sebebiyle ekonomik tartışma konusu “mısır vergisi” iken, bugün ise bilgi toplumunda vergilendirmede “bit (Binary digit)” veya “byte”lar tartışılmaktadır⁴⁶². Ortaya çıkan değişimler belirsizlik alanı yaratmaktadır. Teknolojinin getirdiği işlem hacmindeki artış yanında, yeni faaliyet alanlarının ortaya çıkması vergi risklerinin boyutu üzerinde etkili olmaktadır.

c. Sektörel Rekabet

Küresel ilişkiler ve teknolojik değişiklikler nedeniyle işletmeler ürettikleri ürünler ve pazarlama stratejileri sebebiyle farklı etik kuralları kabullenirler. İşletmeler politikalarında, günlük kararlarında ve tüm iş faaliyetlerinde etik ilkelerle işlerini sürdürmelidirler⁴⁶³.

Bazı sektörlerde diğerlerine nazaran hileler daha yaygın olarak görülür. Böyle bir durumda diğer mükellefler fiyat politikaları sebebiyle piyasanın dışında kalmamak için sosyal ve ekonomik olarak kendilerini baskı altında hissederler. Bu durum sektörel yaklaşımın etkisi ile aynı sektörde ve/veya bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin mümkün olduğunca benzer hareket etmelerine sebep olur⁴⁶⁴. Sektörel rekabet, aynı sektörde faaliyet gösteren firmalar üzerinde baskı kurarak, işlemlerin daha riskli hale gelmesine sebep olur, işlemlerde görülen hatalar artar ve bu durum beklenmeyen vergisel sonuçlara neden olur.

⁴⁶⁰ Coşkun, a.g.e., s. 157.

⁴⁶¹ OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, (12.11.2015).

⁴⁶² Ramazan Gökbunar, “Siber Uzayda Bit Vergisi Üzerine”, *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XXII, S. 2, 2003, s. 37.

⁴⁶³ Ceylan ve Anbar, a.g.e., s. 63.

⁴⁶⁴ EU, a.g.e., s. 39.

Vergi riski üzerindeki sektörler özellikler, sektörde faaliyet gösteren işletmelerin davranışlarının birbirlerini etkilemesinden kaynaklanır. Eğer, kurumların kabul edilmeyen vergi stratejileri, paydaşların davranışları üzerinde etkili olmuyorsa, bu durum sektörde rekabet içinde olan şirketlerin de aynı faaliyetlere girişmesine sebep olur. Benzer şekilde vergi açısından daha riskli alanlara yatırım yapılması, sektördeki diğer işletmelerin risk pozisyonlarını da etkileyebilmektedir.

d. Satış Teknikleri

Pazarlama; mal, hizmet ve düşüncenin taraflar arasında değişimini sağlamaktadır. Bu değişimin olumlu sonuçlanması ise satış olarak kabul edilir. Değişimin tamamlanması için doğrudan ya da dolaylı olarak satış çabaları gerçekleştirilebilir. Bu çabalar rekabetin olduğu pazarlarda, etkileyici, inandırıcı ve hatta zorlayıcı yapıdadırlar⁴⁶⁵.

Günün koşullarına uyum sağlamak amacıyla değişen satış stratejileri; kapıdan satış, mesafeli satış, e-ticaret vb. yöntemlerle karşılanmaya çalışılmış, ürün farklılaşması yasal boşlukları da beraberinde getirmiştir. Özellikle, küresel düzeyde yaşanan dijital ekonomik dönüşüm ve ekonomik bütünleşme, vergi kurallarını çağın koşullarına uydurmayı güçleştirmektedir. Bu durum vergi risklerinin artmasına sebep olmaktadır⁴⁶⁶.

Şirketin satış tekniklerinin iyi planlanmış bir sürecin içinde işlemesi önem taşımaktadır. Birçok şirket, muhasebe departmanı tarafından satış ile ilgili vergilerin hesaplaması için gerekli olan verilerin eksik, hatalı kaydedilmesinden veya hiç kaydedilmemesinden kaynaklı vergi maliyetleriyle karşılaşmaktadır. Bu durum satış tekniklerindeki değişimin muhasebe ve vergiyle yakın ilişkisinden kaynaklanır. Aynı zamanda satış teknikleri transfer fiyatlandırması açısından ilişkili şirketlerle işlem yapanlar için daha önemli hale gelir. Emsal bedelin doğru belirlenmemesi ve ilişkili şirketler arasındaki işlemlerin iyi tasarlanmaması, vergi maliyetlerinin artmasına ve buna bağlı olarak vergi risklerinin artmasına sebep olur⁴⁶⁷.

⁴⁶⁵ İlhan Cemalçılar, *Pazarlama*, Beta Basım Yayım, 1999, İstanbul, ss. 245-246.

⁴⁶⁶ Sencer Turunç, *Matrah Aşındırma & Kar Aktarımı – BEPS*, 2013, [http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9Ft%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20\(BEPS\).pdf](http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9Ft%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20(BEPS).pdf), (15.02.2016), s. 2.

⁴⁶⁷ Mik, a.g.e., s. 15.

4. Diğer Faktörler

Vergi riskini etkileyen diğer faktörler başlığı altında ise ekonomik konjonktür, iş ilişkilerindeki karmaşıklık ve işin küresel niteliği yer almaktadır.

a. Ekonomik Konjonktür

Vergi kanunlarında ekonomik, teknolojik ve konjonktürel değişikliklere uyum sağlaması için sık sık değiştirilmesi söz konusu oluyorsa, bu durum mükelleflerin mevcut dönemde yaptıkları işlemlerin sonuçları üzerinde etkili olur⁴⁶⁸. Ülkelerdeki ekonomik konjonktürün dönemsel görünümü, ekonomik istikrarın durumu, ülkenin endüstriyel yapısı, gelir düzeyi ve dağılımı o ülkedeki şirketlerin yapısını da etkilemektedir.

Ülkelerde maliye politikasının öngörülemezliği doğal bir risk alanı oluşturmaktadır. Bu durum ekonomik konjonktüre bağlı olarak yeni vergilerin eklenmesiyle riskleri artırmaktadır. Örneğin Avrupa’da yakın zamanda ortaya konulan sağlıksız gıdalar üzerine veya iklim değişikliği ve hava kirliliğini azaltmaya yönelik yeni vergilerin amacı tüketici davranışı etkilemektir. Bu durum düzenlemeleri henüz uygulamayanlar ülkeler açısından coğrafi yakınlık riski sebebiyle sınır ötesi alışverişlerin etkilerini azaltmak için vergi uyumlaştırmasına yol açabilir. Ayrıca belirsizlikler hükümetlerin mali sıkıntılarla karşılaştıktan sonra bütçe tedbirleriyle de ilgili olabilir⁴⁶⁹.

Ekonomik konjonktüre bağlı olarak, vergi sistemlerinde görülen değişimler, şirketlerin stratejilerinin değişmesine ve buna bağlı olarak risklerin artmasına sebep olur. Bunun için sürecin ve değişimlerin izlendiği bir vergi riski yönetimi şirketler açısından önem taşıyacaktır.

b. İş İlişkilerindeki Karmaşıklık

Şirketlerdeki işlemler canlı organizmalar gibidir. Her gün tekrarlanır, yenilenir ve birçok etkenle birlikte farklılaşır. İşlemlerdeki bu karmaşıklık vergi riski yönetiminin güncel ve dikkatli biçimde yapılmasını zorunlu kılar. Eğer bu sağlanmazsa risklerin seviyesi artar⁴⁷⁰.

⁴⁶⁸ A. Sami Kükrer, “Türkiye’de Siyasal Süreçte Vergi Reformuna Genel Bir Bakış”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 2, Haziran 1999, s. 94.

⁴⁶⁹ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1598.

⁴⁷⁰ Çetinkaya, a.g.e., s. 2.

Günümüzde hem ürün farklılaşması, hem de işlemsel ve teknolojik değişimler işletmelerin günlük işlemlerini daha karmaşık hale getirmiştir. Özellikle matrah aşındırma yaparak, şirketlerin faiz ve diğer finansal ödemeler gibi matrahtan indirilebilen “fazla” ödemelerin hem ülke içinde hem de ülke dışını hedef alan yatırım senaryolarında çifte vergilendirmemeye yol açabilmesi işlem kontrollerini zorlaştırmaktadır⁴⁷¹. İş ilişkilerindeki ve bu ilişkilerin kapsadığı vergilerle ilgili karmaşıklık, vergi uyumunu zorlaştırmaktadır⁴⁷². Bu sebeple vergi riskinin arttığı görülmektedir.

c. İşin Küresel Niteliği

Günümüzde küresel işlemler, iş yapmayı riskli bir hale getirmiştir. Küreselleşmeyle birlikte artan belirsizlikler, rekabet, organizasyon ve ekonomik değişiklikler iş yapmayı zorlaştırmıştır⁴⁷³. Teknolojik gelişmeler sayesinde şirketlerin fiziksel konumları değişmiş, sanal mağazalarla teslim ve ödemeler farklı prosedürlere bürünmüştür⁴⁷⁴. Küreselleşme, yeni teknolojik ürünlerin hızla yayılarak yeni piyasalar oluşturmaya sebep olurken, şirketlerin buna hızlıca adapte olmasını sağlar⁴⁷⁵.

Uluslararası faaliyet gösteren işletmelerde, yatırım yapılacak ülkenin; politik istikrarı, ticaret sınırlamaları, ticari düzenleyici yasa ve kuralları, ticari anlaşma ve katıldığı ekonomik toplulukları incelenmelidir. Politik istikrarın olması; izlenen ekonomik politikalar, vergiler, işletmenin yeni yatırımları ve kâr transferleri için önemlidir. Ayrıca bazı ülkelerde ticari sınırlamalar; gümrük vergisi, ithalat kotası, boykot, kâr transferinin önlenmesi, mamul kalite standartları iş ilişkilerindeki risklerin artmasına sebep olur⁴⁷⁶. Aynı zamanda çok uluslu şirketlere getirilen ek mali bildirim ve raporlama yükümlülüklerinin vergi mahremiyeti üzerinde etkileri vardır⁴⁷⁷. Bu durum şirketlerin itibari risklerini artırmaktadır.

⁴⁷¹ Turunç, a.g.e., s. 5.

⁴⁷² Henehan, Walsh, a.g.e., s. 107.

⁴⁷³ Ceylan ve Anbar, a.g.e., s. 61.

⁴⁷⁴ Gökbnar, Utkuseven, a.g.m., s. 198.

⁴⁷⁵ Karadal, Türk, a.g.e., s. 59.

⁴⁷⁶ İsmet Mucuk, *Pazarlama İlkeleri*, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul, 2014, ss. 98-99.

⁴⁷⁷ Ramazan Armağan, Sibel Mutlucan Sayın, “Küreselleşmenin Vergi Mahremiyeti Üzerindeki Etkileri”, *Prof. Dr. Fazıl Tekin’e Armağan*, Ed. Erdal Gümüş vd., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, s. 146.

Bazen bir işletme yerel olarak faaliyet gösterse bile; tedarik zinciri, ekonomik durum, hammadde ihtiyacı vb. sebeplerle karşılaştığı riskler küresel olabilir⁴⁷⁸. İşin küreselleşmesi yatırım yapılacak ülkelerde kabul edilen ulusal kural ve yasaları ve uluslararası kuralları benimsemeyi gerektirir. Bunlar arasındaki farklılıklar şirketlerin işlemlerini daha riskli hale getirerek ve vergisel açıdan beklenmeyen sonuçlara sebep olur.



⁴⁷⁸ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1598.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN BAZI ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DEKİ GÖRÜNÜMÜ

I. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN YERİ

A. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

Şirketlerde vergi riski yönetimi gelir idareleri işbirliğiyle dünya genelinde yayılmaktadır¹. Gelir idarelerinin temel fonksiyonlarının yanında uyguladıkları risk yönetimi özellikle büyük mükellefleri işbirliğine yönlendirerek, güveni teşvik eder². Ülkelerde gelir idareleri kamu gelirlerinin tahsilatına yetkiliyken aynı zamanda bu gelirlerin sürekliliği için önemli olan vergi uyumunu artırıcı ve koruyucu politikaları da sürdürmektedir. Gelir idarelerinin karşılaştığı en önemli risk olan “vergi uyum riski”, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirirken yargısal süreçler, yasalardaki boşluklar, iş dünyasında yaşanan iktisadi problemler, vergi yönetiminden kaynaklanan sorunlar vb. sebeplerle başarısız olmalarıdır³.

Vergi idarelerinde kullanılan bilgi işlem teknolojileri aracılığıyla, vergi uyumunu artırmaya çalışan mükellefler teşvik edilmekte, uyumsuz mükellefler ise daha önceki aşamalarda tespit edilerek caydırılmaya çalışılmaktadır. Böylece uyum sorunlarının daha önceki aşamalarda çözülmesi yoluyla mükelleflerin mağdur olmaları önlenmekte ve ayrıca idare için emek ve zaman tasarrufu sağlanmaktadır⁴.

OECD risk analizinin vergi idarelerinde kullanımını uzun yıllardır tavsiye etmektedir. İlk çalışması 1997’de “Risk Yönetimi” uygulama notunun yayınlanmasıyla başlamıştır. Bu çalışma genel risk yönetimi kavramı ve onun vergi idaresiyle bağlantısını açıklamaya yöneliktir⁵. 2001 yılında yayınlanan “Uyum Ölçümü” ise uyumu belirleyici bir

¹ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 19.

² Freedman, a.g.m., s. 120.

³ Benk, Kartalçı, a.g.m., s. 44.

⁴ Doğan, a.g.e., s. 473-474.

⁵ Bkz. OECD, “Risk Management – Practice Note”, 1997, <http://www.oecd.org/tax/administration/1908440.pdf>, (13.12.2015).

dizi konuyu açıklayan ve mükelleflerin uyumunu ölçmeye yönelik çalışmaların kısa özetlerini sağlayan bir rapordur. Söz konusu rapor özellikle büyük kurumsal mükelleflerin uyum ya da uyumsuzluk davranışını ölçmeye yönelik çalışmaları teşvik etmeyi amaçlamaktadır⁶. 2002’de bir dizi OECD ülkesinin vergi yetkilileri uyum riski yönetimi stratejilerini paylaşmak ve bu konuya rehberlik edecek belgeler konusunda anlaşmak için Vergi İdareleri Uyum Alt Grup Forumu’nda toplanmıştır. Uyum Alt Grubu tarafından çalışmalar ve raporlar şu noktalar üzerinde durmaktadır⁷: vergi uyumunu yönetmek ve artırmak, uyum araştırma projelerinin kataloğu, uyum stratejilerinin kataloğu, denetim vaka seçim sistemi, rassal seçim programlarının kullanımı. 2004’te yayınlanan “Uyum Riski Yönetimi: Vergi Uyumunu Yönetmek ve Artırmak” uyum riski yönetimi ile ilgili bir model içermektedir. Bu model; risklerin tespit edilmesi, belirlenmesi ve önceliklendirilmesi, vergi uyum davranışının analizi, önleme stratejilerinin belirlenmesi, plan ve uygulama stratejilerinin geliştirilmesi, uyum çıktılarının değerlendirilmesi ve modelin genel performansının planlara uygunluğunun izlenmesi aşamalarından oluşmaktadır⁸. Aynı dönemde yayınlanan “Uyum Riski Yönetimi: Denetim Vaka Seçim Sistemi” raporu; Amerika, Kanada, İsviçre, İngiltere, Avusturya ve Fransa’daki risk analizi uygulama örneklerine yoğunlaşmaktadır⁹. 2008’de Uyum Alt Grubu “Mükellef Uyumunun İzlenmesi: Gelir İdaresi Deneyimlerine Dayanan Bir Uygulama Rehberi”ni yayınlamıştır¹⁰. OECD’nin uyum çalışmaları daha sonraki dönemde küçük ve orta ölçekli işletmelere yoğunlaşmıştır. Bunun temel nedenlerinden biri büyük mükellefler için ayrı uyum modellerinin ortaya çıkmaya başlamasıdır¹¹.

OECD’nin iki yılda bir yayınladığı vergi idareleri karşılaştırma raporunun 2015 versiyonu bu konudaki son gelişmeleri içermektedir. Rapora göre ülkelerde en riskli beş alan tespit edilmiştir. Ayrıca 34 OECD ülkesinin 27’sinde KDV hileleri, 22’sinde kayıt dışı ekonomideki aktiviteler, 21 ülkede transfer fiyatlandırması, 19 ülkede transfer

⁶ OECD, “Monitoring Taxpayers’ Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience”, 2008, s. 6, <http://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>, (15.12.2015).

⁷ OECD, “Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance”, 2004, <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>, (15.12.2015), s. 5.

⁸ OECD, “Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance”, a.g.e., s. 9.

⁹ OECD, “Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems”, 2004, <http://www.oecd.org/tax/administration/33818568.pdf>, (15.12.2015).

¹⁰ OECD, “Monitoring Taxpayers’ Compliance”, a.g.e.

¹¹ OECD, “Compliance Management of Large Business Task Group, 2009, <http://www.oecd.org/australia/43241144.pdf>, (15.12.2015).

fiyatlandırması dışındaki diğer vergiden kaçınma planlamaları ve 18 ülkede ise ödenmemiş vergi borçları vergi riski en fazla olan alanlar olarak açıklanmıştır¹².

Tablo 7. OECD Ülkelerinde Denetimde Risk Analizinin Genel Görünümü

| Ülkeler | Risk Analizi Sisteminin Resmi Olarak Kullanımı | Rasgele Seçimle Denetim | Büyük Mükelleflerle İşbirliğine Dayalı Uyum Modeli | Önemli Risk ve Stratejilerin Açıklanması | Sonuç Raporlarının Kamuoyuyla Paylaşılması |
|------------------|--|-------------------------|--|--|--|
| ABD | Var | Var | Var | Var | Var |
| Almanya | Var | Var | Yok | Yok | Yok |
| Avustralya | Var | Yok | Var | Var | Var |
| Avusturya | Var | Var | Var | Yok | Var |
| Belçika | Var | - | - | Yok | Var |
| Birleşik Krallık | Var | Var | Var | Var | Var |
| Çekya | Var | Yok | Yok | Yok | Var |
| Danimarka | Var | Var | Var | Var | Var |
| Estonya | Var | Var | Yok | Var | Var |
| Finlandiya | Var | Var | Pilot Proje | Yok | Yok |
| Fransa | Var | Var | Var | Yok | Yok |
| Hollanda | Var | Var | Var | Var | Var |
| İrlanda | Var | Var | Var | Yok | Var |
| İspanya | Var | Yok | Var | Var | Var |
| İsrail | Var | Var | Var | Var | Yok |
| İsveç | Var | Yok | Var | Var | Var |
| İsviçre | Var (KDV) | Var | Var | Yok | Var |
| İtalya | Var | Yok | Var | Yok | Var |
| İzlanda | Var | Var | Yok | Yok | Var |
| Japonya | Var | Var | Yok | Var | Var |
| Kanada | Var | Var | Var | Var | Var |
| Kore | Var | Yok | Var | Yok | Yok |
| Lüksemburg | Var | Var | Yok | Var | Yok |
| Macaristan | Var | Var | Yok | Var | Var |
| Meksika | Var | Yok | Var | Var | Var |
| Norveç | Var | Var | Var | Yok | Var |
| Polonya | Var | Yok | Var | Var | Var |
| Portekiz | Var | Yok | Var | Yok | Var |
| Slovakya | Var | Yok | Var | Var | Var |
| Slovenya | Var | Yok | Var | Var | Var |
| Şili | Var | Yok | Yok | Var | Var |
| Türkiye | Var | Var | Yok | Yok | Var |
| Yeni Zelanda | Var | Yok | Var | Var | Var |
| Yunanistan | Var | - | - | Var | Var |

Kaynak: OECD “Tax Administration 2013” ve “Tax Administration 2015” raporlarından derlenerek oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda OECD ülkelerinde uygulanan denetimde risk analizinin genel görünümü incelendiğinde, 34 OECD ülkesinin hepsinde denetimde risk analizinin

¹² OECD, “Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies”, 2015, <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm>, (15.12.2015), s. 130.

kullanıldığı görülmektedir. Bunlardan 19 ülkede rasgele seçim yöntemi, risk analizi sistemini kontrol mekanizması olarak işletilmektedir. Ayrıca 23 ülkede büyük mükelleflerle işbirliğine dayalı uyum modeli uygulanmaktadır. Buna ilave olarak, 20 ülkede önemli riskler ve bunlara yönelik stratejiler, 27 ülkede ise sonuç raporları kamuoyuna açıklanmaktadır.

Vergi idaresi, mükellefleri risk kategorilerine ayırmak için parametrik yöntemlerle risk skorlaması yaparken, diğer taraftan veri madenciliği, sinir ağları, karar ağaçları, kümeleme analizi gibi parametrik olmayan yöntemler de kullanılmaktadır¹³. Gelir idareleri çeşitli yollarla mükellefleri gönüllü uyuma sevk etmek için baskı uygularken, mükellefler de vergi planlaması yoluyla haklarından yararlanmak istemektedir. Bu yaklaşımda kabul edilebilir vergi planlaması ile kabul edilmeyen arasındaki sınırın her zaman ve her durumda belirli olmaması mükellefler üzerindeki riskleri artırmaktadır. İdare her mükellef hakkında birçok bilgiye sahipken, mükellefler çoğu zaman kendileri hakkında idarede tutulan bilgilere ulaşamamakta, hatalı olanları düzeltmemektedirler. Hukuk sisteminde “silahların eşitliği” ilkesi “tarafalara, kanıtlar da dahil olmak üzere, davasını karşı tarafa önemli bir dezavantaj oluşturmayan koşullar altında sunmak için makul bir fırsat tanınması”dır. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 6. Maddede düzenlenen “adil yargılanma hakkı” çerçevesinde “silahların eşitliği” ilkesini kabul etmektedir. Bu hak mükelleflerin dava sırasında kendi bilgilerine ulaşması için önem taşımaktadır. İdarenin mükellefler hakkında sahip olduğu bilgi, iddia ve müdafaa arasında eşitsizliğe sebep olmaktadır¹⁴.

İdare mükellefler hakkında birçok bilgiyi toplar, karşılaştırır ve sonuçlara ulaşırken, mükelleflerin yeterli bilgiye ulaşamaması onları zor durumda bırakmaktadır. Vergi idaresinin tespit ettiği önemli risk ve stratejilerin açıklanması mükelleflerin hangi alanda, hangi durumlarda nasıl risklerin olduğu yönünde bilgi edinmesini sağlayan bir adımdır. Bunun yanında uyum riski yönetiminin ileri bir aşaması olarak mükelleflerle işbirliğine dayalı uyum modellerinin kurulması da mükelleflerin vergi risklerini yönetmeleri açısından önemlidir. Bu sebeple idarede risk yönetimi şirketlerdeki vergi riski yönetimini teşvik edici niteliktedir.

¹³ Vellutini, a.g.e., ss. 25-27.

¹⁴ Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2006, ss. 125-127.

B. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİ ETKİLEYEN DÜZENLEMELER

1. Hukuki Ortam

Vergi riskleri vergiyle ilgili mevzuat ve onun karmaşıklığından etkilendiği gibi aynı zamanda ülkenin şirketlere yönelik kurumsal düzenleme, muhasebeleştirme ve raporlama gereksinimlerinden de etkilenmektedir. Bu durum şirketin genel işleyişinin işlemler ve bunun bir sonucu olarak vergiyle ilişkisinden kaynaklanmaktadır.

Örneğin şirketler hukukunda ve özellikle anonim şirketlerde hesaplardaki kamuoyuna açıklama gereksinimleri, kurumsal yönetim ilkeleri ve uygulama zorunlulukları, SOX ile ülke mevzuatlarındaki benzeri düzenlemeler ve uluslararası muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarına uyum¹⁵ vergi risklerinin durumunu ve dolayısıyla yönetimini etkileyen temel hukuki düzenlemelerdir.

Kurumsal yönetimin (corporate governance) benimsenmesinin ülkelerin politik, ekonomik, kültürel ve sosyal altyapıları ile bağlantısı sebebiyle ortak bir tanımlama yapmak güçtür. En çok kabul edildiği şekliyle ilk yer aldığı rapor Cadbury Raporu'nda “şirketleri yöneten ve kontrol eden bir sistem” olarak tanımlanmaktadır. Kurumsal yönetim adillik ile eşitlik, hesap verilebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk şeklinde dört temel ilke üzerine kurulmuştur¹⁶. Kurumsal yönetim, finansal krizlerin yaşanmasıyla uluslararası alanda önem kazanan ve kurumların yatırım kararlarında ön plana çıkan modern bir yönetim anlayışıdır. Ülkemizde de benzer bir eğilimle 2000’li yılların başında krizlerden sonra benimsenmiştir. Bu anlayış gereği, şirket değerini artırmak için şirket paydaşları arasındaki çıkar çatışmalarını en aza indirmeyi hedefleyen bir yönetim mekanizması geliştirilir. Aynı zamanda şirkete stratejik hedefler belirlenir, verimli iş ortamı için tedbirler alınır ve denetimler yoluyla şirketin operasyonel riskleri azaltılmaktadır¹⁷. Şirketin kurumsal yönetim gereksinimleri ve uygulamaları, şirketler hukuku, menkul kıymetler düzenlemeleri, muhasebe ve denetim standartları, iflas hukuku, sözleşme hukuku, iş hukuku ve vergi kanunu gibi yasal alanlar tarafından etkilenir¹⁸.

¹⁵ Karina Gmeiner, “Ausgestaltung eines Tax Risk Management in Unternehmen”, Masterarbeit, Wirtschafts Universität, Wien, 2009.

¹⁶ Aylin Poroy Ersoy, Tuba Bora, “Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol İlişkisi”, *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol*, Ed. Ganite Kurt, Tuğba Uçma, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 30.

¹⁷ Hüseyin Dağlı, Hasan Ayaydın, Kemal Eyüboğlu, “Kurumsal Yönetim Endeksi Performans Değerlendirmesi: Türkiye Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 48, Ekim 2010, s. 19.

¹⁸ OECD, Principles of Corporate Governance, OECD Publishing, 2004, <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>, (24.05.2016), s. 31.

İyi kurumsal yönetimin tek bir modeli olmamakla birlikte, onu oluşturan birtakım ortak unsurlar bulunmaktadır. OECD tarafından geliştirilen ilkeler, bu ortak unsurların üzerine kurulmuştur ve mevcut farklı modelleri bünyesinde barındıracak şekilde tasarlanmıştır. Bu ilkeler; etkin kurumsal yönetim çerçevesinin temelini sağlanması, pay sahiplerinin hakları ve adil muamele görmeleri ile temel ortaklık işlevleri, kurumsal yatırımcılar, pay senedi piyasaları ve diğer araçlar, menfaat sahiplerinin rolü, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, yönetim kurulunun sorumlulukları olarak kabul edilir. OECD'nin 1999 yılında ilk kez oluşturduğu 2004 yılında revize ettiği ve en son 2015 yılında tekrar düzenlediği ilkelere eklemelerden biri yönetim kurulunun sorumluluklarına vergi planlaması ile ilgili yaptığıdır¹⁹. Bu ilkeler, aynı zamanda vergiyle ilgili sonuçlar da meydana getirir. Örneğin yönetim kurulunun sorumlulukları kapsamında etik standartlar ve menfaat sahiplerinin çıkarlarının korunması gereği, vergi planlama stratejilerinin kabul edilmeyen vergiden kaçınmayı içerecek şekilde genişletilmesinin şirket ve pay sahiplerinin menfaatlerine aykırı ve itibari risklere sebep olduğu kabul edilerek, caydırıcı uygulamaların yönetim kurulları tarafından denetlenmesi gerektiği kabul edilmektedir²⁰. Benzer şekilde uyumluluk anlayışı gereği diğer mevzuatla birlikte vergi mevzuatına uygunluk şirketin benimsediği etik kuralların dayanağını oluşturduğu kabul edilmektedir²¹. Örneğin Avusturalya, Birleşik Krallık ve ABD'de kurumsal yönetim, finansal paydaşların özellikle pay sahiplerinin çıkarlarını korumaya odaklanmıştır²². Ülkeler bu ilkelerin uygulanmasında kurumsal yönetime uyumu derecelendiren kuruluşlarla, menkul kıymet borsasında işlem gören şirketler için kurumsal yönetim endeksleriyle ve diğer hukuki düzenlemelerle standartlar oluşturmaktadırlar.

ABD'de sermaye piyasası kurumu olarak faaliyet gösteren SEC tarafından 2002 yılında uygulamaya konulan SOX'un en önemli önceliği Enron, Xerox, Worldcom gibi denetim ve muhasebe skandallarının ardından yapılan yeni düzenlemeler yoluyla kamunun güveninin artırılmasıdır. Ayrıca buna ek olarak yatırımcılara daha doğru, zamanında, kapsamlı ve daha anlaşılabilir finansal çözümler sunarak, kurumsal yönetimi etkinleştirmeyi amaçlamaktadır²³. SOX ile başlayan süreçte diğer ülkelerin de benzer

¹⁹ OECD, G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, Eylül 2015, <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf>, ss. 5-6.

²⁰ OECD, G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 53.

²¹ OECD, G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s. 57.

²² Lavermicocca, Buchan, a.g.m., s. 9.

²³ Füsün Gökalp, "Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi", *Analiz*, C. 5, Y. 14, S. 14, Ekim 2005, s. 107.

düzenlemeler yaptıkları görülmektedir. İlk başta sadece ABD şirketlerini etkileyeceği düşünülen düzenleme; iç denetim, iç kontrol, şirket etiği ve bağımsız denetimle ilgili diğer ülkeler için de önemli adımların atılmasına sebep olmuştur²⁴. SOX, temelde risk yönetimi ve bunun açıklanmasına yönelik düzenlemeleri içerir. Bunu hedeflerken, şirketlerin iç kontrol süreçlerini iyileştirme, itibarlarını artırma ve kurumsal şeffaflığı sağlama yoluyla kurumsal yönetimin geliştirilmesini sağlamaktadır. Şirketlerin vergi riski yönetimi de bu sürecin önemli bir parçasını oluşturur²⁵.

Muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin uygulanması dünya genelinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına göre yürütülmektedir. Bu ilkelerin geliştirilmesi, muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, muhasebe yöntem ve usullerinde uyumlu ve tutarlı uygulamalar oluşturmak, işletmede ve işletmeler arasında karşılaştırılabilir bilgi, veri, tablo ve raporların üretilmesine olanak sağlamaktır. İlkelerin daha sistematik oluşumu muhasebe standartlarını ortaya çıkarır. Standartlar, muhasebeleştirme, finansal tablo, raporlama ilkelerini belirler, ülke ekonomisinin özelliklerine göre şekillenir ve ulusal muhasebe standartları farklılıklar göstermektedir²⁶. 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee – IASC)'nin kurulmasından itibaren başlayan işbirliği ve genel standartların oluşturulması çalışmaları, 1977'de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC)'nin kurulmasıyla desteklenmiştir. 1989'dan itibaren Avrupa Muhasebe Federasyonu (European Accounting Federation – FEE)'nin de desteğinin alınması çalışmaların küreselleşmesi açısından önemli bir adım olmuştur. 2002'den itibaren ABD'de uygulanan GAAP ile UFRS'nin uyumlaştırma çalışmalarının başlaması yine uluslararası kabul açısından önem taşımaktadır²⁷. Bu gelişmelerin altındaki temel neden IFAC tarafından 2004 yılında hazırlanan Wong Raporu'nda ortaya koyulmuştur: Karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlama, sınır ötesi yatırım yapma isteğini artırma, sermaye maliyetini düşürme, kaynak dağılımını etkinlik sağlama, ekonomik

²⁴ Eva Simkova, “Impact of the Sarbanes-Oxley Act on the System of Internal Controls and IS Audit”, *Systemova Integrate*, 3, 2005, s. 92.

²⁵ Segal, Maroun, a.g.m., s. 379.

²⁶ Orhan Çelik, “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, Ankara Üniversitesi SBF, Tartışma Metinleri, 2003, <http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/tartisma/2003/muhasebe.pdf>, (10.02.2016), s. 5.

²⁷ Mustafa Aysan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 34, Nisan, 2007, s. 53.

büyüme yi arttırma²⁸. UFRS ile sadece belirli bir ölçeğin üzerindeki şirketlerde değil, gittikçe tüm şirketlerde bir standartlaşma amaçlanmaktadır. Bu sebeple IASB; küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için UFRS’yi kamusal hesap verme sorumluluğu olmayan, fakat finansal tablolarını genel amaçlı olarak paydaşların kullanımı için sadeleştirilmiş bir standart hazırlayarak 2009 yılında duyurmuştur²⁹.

Bu düzenlemelerde doğrudan vergiyle ilgili UFRS /UMS 12’de (IFRS/IAS 12) yer alan “gelir vergisi” ve KOBİ’ler için UFRS 29 “gelir vergileri” gibi uygulamaların yanında, vergi riskini etkileyen dolaylı düzenlemeler de mevcuttur. Bu sebeple ülkelerde ilgili mevzuatın uluslararası muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarına uyumu vergi riski yönetimini de etkilemektedir. Ayrıca 1 Ocak 2019’dan itibaren geçerli olacak UFRS Yorum 23 (IFRIC 23) kapsamında gelir vergisi muameleleri konusundaki belirsizliklerle ilgili bir düzenleme yer alır. Bu düzenleme bir işlem veya duruma vergi yasasının nasıl uygulanacağına veya ilgili vergi idaresinin şirketin bu işlemlerinin kabul edip etmeyeceğinde belirsizlik olması durumunda UMS 12’ye belirsizliğin etkilerinin nasıl giderileceğine yönelik bir ek sağlar³⁰.

2. Gelir İdaresinde İşbirliğine Dayalı Uyum Modeli

Günümüzde mükelleflerin vergi uyumunu arttırmaya çalışan çağdaş vergi idareleri “uyumsuzluğun oluşmasından sonra denetimle tespiti ve yaptırım uygulanması” anlayışından “ilk mükellefiyet tesisinden itibaren mükelleflerin vergiye uyum konusunda yönlendirilmesi” anlayışına yönelmiştir³¹. İdarenin maksimum etkinliğe ulaşmasında, sınırlı kaynakların kullanımı açısından uyumsuzluğun ya da daha az uyum görülen alanların tespit edilmesi önem taşımaktadır³². Vergiye gönüllü uyum sadece mükelleflerin yapmak zorunda olduğu yükümlülükleri yerine getirmesi olarak değerlendirilemez, bunun yanında idarenin de mükelleflere yükümlülüklerini kolaylaştıracak düzenlemeleri hayata

²⁸ Serdar Özkan, Ece Erdener Acar, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerine Etkilerine Genel Bakış”, *Mali Çözüm*, S. 97, 2010, s. 52

²⁹ Enver Bozdemir, “KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulanma Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler”, *International Journal of Economic and Administrative Studies*, S. 12, 2014, s. 86.

³⁰ IFRS, IFRIC 23, <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-interpretations/ifric-23-uncertainty-over-income-tax-treatments/>, (24.07.2017).

³¹ Doğan, a.g.e., s. 473.

³² İbrahim Burak Aslanoglu, “Gelir İdaresinde Risk Yönetimi”, *Vergi Sorunları*, S. 236, Mayıs 2008, s. 132.

geçirmesi gerekmektedir³³. Nitekim son yıllarda ülkelerde gerçekleştirilen vergi reformları incelendiğinde, mevzuattaki düzenlemelerin yanında vergi idarelerinin organizasyon yapılarında da mükelleflerin gönüllü uyumunu artıracak değişiklikler yapıldığı gözlemlenmektedir³⁴. Gelir idareleri, ayrıntılı vergi denetimi yapmak yerine, kontrol süreçlerini ve vergi riski yönetimini benimsemektedirler. OECD tarafından da desteklenen bu yaklaşım “yatay izleme”, “uyumluluk anlaşması” ve “vergi kontrol çerçevesi” gibi kavramları ortaya çıkarmıştır. Bu kavramlar, vergi risklerine olan artan dikkatin bir sonucudur³⁵.

Vergi idarelerinin örgütlenmeleri ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, bu örgütlenme bazı kriterler çerçevesinde yapılmaktadır³⁶. Modern vergi idarelerinin fonksiyonel ve mükellef odaklı örgütlenmesinden sonra, mükelleflerin ölçeklerine göre ayrılması, mükellef odaklı vergi idaresi yapılanmasında görülmektedir. Bunun sebebi ise her bir mükellef grubunun sahip olduğu özellik, vergi uyum davranışı ve risklerinin değişmesidir. Bu risklerin etkin bir biçimde yönetilebilmesi için, her bir mükellef grubuna uygun stratejiler geliştirmek bu sistemin temel unsurunu oluşturmaktadır³⁷. Vergi idareleri; adrese dayalı, ihtisas vergi daireleri veya mükellef büyüklüklerine göre yapılandırılabilir. Mükellef büyüklüğüne göre örgütlenme modelinde mükellefler; toplam ciro, aktif toplamı, firma yapısı, çalışan sayısı gibi kriterlere göre ayrılmakta ve hem bunlara sunulan hizmet hem de denetimleri farklılık göstermektedir³⁸.

Büyük mükellef birimlerinin ortaya çıkışı, 1970’lerde Arjantin’de başlayarak; Peru, Bolivya, Uruguay ile öncelikle Latin Amerika ülkelerine ve sonraki yıllarda diğer ülkelere yayılmıştır³⁹. Toplam vergi ödemelerinde büyük bir paya sahip olan ve ekonomide belirli bir boyuttaki işletmelere sunulacak hizmetlerin düzeyi ve kalitesinin diğer mükelleflere sunulandan farklı olması ve bunlar için özel uygulama ve işlemler yapılması dünya

³³ Suat Hayri Şentürk, “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 9(3), Aralık 2014, s. 132.

³⁴ Hamza Kahrıman, “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 12, Y. 12, S. 1, 2016, s. 230.

³⁵ Peters et. al., a.g.e.

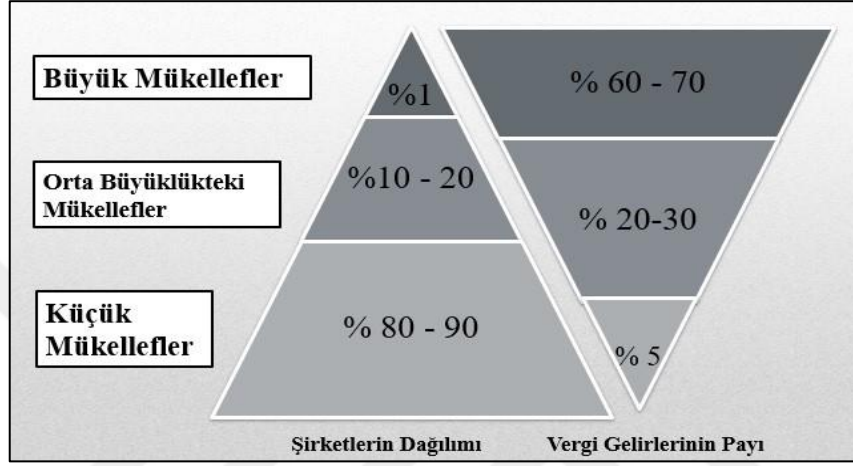
³⁶ Mehmet Koç, “Büyük Mükellefler Vergi Daireleri ve Türkiye Uygulaması – I”, *Yaklaşım*, Y. 19, S. 225, Eylül 2011, s. 34.

³⁷ Kahrıman, a.g.m., s. 236.

³⁸ Koç, a.g.e., s. 36.

³⁹ Adnan Gerçek, Keramettin Tezcan, “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi’nin Vergilemedeki Yerinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, S. 229, Ekim 2007, s. 112.

genelinde kabul görmüştür⁴⁰. Büyük mükellef birimi oluşturma nedenleri; vergi gelirlerinin önemli bir kısmının sınırlı sayıda büyük mükellefte yoğunlaşması, bu mükelleflerin vergiye ilişkin iş ve işlemlerindeki farklılıklar, vergiye uyum açısından ortaya çıkan risklerdeki farklılıklar, vergi konusunda bu birimde hizmet sunacak uzman personel kullanılması, büyük mükelleflerin diğerlerinden farklı nitelikleri (çok uluslu şirketler, borsada işlem gören şirket vb.) olarak sıralanır⁴¹.



Şekil 4. Mükellef Büyüklükleri ve Vergi Gelirleri İçindeki Payları

Kaynak: York, a.g.e., s. 40.

Yukarıdaki tabloda mükelleflerin ölçekleriyle ödedikleri vergilerin devletin toplam vergi gelirleri içindeki payı arasındaki ilişki yer almaktadır. Tablodaki durum yapılan analizlerde de çoğu kez ispatlanmaktadır. Örneğin 2006-2007 için hesaplanan şekliyle Avusturalya’da kurumlar vergisinin %54,5’i, Fransa’da %33’ü, Amerika’da %90’ı, Birleşik Krallık’ta KDV ve sosyal güvenlik primleriyle birlikte %70’i büyük mükellefler tarafından ödenmektedir⁴². Büyük mükellef birimleri oluşturulurken, özellikle kapsama girecek mükellef kriterlerinin açıkça belirlendiği, bu birimlerde çalışacak uzman personel seçildiği ve bu mükelleflerin beyanlarına yönelik doğrulama faaliyetlerinin içerdiği riskler sebebiyle diğer mükelleflerden daha fazla olduğu görülmektedir.

⁴⁰ GİB, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji>, (10.02.2016).

⁴¹ Hasan Aykın, “Büyük Mükellefler Vergi Daireleri: Ülke Uygulamaları ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 319, Nisan 2015, ss. 122-123.

⁴² OECD, “Forum on Tax Administration: Compliance Management of Large Business Task Group”, July 2009, <https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>, (12.02.2016), s. 10.

Tablo 8. Bazı Ülkelerde Büyük Mükelleflerle İlgili Bilgiler (2013 verileri)

| Ülke | Büyük Mükellef Sayılma Kriteri | Sayısı | Personel Sayısı | Doğrulama Eylemi |
|--------------------|---|-----------------------------|-----------------|------------------|
| ABD | 10 Milyon \$ ve üzeri varlığa sahip bütün kurumlar ve diğer ortaklıklar | 250.496 | 5.111 | 15.449 |
| Avustralya | 250 milyon AUD üzeri ciro | 24.000 | 1.280 | 8.425 |
| Avusturya | 9,68 Milyon € üzeri ciro | 9.340 | 455 | 4.535 |
| Almanya | Ticaret: 7,3 Milyon € üzeri ciro veya 280.000 € üzeri kar Üretim: 4,3 Milyon € üzeri ciro veya 250.000 € üzeri kar Serbest Meslek: 4,7 Milyon € üzeri ciro veya 580.000 € üzeri kar Finansal Kurumlar: Özsermaye 140 Milyon € üzeri veya 560.000 € üzeri Sigorta Şirketleri: sigorta prim gelirleri 30 Milyon € üzeri Tarım ve Silvikültür Şirketleri: araziye dayalı ekonomik değerin 230.000 € üzeri veya 125.000 € üzeri kar Diğer Şirketler: 5,6 Milyon € üzeri ciro veya 330.000 € üzeri kar | 194.000 (2011 yılı için) | - | 41.746 |
| Birleşik K. | Büyük İşletme Hizmetleri: Cirosu 600 Milyon Sterlin ve üzeri olmak | 800 | 1.185 | 1.352 |
| Fransa | KDV ve brüt varlıklar hariç 400 Milyon € üzeri ciro ve doğrudan ya da dolaylı %50'den fazla ilişkili şirket | 37.418 | 295 | 5.849 |
| Japonya | Sermaye Büyüklüğü 100 Milyon Japon Yeni ve üzeri | 29.705 | 2.352 | 2.910 |
| Türkiye | Yıllık geliri, toplam varlıkları veya sermayesi, her yıl gözden geçirilen belirli eşikleri aşan mükelleflerdir. Bu kriterler dışında, finans sektöründe faaliyet gösteren mükellefler (örneğin bankalar, sigorta şirketleri ve aracılar) büyük mükellef sayılır. | 16.996 | 813 | 3.676 |

Kaynak: OECD, "Tax Administration 2015", a.g.e., s. 86, 91, 222.

Tabloda görüldüğü gibi, çoğu ülkede büyük mükellef sayılma kriterleri açıklanmıştır. Ayrıca bu mükelleflerin beyanlarının doğrulama işlemlerinin de sayıca yüksek olduğu görülmektedir. OECD ülkelerinin çoğunda büyük mükelleflerin beyanlarını doğrulamak için yapılan eylemlerin toplam mükellefler için yapılanların üçte birini aştığı tespit edilmiştir⁴³.

Büyük mükelleflerin mali ve denetim açısından ayrılması yanında, vergi tahsilatındaki yerleri ve karmaşık işlemleri sebebiyle vergi uyumlarının sağlanması da önem taşımaktadır. Bu sebeple vergi idarelerinde bunlar için özel olarak uyum riskinin yönetilmesi uygulamaları söz konusudur⁴⁴. Öncelikle belirli bir boyuttaki işlemleri aşan ve

⁴³ OECD, "Tax Administration 2015", a.g.e., s. 218.

⁴⁴ Gerçek, Tezcan, a.g.m., s. 113.

karmaşık faaliyetler gerçekleştiren şirketleri daha iyi denetleme amacını taşıyan büyük mükellefler birimlerinin ayrılması anlayışı, daha sonra hizmet kalitesinin iyileştirilmesini ve son olarak da mükelleflerle idare arasında işbirliğine dayalı uyum stratejilerinin oluşturulmasına doğru ilerlemiştir⁴⁵.

Mükelleflerin gönüllü işbirliği, vergi idaresine olan güvenle desteklenen bir süreçtir. Vergi idaresinin tavrının mükellef üzerindeki olumlu etkisi, idareleri “ilişkileri geliştirme”, “yatay izleme” gibi işbirliğine dayalı stratejilere yönlendirmiştir⁴⁶. Ülkeden ülkeye değişmekle birlikte bu stratejilerin en önemli özellikleri benzer nitelikler göstermektedir: destekler, risk yönetimi stratejileri, farklı uygulamalar ve kurumsal yönetim. Bu stratejiler özellikle mükelleflerin şeffaflık ve açıklama durumlarıyla desteklenmektedir. Daha fazla şeffaflık ise mükellefler için daha fazla belirlilik sağlamaktadır. Karşılıklı ilişkide temel, vergi riski yönetimini ve vergi uyumunu iyileştirmek için her iki taraf için de ortak bir yaklaşım oluşturmaktır. Kurumsal yönetim şirketlerin şeffaflık ve bununla ilgili süreçlerinde önemli bir etki gerçekleştirmiştir. Bir yandan şirketlerde vergi riski yönetimi için iç kontrol sürecinin bir parçası olarak “vergi kontrol çerçevesi” kurulması, diğer taraftan da idarenin uyum riski yönetiminin bununla dengelenmesi her iki taraf için de belirlilik sağlamaktadır. Bu modelde, gizliliği koruyan düzenlemelerle birlikte gerekli kaynak aktarımı da önemlidir⁴⁷. Bununla birlikte uygulanan sistemlerde bazı farklılıklar mevcuttur. Farklılıkların ilki hukuki düzenlemenin gerekli olup olmadığı yönündedir. Bazı ülkeler mevcut hukuki düzenlemeleri değiştirmeden bir niyet beyanıyla mükelleflerle yıllık uyum anlaşması yapma yolunu seçmektedir. Diğer bir farklılık tüm mükelleflere açık olup olmaması noktasındadır. Burada genellikle belirli bir ölçeğin üzerindeki kabul edildiği görülmektedir. Uygulamanın başvuru yoluyla mı davet yoluyla mı başladığı, kabul edilen mükelleflerin diğerlerinden farkı, sisteme girişin gönüllü mü yoksa zorunlu mu olduğu ve çok uluslu şirketler için birden fazla idareyle izleme yapılıp yapılamayacağı farklılıkların diğerleridir⁴⁸. Aşağıdaki tablo yardımıyla OECD ülkelerinde işbirliğine dayalı uyum modellerinin genel özellikleri hakkında bilgi edinilebilir.

⁴⁵ Feride Bakar, “Improving Voluntary Tax Compliance of Large Businesses: Cooperative Compliance Models”, 2nd International Annual Meeting of Sosyoekonomi Society, Amsterdam, Netherlands, 29-30 October, 2016.

⁴⁶ Erich Kirchler, Christoph Kogler, Stephan Muehlbacher, “Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference”, *Current Directions in Psychological Science*, 23(2), 2014, s. 87.

⁴⁷ OECD, Co-operative Compliance, 2013, a.g.e., ss. 29-30

⁴⁸ OECD, Co-operative Compliance, 2013, a.g.e., ss. 31-34.

Tablo 9. Ülkelerde İşbirliğine Dayalı Uyum Modelleri Hakkında Genel Bilgiler

| Ülke | Model ve Özellikleri |
|-------------|---|
| Avusturalya | 2001'den beri resmi bir işbirliğine dayalı uyum modeli vardır. Geliştirilen bu modelin son katkısı ise oluşturulan “Yıllık Uyum Düzenlemesi (Annual Compliance Arrangement – ACA)” olmuştur. Bu, büyük şirketlerle, görevli memur arasında açıklama ve hizmete ilişkin beklentileri düzenleyen bir uygulamadır. |
| Avusturya | “Yatay İzleme (Horizontal Monitoring)” 10'dan fazla büyük şirketle 2011 yılında pilot uygulamaya başlamış ve geliştirilerek devam etmiştir. Bu uygulamanın geliştirilmesi için dış paydaşlar (vergi müşavirleri odası, ticaret ve sanayi odaları) dahil edilmiştir. |
| Kanada | 2010 yılında Kanada ilan ettiği işbirliğine dayalı uyum modeli temel alınarak hazırlanan Büyük İşletmelerin Uyumuna Yeni Bir Yaklaşım ile vergi mükellefleri ile vergi aracılılarıyla daha yakın ve işbirliğine dayalı bir ilişki üzerinde yoğun bir şekilde çalışmaya başlamıştır. |
| Danimarka | 2008 yılında başlayan pilot uygulamayla proje 2012'den itibaren resmi olarak kabul edilmiştir. |
| Finlandiya | 2013 yılında 6 büyük şirketle pilot proje başlatılmıştır. |
| Fransa | Yakın zamana kadar resmi olmasa da büyük mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerine ve vergi kurallarına uymalarına yardımcı olacak yenilikçi uyum yaklaşımları ve programları mevcuttu. Kasım 2012'de Fransa, Mart 2013'te başlayarak kendi pilot “relation de confiance” programını ilan etti. |
| Almanya | Resmi işbirliğine dayalı uyum modeli olmamakla birlikte, federal eyaletler uyumu iyileştirmek amacıyla çeşitli önlemler almıştır. Örneğin, 2012 yılında Aşağı Saksonya vergi incelemeleri durumunda büyük işletmeler için işbirliğine dayalı bir yaklaşım tanıtmıştır. |
| Hong Kong | Resmi işbirliğine dayalı uyum modeli yoktur, fakat uyum modelinin vergi ve iş dünyasıyla diyalog ve riske dayalı bir yaklaşım gibi başlıca hedeflerinden bazılarını ulaşmak için girişimlerde bulunmaktadır. |
| Macaristan | Resmi işbirliğine dayalı uyum modeli yoktur. Bununla birlikte, OECD çalışma önerileri dikkate alınarak oluşturulan stratejik planın bir parçası olarak Büyük Mükellefler Müdürlüğü (LTU), büyük vergi mükelleflerinin operasyonel sorularıyla uğraşan uzman personelle bir müşteri ilişkileri yönetim sistemi faaliyet göstermektedir. Bu, vergi müdürlüğünde karşılıklı işbirliğini ve esnek günlük ilişkilerin sürdürülmesini sağlar. |
| İrlanda | 2005 yılı itibariyle resmi işbirliğine dayalı uyum modeli, iç ve dış çeşitli paydaşlar ile görüşme ve danışma sürecinden sonra uygulamaya konulmuştur. |
| İtalya | Resmi işbirliğine dayalı uyum modeli olmamakla birlikte, 2009'da gelir idaresi yeniden yapılandırılmış ve büyük mükellefler için ayrı bir birim oluşturulmuştur. Özellikle kullanılan vergi uyum riski yönetimi sektörel analizlerle büyük mükellefleri risklerine göre ayırarak, riskli olmayanlar için işbirliği ve orantılılığa dayanan bir ilişki kurulmasına yardımcı olur. |
| Japonya | 2010'dan beri çok büyük şirketler için resmi işbirliğine dayalı uyum modeli kullanılmaktadır. Yetkili kurum bu şirketleri incelerken, vergi konusundaki kurumsal yönetimlerini de denetler. Japonya'da planlanan yeni proje doğrultusunda, vergi konusunda iyi kurumsal yönetime sahip şirketlerdeki yüksek riskli işlemlerin vergiyle ilgili doğru işlem sürecinde olduğu onaylayabiliyorsa, bir sonraki denetim ertelenebilmektedir. |
| Hollanda | Resmi işbirliğine dayalı uyum modeli “Yatay İzleme” (HM) 2005 yılında iki pilot projeye başlamıştır. O günden bu yana, daha kapsamlı uyum risk yönetimi stratejisine entegre edilmiştir. |

| | |
|---------------------|--|
| Yeni Zelanda | Resmi işbirliğine dayalı uyum modeli, 2008’den sonra bir pilot projeye başlamış, program tanıtımı ve programa girmeyi düşünceleri için bir grup mükellefle görüşülmüş ve ilk sözleşme Kasım 2010’da imzalanmıştır. |
| Norveç | 2011 yılında bir pilot projeye farklı sektörlerde 6 firmayla uygulama başlamıştır. Bu pilot projeye ek olarak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi’nin çalışmaları genellikle karşılıklı diyaloga dayanmaktadır ve çoğu büyük mükellefin bir müşteri ilişkileri yöneticisi vardır. |
| Portekiz | Resmi işbirliğine dayalı uyum modeli yoktur, fakat 2012 başlarında büyük mükelleflerle ilişkileri geliştirmek amacıyla bir Büyük İşletme Birimi kurulmuştur. |
| Rusya | 2012 sonunda bir pilot projeye başlayan uygulamayla 4 büyük Rus firması tarafından imzalanan anlaşmayla “Yatay İzleme – Gelişmiş Bilgi Değişimi” başlamıştır. Bu uygulamanın amacı, vergi idaresiyle şirketler arasında şeffaflık, güven ve işbirliğine dayalı etkileşimi güçlendirmek için yeni bir oluşum kurmaktır. |
| Singapur | Resmi işbirliğine dayalı uyum modeli “Gelişmiş Mükellef İlişkileri Programı” Singapur Uluslararası Ticaret Odası’nın görüşleri alınarak 2008’de en büyük şirketlerle ilişkileri artırmak için bir pilot uygulamayla başlamıştır. |
| Slovenya | Resmi bir işbirliğine dayalı uyum modeli vardır. Program tüm büyük firmaların Slovenya Vergi İdaresi’ne pilot projeye katılım isteklerini bildirmeleri için 2010 yılında yapılan bir çağrıyla başlamıştır. |
| Güney Afrika | “Mükellef Sözleşme Stratejisi” adı altında resmi bir işbirliğine dayalı uyum modeli 2004 yılında başlamıştır. Bu proje vergiyle ilgili toplantıları, banka kayıtlarının görüşülmesini, mükellef risk skorlarının paylaşılmasını, gelir idaresinin mükelleflerin uyumuyla ilgili algılarını ortaya koymayı ve ekonominin bazı sektörlerini etkilemeyi içerir. |
| İspanya | 2009 yılında Büyük Mükellefler Forumu’nun oluşturulmasıyla başlayan uygulama resmi olarak iyi vergi uygulamaları mevzuatıyla oluşturulmuştur. |
| İsveç | Resmi bir işbirliğine dayalı uyum modeli 2006’da başlamıştır. Önceleri şirketlerin beyannamelerini doldurmadan önce bazı vergi sorunlarıyla ilgili cevaplar alabilecekleri bir uygulama, 2012 yılından itibaren davet edilen 15 şirketle geliştirilerek devam etmiştir. |
| İngiltere | 2006 yılında HMRC, bir müşteri ilişkileri yönetim modeline dayanan ve vergi uyum riski yönetimini kullanarak uygulanan kurumlar vergisi mükellefleri için resmi bir işbirliğine dayalı uyum yaklaşımını kabul etmiştir. 2009’da ise Büyük İşletme Stratejisi’ni duyurmuştur. |
| Amerika | Uyum Güvence Süreci (CAP) 2005 yılında pilot proje olarak başlamış ve 2012 yılından itibaren kalıcı olarak devam etmektedir. |

Kaynak: OECD, “Co-operative Compliance”, 2013, a.g.e., ss. 22-24.

Yukarıdaki tablodan görüldüğü gibi, 34 OECD ülkesinin 24’ünde işbirliğine dayalı uyum modelleri kullanılmaktadır. Bu modelleri kullanmayan ülkelerden biri de Türkiye’dir. Sonuç olarak modeller önemli vergi mükellefleriyle daha iyi bir diyalog geliştirilmesi, işletmelerin idareler tarafından anlaşılması, vergi uyumunun iyileştirilmesi, belirliliğin geliştirilmesi, ticari ilişkilerde gerçek zamanlı bilgi edinilebilmesi, geliştirilmiş vergi riski yönetimi ve vergi idaresinin etkinliği ve verimliliğinin artırılması, idareye ve vergi sistemine olan güvenin geliştirilmesi için önem taşımaktadır⁴⁹.

⁴⁹ OECD, Co-operative Compliance, 2013, a.g.e., s. 35.

Ülkelerde kullanılan bu modellerin mükellefler arasında eşit muamele ilkesine zarar verdiği yönünde eleştiriler vardır. Eşitlik ilkesi özü gereği mükellefler arası ayrımcı muameleyi yasaklar. Bu durum büyük mükelleflerle diğerlerine sunulacak hizmetlerde de ortaya çıkmaktadır. Bir vergi önlemi mükellefler arasında farklı muameleye neden oluyorsa farklı muamele görenlerin benzer durumda olup olmadığı, benzer durumda olanlara farklı muamele yapılmasının gerekçesi olup olmadığı ve uygulanan vergi önleminin hedeflediği durumla orantılı olup olmadığı değerlendirilmelidir. OECD'nin önerdiği işbirliğine dayalı uyum modelleri programa eşit erişim sunması, mükelleflere vergi avantajı sağlamaması ve yasanın eşit uygulanmasına dayanmaktadır. Bununla birlikte bazı avantajları vardır. Örneğin Avustralya'da programa dahil olan mükelleflere vergi cezaları ve gecikme faizlerine yönelik ayrı bir düzenleme, İtalya'da ise vergi cezalarında %50 indirim uygulanmaktadır. Ayrıca Avusturya'da programa katılan mükellefler için belirlenmiş özel danışma personeli ve İtalya'da bu mükellefler için hızlı idari karar prosedürü vardır. OECD uyum modellerinin karmaşık, büyük ölçekli mükellefler ve farklı muamele isteyen mükelleflere uygulanmasını kabul etmektedir. Ülkelerde sisteme katılmak için genellikle büyük mükellef olma kriterleri kullanılmaktadır. Bu önlenmelerin hukuki eşitlik ilkesine uygun olarak değerlendirilmesi için programa katılma kriterlerinin net bir şekilde belirlenmesi, sunulan avantajların gerekçelendirilmesi, programın amaçlarıyla sunulan faydaların orantılılığına dikkat edilmesi gerekmektedir⁵⁰.

Vergi idarelerindeki bu programların mükelleflerin vergi risklerini yönetmesinde önemli bir destek ortaya çıkardığı görülmektedir. Bazı durumlarda programa katılacak mükelleflerden vergi risklerini yönetmek için vergi kontrol çerçeveleri kurmaları beklenmektedir. Bu sebeple vergi kontrol çerçeveleri işbirliğine dayalı uyum programının bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Sürece katılan şirketler idareyle daha iyi bir ilişki kurulması, yorum farklılıklarının ortadan kaldırılması, risk yönetimlerine destek sağlanması, sorunların daha hızlı çözülmesi, belirlilik elde etme ve uyum maliyetlerinin azalması gibi faydalarını elde ederler⁵¹. Bunlar şirketlerde vergi risklerinin yönetilmesini destekler niteliktedir.

⁵⁰ Alicja Majdanska, "Equality Before the Law: Large Taxpayers vs. Medium and Small Taxpayers", WU Global Tax Policy Center Conference, Cooperative Compliance: Breaking the Barriers, 14-15 April, 2016, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/CC_14_April/Equality_before_the_Law_final2.pptx, (20.08.2016).

⁵¹ OECD, "Co-operative Compliance", 2013, a.g.e., s. 35.

3. Vergi Sigortası

Vergi sigortası; literatürde vergi sorumluluk sigortası (tax indemnity insurance / tax liability insurance) veya işlemsel vergi riski sigortası (transactional tax risk insurance) olarak geçmektedir. Bu sigorta türünde vergi kanunlarının idareden farklı yorumlandığı veya olguların farklı nitelendirildiği hallerde meydana çıkabilecek ek vergi tarhiyatları ile faiz ve cezaları sigorta kapsamında değerlendirilmektedir. Bu durumun niteliğine bakıldığında ortaya bir “vergi riski”nin çıktığı görülmektedir. Böylece “vergi sigortası” risklerin olduğu yerde meydana gelen belirsizliği ele alan bir sigorta türü olarak kabul edilir⁵².

Vergi sigortası yeni bir uygulama olmasına rağmen, vergi hukukundaki belirsizliklerin daha eski zamanlardan beri sigortalandığı görülmektedir⁵³. Örneğin idareden talep edilen özelge belirli bir durumda belirli bir işlemin yapılmasını tavsiye edilerek, sonuçları kesinleştirilir ve böylece mükellefe bir garanti sağlamaktadır. Ülkelerde görülen diğer örnek ise vergi beyannamesi hazırlama işiyle uğraşanların müşterilerine beyanname sonunda hazırlayanın hatasından kaynaklanan ceza ve faizler için tazmin edeceği garantilerdir (tax preparer warranties). Üçüncü uygulama ise vergi danışmanları tarafından belirli işlemler için mükelleflere verilen tavsiyeler sonucundaki garantilerdir (tax advisor warranties)⁵⁴. Bu garantilerin vergi sigortasından farklı olduğu görülmektedir. Dördüncü uygulama ise vergiyle ilgili, meslek mensuplarının sorumluluk sigortası kapsamında mali müşavirlerin mesleki faaliyetleri nedeniyle karşılaşılabilecekleri risklere karşı güvence oluşturan bir sigorta türü mevcuttur⁵⁵. Bu sigorta türü vergi uygulamalarında sigortadan yararlanması kabul edilen meslek mensuplarını kapsamaktadır. Vergi sigortası ise bu sigorta türünden farklıdır, çünkü sigorta kapsamına vergi mükellefleri girmektedir⁵⁶.

Bir vergi sigortası poliçesi satın alındığında, sigorta kapsamındaki vergi risklerinin sigorta yapan şirkete oradan sigorta havuzuna transfer edildiği ve risklerin dağıldığı, bazı durumlarda sigorta şirketlerinin bu riskleri diğer sigorta yapan şirketlerle paylaştığı bir süreç başlar⁵⁷. Satılan vergi sigortası poliçesinin kapsamının ne olacağı, vergi idaresinin

⁵² Yaltı, a.g.m., s. 112.

⁵³ Jeffrey H. Kahn, “Hedging the IRS – A Policy Justification for Excluding Liability and Insurance Proceeds”, *Yale Journal on Regulation*, 26(1), 2009, s. 4.

⁵⁴ Kyle D. Logue, “Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance”, *Virginia Tax Review*, 25(2), s. 377.

⁵⁵ Özgür Öztürk, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Mesleki Sorumluluk Sigortası ve Yöneticinin Sorumluluğu”, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Çalışma Raporu, Ağustos 2014, https://www.hazine.gov.tr/File/?path=ROOT/1/Documents/%C3%87al%C4%B1%C5%9Fma%20Raporlar%C4%B1/HM%20Calisma%20Raporu_2014-1.pdf, (16.07.2016).

⁵⁶ Yaltı, a.g.e., s. 112.

⁵⁷ Logue, a.g.m., s. 387.

mükellefin vergi pozisyonunu kabul etmemesine karşı oluşacak risklerin kapsamını karşılaması ile ilişkilidir⁵⁸ Poliçeler genellikle vergi zayıflığının yanı sıra, hazırlanan poliçenin sınırları doğrultusunda faiz ve cezaları da kapsar⁵⁹. Bununla birlikte kaçakçılık ve her türlü kasti hukuka aykırılık hallerinin kapsam dışı bırakıldığı görülmektedir⁶⁰.

Vergi sigortası ve benzeri sigortaların uygulandığı birçok ülke vardır. Örneğin AIG sigorta şirketi Amerika, Avustralya, Birleşik Krallık “tax liability insurance” adı altında sigorta işlemlerini gerçekleştirmektedir⁶¹.

Mükellefler işlemlerinin sonuçlarında belirlilik isterler. Adam Smith’in geleneksel vergileme ilkelerinde birisi olan belirlilik ilkesi; vergilerin miktar, tarh ve tahsil zamanları ve biçimleri bakımından belirli ve kesin olmasını ifade eder. Daha genel kapsamda vergiyle ilgili kurallar açık ve anlaşılır olmalı ve keyfilik önlenmelidir⁶². Tâbi olunacak mali yükümlülükler konusunda önceden bilgi sahibi olma ve gelecek planlarını buna göre yapma ihtiyacı, belirlilik ilkesini vergileme ilkeleri içinde önemli kılmaktadır⁶³. Belirliliğin olmadığı durumlarda risk ortaya çıkar, vergi riski de vergi belirsizlikleri sonucunda oluşmaktadır. Vergi sigortası uygulayan ülkelerde, bu sigortanın mükelleflerin belirlilik ihtiyacına cevap verdiği görülmektedir⁶⁴. Bu sebeple “vergi sigortası”nın vergi riski yönetimi gerçekleştiren şirketler için belirlenen riskleri aktarmaya yönelik önemli bir araç olduğu ortaya çıkmaktadır.

4. OECD Vergi Şeffaflığı ve BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Krizlerin, eşitsizliğe ve bütçe kısıtlamalarına sebep olduğu durumlarda, mükelleflerin özgürlüklerinin en fazla korunduğu ülkeler de dahil olmak üzere, eşitliği yeniden oluşturmak için vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik düzenlemeleri

⁵⁸ Cynthia M. Daily, Roger W. Dorsey, Gaurav Kumar, “Readability of Tax Court Opinions”, *Advances in Taxation*, Vol. 19, ED. Toby Stock, Emerald Group Publishing, UK, 2010, s. 180.

⁵⁹ Logue, a.g.m., s. 387.

⁶⁰ Yaltı, a.g.e., s. 116.

⁶¹ Bkz. AIG, <https://www.aig.co.uk/tax-liability-insurance-information-sheet-brochure.pdf>; <http://www.aig.com.au/business/products/merger-and-acquisition/tax-liability-insurance>, (07.08.2016)

⁶² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s. 46.

⁶³ Adnan Gerçek, Feride Bakar, “Belirlilik İlkesi Açısından Türkiye’de Bütçe Gelirlerinin Değerlendirilmesi”, *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*, Ed. Figen Altuğ, Ahmet Kesik, Murat Şeker, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 329.

⁶⁴ Yaltı, a.g.e., s. 112.

yaygınlaştırma arayışında olmuşlardır⁶⁵. Çokuluslu şirketlerin, ülke mevzuatlarındaki farklılıklar ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki avantajlardan yararlanarak, yaptıkları vergi planlamaları ve oluşturdukları şirket yapılanmalarıyla vergi avantajlarından yararlanmaları, kârlarını belirli ülkelere aktarmaları, son yıllarda sıkça gündeme gelerek, dünya kamuoyunda ciddi tepkilere yol açmıştır. Bu durumun ülkeler üzerinde yol açtığı gelir kayıpları, ekonomik krizle birlikte tekrar gündeme gelmiş, ülkeleri yeni vergi arayışlarında, öncelikle bu potansiyel gelirlere yönlendirmiştir⁶⁶.

Vergi idarelerinin dar mükelleflere ya da yurtdışında gelir elde eden tam mükelleflere ulusal vergi yasalarını uygulaması, yeterli bilgiye ulaşabilmeleriyle mümkündür. İdarenin ulusal düzeyde sahip olduğu vergisel bilgiye ulaşma yetkisi; sınır ötesi kişi, varlık ya da işlemler söz konusu olduğunda kullanılamamaktadır. Bu durumda ulusüstü idari işbirliği ile standartları oluşturulan “bilgi değişimi (exchange of information - EoI)” en etkili araç olarak kabul edilmektedir⁶⁷.

OECD, her yıl küresel kârın aktarılması sebebiyle kurumlar vergisi gelirlerinin %4 ile %10’u arasında değişen 100 - 240 milyar doların kaybedildiğini açıklamıştır. Avrupa Parlamentosu Araştırma Servisi, kaçınmaya dayalı gelir kaybının 50 - 70 Milyar € olarak belirlemiştir⁶⁸. Ülkelerin tek başına değil, kapsamlı küresel bir proje sonucunda atabileceği bir adım olan bu gelişmeler sonucunda, dünya genelinde 2003 yılında başlayan şirketlerde vergi şeffaflığına yönelik çalışmalar, OECD işbirliğiyle BEPS eylem planıyla sürdürülmüştür.

G20’nin 2009 yılından itibaren uluslararası vergi konularına önem vermesi sonrası, OECD uluslararası vergi çalışmalarını, geliştirdiği projeler ve kurmuş olduğu küresel forumlar ile aktif olarak katkıda bulunmaya hız vermiştir. Bu çalışmalar “vergide şeffaflık ve bilgi değişimi”, “matrah aşındırma ve kâr aktarımı” ve “gerçek yararlanıcıların tespit edilmesi (beneficial ownership)” gibi temel başlıklar üzerinde çeşitlenmektedir⁶⁹.

⁶⁵ Daniel Gutman, “Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Ed. Billur Yaltı, Beta Basım, İstanbul, 2014, s. 11.

⁶⁶ Mustafa Cemil Kara, Ersan Öz, “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 414, Şubat 2016, s. 172.

⁶⁷ Cihat Öner, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2008; Leyla Ateş, “Vergisel Bilgilerin Otomatik Değişimi Standardı ve Türkiye”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı, C. 2, 2015, s. 666.

⁶⁸ European Commission, “The Anti Tax Avoidance Package – Question and Answers”, 18 January 2016, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_en.htm#_ftnref1, (15.05.2016).

⁶⁹ Kara, Öz, a.g.m, s. 173.

Tablo 10. Vergi Şeffaflığı Süreç Analizi

| | |
|-----------------|---|
| Haziran 2003 | Maden Çıkarma Sanayii Şeffaflık Girişimi (Extractive Industries Transparency Initiative - EITI) duyuruldu. |
| 2004 | Birleşik Krallık'ta Vergiden Kaçınma Planlarının Açıklanması (Disclosure of Tax Avoidance Schemes - DOTAS) ilan edildi. |
| 1 Ekim 2009 | OECD, şeffaflık ve vergi konusunda bilgi değişimi için gelişmeleri duyurdu. |
| 18 Mart 2010 | Yabancı Hesapların Vergi Mevzuatına Uyum Yasası (Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA) imzalandı. |
| Mayıs 2010 | Vergi konularında Karşılıklı İdari Yardım Konusunda OECD Çok Taraflı Sözleşmesini değiştiren protokol Sözleşmenin sadece OECD ve Avrupa Konseyi Üye Devletleri için değil tüm ülkelere açılmasını sağladı. |
| 21 Temmuz 2010 | ABD'de Dodd-Frank Wall Street Reformu ve Tüketici Koruma Kanunu kabul edildi. |
| 24 Ekim 2010 | IRS bazı vergi mükellefleri için vergi beyannamelerini verirken belirsiz vergi pozisyonlarını raporladıkları bir talimat ve takvim ilan etti (Schedule UTP). |
| 12 Şubat 2013 | OECD BEPS düzenlemelerine dikkat çekmek için bir rapor yayınladı. |
| 29 Mayıs 2013 | Avustralya, ATO'nun yıllık geliri 100 milyon AUD ve üstü olan şirketler ile ilgili olarak brüt gelir, vergilendirilebilir gelir ve ödenecek vergi miktarıyla ilgili olarak kamuoyuna açıklanması zorunlu bir vergi bildirimini ilan etti. |
| Haziran 2013 | Birleşik Krallık'ta "Adil Vergi Notu" düzenlemesi ilan edildi. |
| Haziran 2013 | Avrupa Komisyonu belirli mükelleflere uygulanan idari düzenlemelerle ilgili 7 ülkeden (Kıbrıs, Cebelitarık, Malta, Birleşik Krallık, Hollanda, İrlanda ve Lüksemburg) bilgi talep etti. |
| Haziran 2013 | Fikri mülkiyet rejimleriyle ilgili 10 ülkeden (Belçika, Kıbrıs, Fransa, Macaristan, Lüksemburg, Malta, Hollanda, Portekiz, İspanya ve Birleşik Krallık) bilgi talep edildi. |
| 19 Temmuz 2013 | OECD, BEPS Eylem Planı ilan edildi. |
| Eylül 2013 | G20 tarafından BEPS Eylem Planı kabul edildi. |
| 31 Aralık 2013 | AB üyesi ülkelerde Sermaye Yeterliliği Direktifi (CRD IV)'ne tabi bankalar için ülke bazlı raporlama yükümlülüğünün iç hukuka aktarılmasında son tarih olarak belirlendi. |
| 13 Şubat 2014 | OECD Ortak Raporlama Standardını (CRS) açıkladı. |
| 11 Haziran 2014 | Avrupa Komisyonu İrlanda, Hollanda ve Lüksemburg'da yerleşik özel çok uluslu şirketlerin kurumlar vergisindeki transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde devlet yardımı araştırmasının başladığını ilan etti. |
| 13 Ağustos 2014 | OECD Vergi Konularında Otomatik Bilgi Değişimi Standartları ilan etti. |
| 17 Aralık 2014 | Avrupa Komisyonu belirli mükelleflere uygulanan idari düzenlemelerle ilgili bilgi almayı tüm üye ülkelere genişletti. |
| 3 Şubat 2015 | Avrupa Komisyonu, Belçika'daki belirli mükelleflere uygulanan aşırı kâr sistemi hakkında derinlemesine bir araştırma başlattı. |
| 24 Şubat 2015 | Sevşeller birden fazla idare ile çok taraflı anlaşma imzalayan 85. imzacı oldu. |
| 18 Mart 2015 | Avrupa Komisyonu, Vergi Şeffaflığı Paketi için otomatik bilgi değişiminin sınır ötesi düzenlemeler ve peşin fiyatlandırma anlaşmalarını içermesine yönelik öneriler açıkladı. |
| 19 Mart 2015 | Avrupa Komisyonu, İsviçre ile vergi şeffaflığına yönelik müzakereleri sonuçlandırdı. |
| Ekim 2015 | OECD BEPS Eylem Planları son raporları yayınladı. |
| Ocak 2016 | Avrupa Birliği Vergiden Kaçınmayı Önleme Paketi ilan edildi. |
| Ekim 2016 | Avrupa Komisyonu, Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (The Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB) uygulamasının tekrar başlatılmasını önerdi. |
| 1 Ocak 2017 | Avrupa Birliği İdari Yardımlaşma Direktifi kapsamında sınır ötesi işlemlere yönelik özel düzenlemelerin ve peşin fiyatlandırma anlaşmalarının zorunlu otomatik değişimi başladı (2011/16/EU Sayılı Direktifi değiştiren 8 Aralık 2015 tarihli 2015/2376 sayılı Konsey Direktifi). |
| 21 Haziran 2017 | Avrupa Komisyonu, potansiyel olarak zararlı vergi planları tasarlayan ya da satan araçlar için yeni şeffaflık kuralları önerdi. |
| Eylül 2017 | OECD Ortak Raporlama Standardı (CRS) kullanılarak, ülkelerin vergi bilgilerinin otomatik değişimine başlaması umulmaktadır. |

Kaynak: EY, "A New Mountain to Climb: Tax Reputational Risk, Growing Transparency Demands and the Importance of Data Readiness", 2015, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk/\\$FILE/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk/$FILE/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk.pdf), (28.04.2016) yararlanılarak oluşturulmuş, eklemeler ve güncellemeler yapılmıştır.

Küreselleşme; vergi etiği ve şeffaflık kavramlarının gündeme gelmesini ve sorumlu vergicilik anlayışının daha fazla dile getirilmesini sağlamıştır. Şeffaflık; devlet, mükellefler ve kamu yararı için zorunlu olarak kabul edilmektedir. Gün geçtikçe değişen şeffaflığın kapsamı, eskiden vergi mahremiyeti konularının bugün bilgi paylaşımına tabi olmaya başlamasına yol açmaktadır. Şeffaflık ülke sınırlarını aşan bir anlam kazanmaya başlamıştır. Bunun örneği G-5 maliye bakanlarının G-20'dekilerle; şirketler, vakıflar ve benzeri yapılarda ortak bir sicil tutulması girişimidir. Yine, banka bilgilerinin ABD'deki Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası (FATCA) kapsamında değişime tabi tutulması önemli bir örnektir⁷⁰. Bu açıdan FATCA üçüncü kişiler üzerinde bir ek raporlama yükümlülüğü getiren vergi şeffaflığı için nitelikli bir araç olarak görülmektedir⁷¹.

Günümüzde OECD Şeffaflık ve Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi Küresel Forumu kapsamında 137 ülke uluslararası vergi kaçakçılığıyla mücadele için şeffaflık ve bilgi değişimine yönelik standartlar üretmek için birlikte çalışmaktadır. Oluşturulan uluslararası şeffaflık; mükelleflerin, uluslararası aktivitelerinin yapısını ortaya çıkararak onları vergi yasalarını uygulamak ve uluslararası vergi sisteminin adaletsizliği ve hakkaniyete dair kamuoyundaki kaygılarını gidermek için zorlamaktadır⁷².

G20 Liderleri Eylül 2013'teki Saint-Petersburg'daki Zirve'de OECD'nin geliştirdiği BEPS Eylem Planı'nı kabul edilmiştir. Ülkelerden BEPS'in önüne geçmek amacıyla ulusal kanunlarını gözden geçirmeleri istenmiştir⁷³.

BEPS eylem planıyla; çokuluslu şirketlerin çifte vergilendirmeme durumunun ortadan kaldırılması, işlemlerin özünün kavranması ve vergilendirmede şeffaflığın sağlanması hedeflenmiştir. Luksleaks skandalı ile ortaya çıkan Lüksemburg'un 340 küresel şirketle yaptığı gizli vergi anlaşmaları, küresel ölçekte tepkilere yol açmış ve bunun sonucunda toplu bir adım atılması gereğini ortaya çıkarmıştır⁷⁴. OECD BEPS çerçevesinde gerçekleştirilecek 15 Eylem ve bunlara yönelik bir çalışma takvimi belirlemiştir. Bu eylemler uluslararası vergi standartlarında köklü değişiklik meydana getirmekte ve üç

⁷⁰ Billur Yaltı, "Abdulkadir Kahraman'la Sorumlu Vergicilik Üzerine Söyleşi", Sorumlu Vergicilik, Haziran 2016, s. 4.

⁷¹ Eleonor Kristoffersson, Pasquale Pistone, "General Report", *Tax Secrecy and Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Ed. Eleonor Kristoffersson et al., Peter Lang Publishing, Frankfurt am Main, Germany, 2013, s. 8.

⁷² OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, "Tax Transparency 2016", <http://www.oecd.org/tax/transparency/GF-annual-report-2016.pdf>, (18.03.2016), s. 9.

⁷³ Kara, Öz, a.g.m, s. 173.

⁷⁴ Fatih Saraçoğlu, "G20 Antalya Liderler Bildirgesi ve Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı, *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim, 2015, s. 73.

temel ilkeye dayanmaktadır⁷⁵: uyum (coherence), özün önceliği (substance) ve şeffaflık (transparency). Aşağıda tabloda eylemler, eylemlerin ilkelerle ilişkisi, ulaşılabacak sonuçlar ve nihai raporların yayın tarihleri yer almaktadır.

Tablo 11. BEPS Eylem Planları

| | Eylem | Çalışma | Rapor |
|------------------------|---|--|-----------------------------------|
| Dijital Ekonomi | 1. Eylem: Dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunları tespit etme | Dijital ekonomiden kaynaklanan sorunlar ve bu sorunları dolaylı ve dolaysız vergileme açısından bütünsel bir yaklaşım ile çözümlenmek için alınacak önlemleri belirten bir rapor hazırlamak. | Ekim 2015 |
| Uyum | 2. Eylem: Ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine kurulu hibrit düzenlemelerin etkilerini ortadan kaldırma | OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak. Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak. | Ekim 2015 |
| | 3. Eylem: Kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme | Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak. | Ekim 2015 |
| | 4. Eylem: Faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma | Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak. Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklikler yapmak. | Ekim 2015 (Revize Aralık 2016) |
| | 5. Eylem: Şeffaflık ve ticari ve finansal işlemlerde özün önceliği ilkesini dikkate alarak zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin mücadele etme | Üye ülkelerinin mevcut rejimlerinin gözden geçirilmesi (1. Aşama). Üye olmayan ülkelerin katılımını artıran stratejiler geliştirmek (2. Aşama). Mevcut kriterleri gözden geçirmek (3. Aşama) | Ekim 2015 |
| | 6. Eylem: Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanımını engelleme | OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak. Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak. | Ekim 2015 |
| Özün Önceliği | 7. Eylem: Daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılmasını engelleme | OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak. | Ekim 2015 |
| | 8. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, gayrimaddi varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama | Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak. | Ekim 2015 (Klavuz Temmuz 2017) |
| | 9. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama | OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak. | Ekim 2015 |
| | 10. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama | OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve olasılıkla OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak. | Ekim 2015 |

⁷⁵ OECD, “Frequently Asked Questions”, <http://www.oecd.org/ctp/BEPS-FAQsEnglish.pdf>, (12.03.2016).

| | | | |
|---------------------|--|--|-----------------------------------|
| Şeffaflık | 11. Eylem: Matrahın aşındırılması ve karın aktarılmasına ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunları tespit etmek için gerekli yöntemleri belirleme | Toplanacak veriler ve bu verileri analiz etmek için kullanılacak yöntemler açısından ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak. | Ekim 2015 |
| | 12. Eylem: Mükelleflere agresif vergi planlamaları hakkında açıklamada bulunma zorunluluğu getirme | Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak. | Ekim 2015 |
| | 13. Eylem: Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin gözden geçirilmesi | Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklikler yapmak ve yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak. | Ekim 2015 (Klavuz Temmuz 2017) |
| | 14. Eylem: Vergisel uyumsuzlukların çözümünde kullanılan mekanizmaları (Karşılıklı anlaşma usulü ve tahkime başvurma) daha etkin hale getirme | OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak. | Ekim 2015 |
| Çok taraflı araçlar | 15. Eylem: Çok taraflı bir enstrüman geliştirme | İlgili uluslararası kamu hukuku ve vergisel konuları tespit eden bir rapor hazırlamak (1. Aşama). Çok taraflı bir enstrüman geliştirmek (2. Aşama). | Ekim 2015 |

Kaynak: OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” ve Ramazan Biçer, Mehmet Erginay, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, *Vergi Sorunları*, S. 326, Kasım 2015, ss. 55-56’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Uyum kapsamında çifte vergilendirmeyi önleyen standartların çifte vergilendirmemeden (double non-taxation) kaçınmayı da kapsayacak şekilde genişletilerek kurumlar vergisinde standartlar oluşturularak benzer hale getirilmesi; özün önceliği kapsamında mevcut vergi kurallarının hem gelir hem de onu üreten ekonomik faaliyetleri kapsayacak şekilde değiştirilmesi ve şeffaflık kapsamında matrah aşındırma ve kâr aktarımının boyutlarını ve etkilerini belirlemeye yönelik verinin oluşturulması, agresif vergi planlaması ve transfer fiyatlandırmasına yönelik belgelendirme standartları ve vergi sorunlarının çözümü için etkin mekanizmaların geliştirilmesi benimsenmektedir⁷⁶.

G20 Maliye Bakanlarının desteğiyle OECD’nin gelişmekte olan ülkelerin BEPS Projesine katkı sağlayacakları ortam hazırlama sürecinde; bazı ülkelerle birlikte, ATAF (African Tax Administration Forum) CIAT (Inter-American Centre for Tax Administration) gibi bölgesel vergi kuruluşları çalışmalara dahil etmiştir. Gelişmekte olan ülkeler için süreç IMF, Dünya Bankası ve BM ile koordinasyon içinde yürütülmekte ve

⁷⁶ OECD, “BEPS – Policy Brief”, November 2013, [https://www.oecd.org/tax/PB-Base-Erosion-Profit-Shifting-\(BEPS\)-Nov-2013.pdf](https://www.oecd.org/tax/PB-Base-Erosion-Profit-Shifting-(BEPS)-Nov-2013.pdf), (16.05.2016).

bölgesel diyalog toplantıları yapılmaktadır. BEPS Projesine katılan ve katılacak ülkeler, bölgesel ağlar üzerinden gündeme getirilen konularda kendi perspektiflerini ortaya koyarak, çalışmaların ilerlemesine ve yeni gelişmelere katkı sağlayacaktır. Bunlar, Afrika (ATAF), Latin Amerika ve Karayipler (CIAT), Asya (SGATAR - Study Group on Asian Tax Administration Research), Fransızca konuşan ülkeler (CREDAF - Centre de Rencontre des Administrations Fiscales) ile Merkezi Avrupa ve Orta Doğu (IOTA - Intra-European Organisation of Tax Administrations) olarak belirlenmiştir⁷⁷.

Görüldüğü gibi küresel bir eylem olmayı amaçlayan ve bu doğrultuda gelişen BEPS çalışmaları, ülkeleri mevzuatlarını uyumlu hale getirmek için bazı düzenlemelere yönlendirmektedir. Özellikle çok uluslu şirketler için BEPS'in sonucu olarak ortaya çıkan durum; raporlama, bilgi değişimi, uyumlaştırmada ortaya çıkan standartları beraberinde getirmiş ve bu, şirketleri daha fazla şeffaflığa itmiştir. Bu durum vergi riski yönetimini uluslararası vergi alanında daha önemli hale getirmektedir. Sorumlu işletme davranışlarına ilişkin tavsiyeler içeren OECD Çokuluslu Şirketler Rehberi'nde⁷⁸ devletlerin şirketleri faaliyet gösterdikleri her yerde bu faaliyetleri izlemeye özendirilmesi, kurumların vergi yönetişimi gerçekleştirmesi ve vergi uyumluluğunu kendi izleme ve risk yönetim sistemlerinin önemli unsurları olarak kabul etmelerini teşvik etmektedir. Bu sebeple BEPS kapsamında dikkat çekilen bir nokta çok uluslu şirketlerin yönetimlerinin, vergilendirme ile ilgili finansal, düzenleyici ve itibari risklerin tam olarak belirlenip değerlendirilmesini sağlamak için vergi riski yönetimi stratejileri benimsemesini ele almaktadır⁷⁹.

Vergi minimizasyon stratejileri, lobi grupları ve hükümetler tarafından devletin kapasitesinin azalmasının bir nedeni olarak ve devletlerin topladığı gelir vergisinin dünya çapında giderek azalmasının bir nedeni olarak görülmektedir. Bu sebeple yüksek risk profilli şirketlerde normalde benimsediklerinden daha az agresif bir vergi pozisyonu almak için baskı oluşturmaktadır. Bu durum özellikle itibar ve denetim riskleri algısındaki değişimin vergi planlamasına yaklaşımı etkilemesi sebebiyle uluslararası şirketleri daha muhafazakar eğilimlere yönlendirmektedir⁸⁰. Çok uluslu şirketlerin ülkelerde sebep olduğu vergi kayıplarının önlenmesi yalnızca vergi gelirlerinin artırılması için değil, aynı zamanda

⁷⁷ Kara, Öz, a.g.m, s. 180.

⁷⁸ OECD, "Guidelines for Multinational Enterprises", OECD Publishing, 2011, <http://www.oecd.org/corporate/mne/48004323.pdf>, (17.05.2016).

⁷⁹ OECD, "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", OECD Publishing, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>, (17.05.2016), s. 31.

⁸⁰ Lavermicocca, Buchan, a.g.m., s. 5.

bir siyasi erk sorunu olarak da görülmektedir⁸¹. Bu sebeple ülkeler eylemleri uygulama konusunda istekli olmaktadır.

Eylem 1 çerçevesinde dijital ekonomide vergilendirme sorunlarının çözülmesine yönelik yaklaşım bir yandan vergilendirilebilir alanda belirliliği sağlarken, ilgili alanda faaliyet gösteren mükellefleri vergi risklerine açık hale getirmiştir. Kurumlar vergisinde uyuma odaklanan 2, 3, 4 ve 5. Eylem planları çerçevesinde yapılan değişiklikler, 6 ve 7. Eylem planı kapsamında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamındaki düzenlemeler, 8, 9, ve 10 Eylem planları çerçevesinde transfer fiyatlandırmasına yönelik model anlaşmadaki yeniliklerin mükelleflerin vergi risklerini artırdığı açıktır. 11. Eylem planı kapsamında bilgi toplanması, 12 Eylem planlarıyla getirilen bildirim yükümlülükleri de vergi riskleri üzerinde etkili olmuştur. 13. Eylem planı özellikle çok uluslu şirketlerin en çok karşılaştığı vergi riski olarak transfer fiyatlandırmasında yeni belgeleme yükümlülükleri ortaya çıkarmıştır. 14. Eylem planı sorunların çözümü ve 15. çok taraflı enstrümanları düzenlemektedir. Kısa vadede vergi uyum riskini artıracak bu düzenlemeler uzun vadede belirlilik sağlayarak vergi risklerini önlemeye yönelik sonuçlar doğuracaktır.

5. Avrupa Birliği'nde Gelişmeler ve “Vergiden Kaçınmayı Önleme Paketi”

Avrupa Birliği İşleyişine Dair Anlaşma⁸² Avrupa Komisyonu ve üye ülkelerin, Birliğin mali çıkarlarına etki eden yasadışı faaliyetleri ve hileciliği önlemesi ve bu işlemde tüm komisyon servislerinin çalışmasını düzenlemektedir. İç pazarın işleyişinde ve Birlik bütçesindeki önemli rolü düşünüldüğünde, vergi konusundaki kayıp ve kaçakların önlenmesi de bu kapsamda değerlendirilmektedir⁸³. Birlik hukuku kapsamında daha önceden de bazı gelişmeler yaşanmıştır. Avrupa Adalet Divanı'nın içtihatlarına göre üye devletlerin Birlik hukuku kapsamında kötüye kullanmaya karşı mücadele etme imkanları mevcuttur. Bu kuralın uygulanmasında genel koşullarla birlikte bazı özel koşullar objektif ve sübjektif teste göre değerlendirilir⁸⁴. Örneğin, kötüye kullanılan ulusal kuralın diğer üye

⁸¹ Turunç, a.g.e., s. 2.

⁸² Treaty of Lisbon, 13 December 2007, <https://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/cg00014.en07.pdf>, (07.03.2016).

⁸³ Birol Ubay, “Avrupa Birliği'nde Vergi Hileciliği ve Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı”, *Vergi Raporu*, S. 179, Ağustos, 2014, s. 121.

⁸⁴ Dennis Weber, “Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İchtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Ed. Billur Yaltı, İstanbul:Beta Basım, 2014, s. 239.

devletlerde de aynı biçimde uygulanması ve tam etki etmesine zarar vermemesi gerekir⁸⁵. Aynı şekilde AB içinde lehe hukuk sisteminden yararlanmanın iç pazarın amacına uygun olduğu ve bir topluluk süjesinin serbest dolaşımı kullanarak lehe bir hukuk sisteminden yararlanabileceği kabul edilmiştir⁸⁶. Üye devletler ulusal hukuk sistemlerinin farklılıklarından kaynaklanan kötüye kullanmayla mücadele etmek istemeleri durumunda, mevzuatların uyumlaştırılması tek geçerli yol olarak ortaya çıkmıştır. Divan'ın içtihatları da üye devletleri farklılıkları kaldırmaya teşvik edici niteliktedir⁸⁷. Ayrıca yasadışı faaliyetlerin ve hileciliğin önlenmesi amacıyla vergi idareleri arasında idari işbirliği için Konsey'in kabul ettiği mevzuat bulunmaktadır⁸⁸. Vergiler, Harçlar ve Diğer Önlemler ile Alakalı Alacakların Kurtarılması için Karşılıklı Yardım başlıklı Direktif⁸⁹, KDV Alanında İdari İşbirliği ve Hilecilikle Mücadele başlıklı Konsey Tüzüğü⁹⁰, Vergilendirme Alanında İdari İşbirliği başlıklı Konsey Direktifi⁹¹, Tüketim Vergileri Alanında İdari İşbirliği başlıklı Konsey Tüzüğü⁹² bu kapsamda değerlendirilir.

AB sadece vergilere ilişkin değil şirketlerde şeffaflığa yönelik muhasebe sistemlerinin standartlaşması ve iyi yönetim kurallarını da içeren düzenlemeler yapmıştır. 4. Direktif (25.7.1978 tarihli 78/660/EEC), 7. Direktif (13.07.1983 tarihli 83/349/EEC), Bankacılık Hesapları Direktifi (86/635/FEC), Sigorta Hesapları Direktifi (91/674/EEC), Finansal Raporlama Stratejisi Tebliği (13.06.2000 tarihli COM(2000) 359), UMS'nin kullanılmasına ilişkin UMS/IAS Tüzüğü (11.09.2002 tarihli 1606/2002 EC), Şeffaflık Direktifi (2003 tarihli COD/2003/45), Kurumsal Yönetim ve Şirketler Hukuku Hakkında AB Tebliği (21.05.2003 tarihli COM/2003/28)⁹³ temel önemli düzenlemelerdir.

“Kötüye kullanma” ve “vergiden kaçınma” kavramlarını anlamak son derece önemlidir, çünkü temel bir özgürlüğün “kötüye kullanılması”nı oluşturan unsurlar ve “vergiden kaçınma” üye devletlerin ulusal vergi rejimlerinde etkili olabilir. Uyumlaştırılmış kuralların yokluğunda, Avrupa Adalet Divanı, dolaysız vergilerin düzenlenmesinde üye devletlerin çıkarlarıyla, mükelleflerin sadece sınırlı durumlarda

⁸⁵ AAD 12 Mayıs 1998 case C-367/96 (Kefalas), ECR I-2843'den aktaran Weber, a.g.m., s. 239.

⁸⁶ AAD 10 Şubat 2000 case C-202/07 (Fitzwilliams), ECR s. I-88'den aktaran Weber, a.g.m., s. 303.

⁸⁷ Weber, a.g.m., s. 303.

⁸⁸ Ubay, a.g.m., s. 122.

⁸⁹ Council Directive 2010/24/EU, Official Journal of European Union L 84, 31.3.2010.

⁹⁰ Council Regulation No 904/2010, Official Journal of European Union L 268, 12.10.2010.

⁹¹ Council Directive 2011/16/EU, Official Journal of European Union L 64, 11.3.2011.

⁹² Council Regulation No 389/2010, Official Journal of European Union L 121, 8.5.2012.

⁹³ Tamer Aksoy, “Müzakere Süreci Işığında AB Muhasebe Hukukundaki Düzenlemeler, *Mevzuat Dergisi*, S. 93, Eylül 2005, https://www.mevzuatdergisi.com/2005/09a/02.htm#_edn51, (10.03.2016).

kısıtlanabilecek temel özgürlük hakları gerçek ve tüzel kişilerin çıkarlarını dengelemekte önemli bir rol oynamaktadır. Üye devletlerin ulusal vergi rejimleriyle olan bu etkileşim, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, örtülü sermaye, kaçınmayı önleme kuralları, çifte vergileme anlaşmalarının kötüye kullanımının engellenmesi ve stopaj vergisi hükümlerine yol açmaktadır⁹⁴. Ayrıca AB ülkeleri vergi denetimine veri sağlamak amacıyla “Standart Denetim Dosyası” (Standart Audit File for Tax, SAF-T) oluşturulurken⁹⁵, denetimlerin uluslararası standartlarda yapılması ve karşılıklı bilgi alışverişinde uyum sağlanması kolaylaşmıştır.

Üye ülkelerin Birlik bütçesine %0,5 oranda aktardıkları KDV konusunda yaşanan kayıplar, birliği vergi hileciliği ve kayıplarına karşı ortak davranışların artırılmasına götürmüştür. AB Komisyonu, mevzuat boşluklarından yararlanmayı içeren ve bu şekilde üye ülke ekonomilerini olumsuz etkileyen vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışlarının birlik üyesi ülkeleri her yıl 1 trilyon dolarlık⁹⁶ kamu kaynağından yoksun bıraktığı için bir eylem planı hazırlamıştır. 2013’te ilan edilen “Vergi Dolandırıcılığı ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadeleyi Güçlendirmek için Bir Eylem Planı (An Action Plan to Strengthen the Fight Against Tax Fraud and Tax Evasion)” içerdiği araçlarla, daha fazla şeffaflık, daha iyi bilgi alışverişi ve yakın işbirliği sağlanmayı amaçlamıştır. Böylece, üye devletlerin vergi matrahı korunarak, vergi gelirleri artırılacaktır⁹⁷.

Eylem Planı öncelikle; mevcut araçların ve girişimlerin daha iyi kullanılması için idari işbirliği için yeni yapılanma⁹⁸, tasarrufların vergilendirilmesindeki boşlukların kapatılması, hileyi önleme ve vergi işbirliği anlaşma taslakları, KDV dolandırıcılığına karşı acil önlem, KDV’de tersine vergileme (reverse charge) mekanizmasının isteğe bağlı olarak uygulanması, KDV forumunun oluşturulmasını ele alır. Bunların yanı sıra birlik dışındaki ülkeleri vergi konusunda iyi yönetişime yönlendirmek için öneriler sunmak, agresif vergi planlamasına yönelik öneriler, iyi vergi yönetişimi platformu oluşturmak, kurumlar vergisi ve ilgili alanları iyileştirmek, Avrupa vergi kimlik numarası, bilgi değişiminde standart formlar oluşturmak, doğal olmayan alkolle ilgili düzenlemeler içermektedir. Eylem Planı

⁹⁴ Tom O’Shea, “Tax Avoidance and Abuse of EU Law”, *The EC Tax Journal*, Vol.11, 2010, s. 78.

⁹⁵ Doğan, a.g.e., s. 387.

⁹⁶ Bkz. European Commission, “Clamping Down On Tax Evasion And Avoidance”, a.g.e.

⁹⁷ Acinöroğlu, a.g.m., ss. 188-189.

⁹⁸ 2010/24 sayılı karşılıklı yardıma ilişkin Konsey direktifi, 804/2010 sayılı idari işbirliği ve dolandırıcılıkla mücadeleyle ilişkin Konsey düzenlemesi, 2011/16 sayılı vergilendirme alanında idari işbirliğine ilişkin Konsey Direktifi ve 389/2012 sayılı tüketim vergilerine ilişkin idari işbirliği Konsey düzenlemesi ve uygulamadan kaldırılan bazı düzenlemelerle yapılmıştır.

aynı zamanda, uyumsuzlukları gidermek ve kötüye kullanım koşullarını önlemek için iştirak direktifinin ve AB mevzuatındaki kötüye kullanımı önleyici düzenlemelerin revize edilmesini, otomatik bilgi değişimi standartları ve birlik bilgi teknolojilerinin iyileştirilmesini, vergi uyumunun artırılması için Avrupa mükellefleri mevzuatını, vergi yönetişimini artırmak için diğer kurumlarla işbirliğini, idari işbirliğini artırmak için eşzamanlı denetim ve dış denetimi teşvik etmeyi, birlik dışı ülkelerle KDV konusunda idari işbirliğini içermektedir. Daha uzun süreçte ise eylem planı bilgi değişiminin bilgisayar destekli olarak artırılması, vergi dolandırıcılığı eğilimlerini tespit etmek için para akışları, vergi idaresinde risk yönetimi ve uyum riski yönetimi politikalarını gözden geçirmek, dolaylı vergiler için uygulanan EUROFISC'in⁹⁹ dolaysız vergilere doğru genişletilmesi, AB standart denetim dosyasının (SAF-T) geliştirilmesini desteklemektedir¹⁰⁰.

Bu düzenlemelerin ertesinde OECD'deki gelişmeler ve tavsiyeler AB'yi de yeni düzenlemelere götürmüştür. AB Komisyonu, vergi kaçakçılığıyla mücadelede yeni bir uygulama olarak 2016'nın Ocak ayında Vergiden Kaçınmayla Mücadele Paketi'ni (Anti-Tax Avoidance Package) ilan etmiştir. Paket; Vergiden Kaçınmayı Önleme Direktifi, vergi anlaşmalarında tavsiyeler, İdari Yardımlaşma Direktifi'nin revize edilmesi ve dış ülkelere karşı birlik içi stratejiler üretilmesini kapsamaktadır¹⁰¹. Bu paketin temel amaçları, agresif vergi planlamalarını önlemek, şeffaflığı sağlamak ve AB sınırları içinde daha adil ve güvenilir bir iş dünyası için zemin hazırlamak olarak açıklanabilir¹⁰². Aşağıdaki tablo OECD BEPS Eylem Planları ve bunların Vergiden Kaçınmayla Mücadele Paketi'ndeki karşılıklarını ele almaktadır.

Tablo 12. OECD BEPS Önlemleri ve AB Eylemleriyle İlişkisi

| OECD BEPS | AB Eylemi |
|---|---|
| Eylem 1: Dijital Ekonomi | AB, herhangi bir özel eylemin gerekli olmadığını kabul etmekle birlikte, genel kaçınma önlemlerinin dijital riskler için yeterli olup olmadığını denetleyecektir. |
| Eylem 2: Hibrit Anlaşmaları | Önerilen Vergi Kaçınmayı Önleme Direktifi, hibrit uyumsuzluklarına yönelik bir hüküm içermektedir. |
| Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar | Direktif, kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarını içerir. |
| Eylem 4: Faiz Sınırlaması | Direktif, AB içinde ve dışarıda faiz indirimleri için sınırlama hükümlerini içermektedir. |

⁹⁹ KDV hilelerine karşı mücadelede idari yardımlaşma için kurulan bir sanal ağdır.

¹⁰⁰ European Commission, "An Action Plan to Strengthen the Fight Against Tax Fraud and Tax Evasion", 2012, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_en.pdf, (12.05.2016).

¹⁰¹ European Commission, "The Anti Tax Avoidance Package – Question and Answers", a.g.e.

¹⁰² Özsoy, a.g.m.

| | |
|---|--|
| Eylem 5: Zararlı Vergi Uygulamaları | Düzenlemeler: 2017'den itibaren tüm sınır ötesi kararlar hakkında zorunlu otomatik bilgi değişimi. Fikri Mülkiyet Rejimleri: Üye ülkeler Patent Box rejimlerinin nexus yaklaşımı ile bağlantılı olduğunu kabul etti. |
| Eylem 6: Anlaşmaların Kötüye Kullanımı | Üye Devletlerin antlaşmalarının AB'ye uyumlu bir şekilde genel kaçınma kurallarını içermesi tavsiye ediliyor. |
| Eylem 7: Daimi İşyeri | Direktif, üye ülkeleri OECD'nin yaklaşımıyla daimi işyeri belirlemeyi tavsiye ediyor. |
| Eylem 8-10: Transfer Fiyatlandırması; gayrimaddi varlıklar, risk ve sermaye transferleri, diğer yüksek riskli işlemler | Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu (JTPF) transfer fiyatlandırmasına AB yaklaşımını geliştirmek için çalışmalar yürütmektedir. Transfer fiyatlandırmasında daha ekonomik analizleri, daha iyi şirket içi sistemler ve transfer fiyatlandırmasının yönetiminin iyileştirilmesini içeren çalışma sürmektedir. |
| Eylem 11: Veri | AB, agresif vergi planlamasının bazı türlerinin Üye Devletlerin efektif vergi oranları üzerindeki etkilerine yönelik çalışmalarını sürdürüyor. |
| Eylem 12: Agresif vergi planlaması açıklama zorunluluğu | Komisyon, vergi şeffaflığı gündeminin bir parçası olarak konuyu gözden geçirmeyi sürdürüyor. |
| Eylem 13: Transfer fiyatlandırması belgelendirme kuralları | Paket, üye devletlerin vergi otoriteleri arasında ülke bazlı raporlama uygulamak için yasal olarak bağlayıcı şartları önermektedir. AB'de ülke bazlı raporlama için çalışmalar devam ediyor. |
| Eylem 14: Uyuşmazlık çözüm mekanizmaları | Komisyon, AB içinde uyuşmazlıkların çözümünde iyileştirme önlemleri önerileri hazırlıyor. |
| Eylem 15: Vergi anlaşmalarına yönelik çok taraflı enstrümanlar | Komisyon'un Antlaşma ile ilgili hangi üye ülkelerin çok taraflı enstrümanları göz önüne alması gerektiği konusundaki görüşleri Paket'in tavsiyelerinde yer almaktadır. |

Kaynak: European Commission, "The Anti Tax Avoidance Package – Question and Answers", 18 January 2016, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_en.htm#_ftnref1, (15.05.2016).

Paket kapsamında Vergiden Kaçınmayı Önleme Direktifi¹⁰³ agresif vergi planlamasının önemli alanlarını kapatmak için tüm Üye Devletlerin uygulayacağı, yasal olarak bağlayıcı bir set önermeyi amaçlamaktadır. Vergi anlaşmaları ile ilgili öneriler üye ülkelere agresif vergi planlaması yapanlar tarafından kötüye kullanıma karşı AB yasalarına uyumlu bir şekilde vergi antlaşmalarını nasıl güçlendireceğine yönelik tavsiyeler vermeyi içermektedir. İdari İşbirliği Direktifi'nin revize edilmesi kapsamında vergi otoriteleri arasında çok uluslu şirketler ile ilgili temel vergi bilgilerinin ülke bazlı raporlamaya tabi olması yer almaktadır. Etkin vergilendirmeyi geliştirmek için birlik dışına karşı strateji üretilmesi, vergiden kaçınmayla ilgili dışsal risklere karşı koordine AB yaklaşımı ve uluslararası iyi vergi yönetişimi sağlamak için düzenlemeler yapılacaktır. Paket ayrıca politik ve ekonomik gerekçeleri açıklayan bir iletişim çatısı (chapeau communication) ve çalışma dokümanı içermektedir¹⁰⁴.

¹⁰³ Council Directive 2016/1164, Official Journal of European Union L 193/1, 19.07.2016.

¹⁰⁴ European Commission, "The Anti Tax Avoidance Package – Question and Answers", a.g.e.

Vergiden Kaçınmayı Önleme Direktifi kapsamında alınan önlemler şirket borçlanmasında faiz sınırlama kuralı (Art. 4. Interest limitation rule), çıkış vergileri¹⁰⁵ (Art. 5. Exit taxation), vergiden kaçınmanın önlenmesi için genel kurallar (Art. 6. General anti-abuse rule), kontrol edilen yabancı kurum kuralı (Art. 7. Controlled foreign company rule), kontrol edilen yabancı kurum kazancının hesaplanması (Art. 8. Computation of controlled foreign company income) ve hibrit uyumsuzlukları (Art. 9. Hybrid mismatches) üzerine kurulmuştur¹⁰⁶. Komisyonun Avrupa Parlamentosu ve Konseyi ile iletişimi (chapeau communication) işletmeler için daha etkin bir vergi ortamında modern, basit ve belirli bir yapı kurmak için kurumlar vergisinin reformunun yer aldığı görülmektedir. Tek pazar için tek bir kurumlar vergisi sisteminin gerekliliği, açık, istikrarlı ve AB mevzuatıyla uyumlu bir konsolide kurumlar vergisi matrahının ve bunun hem büyük işletmeler hem de diğerleri için faydaları AB bünyesinde tartışılmıştır¹⁰⁷. 2011 tarihinde önerilen ama kabul edilmeyen kurumlar vergisi matrahının konsolide edilmesine yönelik direktifin AB'nin vergiden kaçınmayla mücadele girişimleri sonucu revize edilerek tekrar gündeme geldiği ve Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı Konsey Direktifi¹⁰⁸ ve Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı Konsey Direktifi¹⁰⁹ önerisinin Ekim 2016'da yapıldığı görülmektedir.

Tıpkı OECD'nin vergileme konusundaki çalışmalarının ülke mevzuatlarındaki değişimlere etki etmesi gibi, AB düzeyinde yapılan çalışmalar da mükelleflerin vergi riskleri ve yönetimi üzerinde belirleyicidir. Özellikle direktiflerin üye ülkeler için bağlayıcılığı, konunun çok uluslu şirketler için daha önemli hale gelmesine sebep olmaktadır. Bu düzenlemeler vergi planlamalarında yüksek riskli alanları tercih eden mükellefler üzerinde riskleri artırıcı hatta vergi kaçırma fiiline varan sonuçlar doğurmaktadır. Diğer taraftan, sadece yüksek riskli ve vergiden kaçınan mükellefler değil, işlemlerinde belirlilik isteyen ve sorumlu bir kurumsal davranışa sahip olan mükellefler de

¹⁰⁵ Mükelleflerin ikamet devletlerini terk ederken sahip oldukları iktisadi varlıkları elden çıkardıkları kabul edilerek, bu varlıkların iktisap tarihi ile ülkeyi terk etme tarihi arasında oluşan değer artışı üzerinden alınan vergilerdir. Almanya, ABD, Finlandiya, Hollanda, İngiltere, Kanada ve İsviçre bu vergiyi uygulayan ülkelerdendir (Emrah Ferhatoğlu, "Türk Vergi Anlaşmaları Hukukunda Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 71, S. 1, 2016, s. 284).

¹⁰⁶ Council Directive 2016/1164, Official Journal of European Union L 193/1, 19.07.2016.

¹⁰⁷ European Commission, "Communication from the Commission to the European Parliament and the Council", 25 October 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_682_en.pdf, (22.12.2016).

¹⁰⁸ European Commission, "Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)", 2016/0336, 25 October 2016, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf, (23.12.2016).

¹⁰⁹ European Commission, "Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base", 2016/0337, 25 October 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf, (23.12.2016).

vardır. Bu nedenle, OECD ve AB bünyesindeki vergisel gelişmeler özellikle çok uluslu şirketlerde vergi riski yönetiminin önemini anlaşılmasını sağlayacak niteliktedir.

II. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNDE ÜLKE ÖRNEKLERİ

Günümüzde şirketler agresif vergi planlamasıyla riskleri artırırken, vergi otoriteleri de agresif vergi idaresi ve tahsilat politikası uygulama eğilimindedirler¹¹⁰. Bu eğilimden hareketle vergi riski iki yönlü olarak ele alınabilir¹¹¹: bir taraftan şirketler tarafından daha fazla vergi ödenmesi veya vergi kaçırmayla karşılaşılması riski, diğer taraftan vergi idarelerinin karşılaştığı beyan edilmeyen ve/veya ödenmeyen vergilerin ortaya çıkardığı risk. Bu çalışmada ülke örnekleri incelenirken, vergi riski yönetimi şirketler açısından ele alınırken, gelir idarelerinin risk yönetimine yaklaşımı ve bunların şirketler üzerindeki etkisi de tartışılacaktır.

Çok uluslu şirketlerin katıldığı bir araştırma İrlanda, Bermuda, Almanya, Kayman Adaları, Lüksemburg, Hollanda, Singapur, İsviçre ve Fransa'da mükelleflerin en az vergi riskine maruz kaldığını, buna karşın risklerin ABD, Çin, Hindistan, Birleşik Krallık, Brezilya ve Bolivya'da en yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir¹¹². Ülke örnekleri seçilirken, bu çalışmanın sonuçlarından yararlanılmıştır. En az vergi riskinin olduğu Almanya ve benzer bir yapı olarak Avusturya ile en çok vergi riskiyle karşılaşılan ABD ve Birleşik Krallık ile birlikte vergi idaresinin mükelleflere hizmet kalitesi ve hem idarenin vergi uyum riski hem de şirketlerin risk yönetiminde önemli bir örnek olarak Avustralya'daki uygulamalar incelenmiştir.

A. ABD'DE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

1. Vergi Riski Yönetimine Genel Bakış

Amerika'da vergi idaresi IRS (Internal Revenue Service), ilk olarak 1955 yılında bilgisayar kullanarak beyannameleri işlemeye başlamıştır ve birkaç yıl içinde muhasebe, tahsilat ve form işleme sistemlerinde önemli ilerlemeler kaydetmiştir¹¹³. Mükelleflerin

¹¹⁰ Segal, Maroun, a.g.m., s. 376.

¹¹¹ Cozmei, Serban, a.g.m., s. 1597.

¹¹² Wunder, a.g.e., s. 18.

¹¹³ İhsan Cemil Demir, "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, C.X, S.I, 2008, s. 279.*

bildirimde gösterdikleri uyumu ölçmek için ilk kez, 1964 yılında uyguladığı Mükellef Uyumu Ölçüm Programı'nı (Taxpayer Compliance Measurement Program – TCMP) 1988 yılına kadar devam ettirmiştir. 2002 yılında ise geçmişte başarıyla uygulanan TCMP'nin yeni bir versiyonu olarak Ulusal Araştırma Programı (National Research Program – NRP) kullanılmaya başlanmıştır¹¹⁴. Amerika'da ödenmesi gereken vergi ile ödenen arasındaki vergi açığı çeşitli yollarla tespit edilmektedir. IRS bu açığın en aza indirilmesinden sorumlu olarak, her yıl daha kapsamlı çalışmalar yürütmektedir. Bu açığı ölçmeye odaklanan NRP, sadece gelir vergisine yönelik değil, tüm vergi mükelleflerini ve tüm vergi türlerini içeren kapsamlı ve uzun vadeli bir ölçüm stratejisini benimsemiştir. NRP'nin bildirim faaliyetlerindeki tutarlılığı ölçmesinden sonra, IRS vergi uyumunu artırmak ve hizmet kalitesini yükseltmek için, bu hesaplamaları etkili şekilde kullanmaya başlamıştır¹¹⁵.

IRS tarafından kullanılan denetim yöntemlerinden biri de Ayırt Edici Envanter Fonksiyon Sistemi (Discriminant Inventory Function System – DIF)'dir. 1969 yılından itibaren uygulanan bu sistemde; mükellefler tarafından verilen her beyanname bilgisayar programı aracılığıyla incelenmekte, beyan edilen gelir ve harcamaların doğruluğu denetlenmekte ve çıkan sonuçlara bir puan verilmektedir. Puan ne kadar yüksekse, beyan edilenle gerçekte beyan edilmesi gereken değer arasında o kadar çok farklılık olduğu kabul edilmektedir. Bu sebeple yüksek puanlı beyannameler denetim için seçilmektedir¹¹⁶. 1980'lerden itibaren uygulanan, üçüncü kişilerden alınan bilgilerle veri eşleştirme sayesinde denetim süreci iyileştirilmiştir¹¹⁷. Geçmişte, sadece verilen beyannamelerin içerdiği bilgiler için yapılan DIF denetimi, 2002 yılından itibaren değişmiştir. Bu tarihten sonra uygulanan Beyan Edilmemiş Geliri Ayırt Edici Endeks Formülü (Unreported Income Discriminant Index Formula UI-DIF), olası beyanname dışı bırakılmış olan geliri tespit etmeye yönelmiştir. Verilen her beyanname hem bir DIF, hem de UI-DIF puanına sahip olmaktadır¹¹⁸. Örneğin 2013 yılında küçük işletmeler ve kendi işinde çalışanların verdiği yaklaşık 1,5 milyon beyanname DIF aracılığıyla ayrıştırılmış; bunlardan 151.836 tanesi incelenmiş ve bunların 77.446 tanesi denetime sevk edilmiştir. Aynı dönemde NRP'de ise 144,9 milyon beyanname ayrıştırılmış, 14.687 tanesi incelenmiş ve bunlardan 13.449

¹¹⁴ Amber Torrey, “The Discriminant Analysis Used by the IRS to Predict Profitable Individual Tax Return Audits”, 2008, http://digitalcommons.bryant.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=honors_mathematics, (10.01.2016), ss. 3-5.

¹¹⁵ OECD, “Monitoring Taxpayers’ Compliance”, a.g.e., ss. 24-25.

¹¹⁶ Nazmi Karyagdı, *Amerika Birleşik Devletlerinde Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2006, s. 57.

¹¹⁷ Torrey, a.g.e. s. 3.

¹¹⁸ Karyagdı, a.g.e., ss. 57-58.

tanesi denetim için seçilmiştir¹¹⁹. DIF puanının oluşturulmasında kullanılan kriterler mükellefler tarafından Bilgi Özgürlüğü Yasası aracılığıyla öğrenilmeye çalışılmasına rağmen, günümüzde IRS bunları sır olarak saklamaya devam etmektedir¹²⁰.

Tablo 13. IRS 1995-2015 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler

| Değer | 1995 | 2000 | 2005 | 2010 | 2015 |
|------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Beyanname Sayısı | 154.293.700 | 165.771.300 | 174.364.531 | 187.124.450 | 191.857.005 |
| Toplam Vergi Geliri | 1,4 Trilyon \$ | 2,1 Trilyon \$ | 2,2 Trilyon \$ | 2,3 Trilyon \$ | 3,2 Trilyon \$ |
| Denetlenen beyanlar toplamı | 2.100.144 | 715.915 | 1.328.712 | 1.735.083 | 1.373.788 |
| Denetlenme Oranı | % 1.4 | % 0.4 | % 0.8 | % 0,9 | % 0,7 |
| Değişiklik olmayan beyanname oranı | % 9 | - | % 6 | % 5 | % 4 |
| Ek Vergi Tarhı | 27,9 Milyar \$ | 15,9 Milyar \$ | 48,6 Milyar \$ | 44,8 Milyar \$ | 25,1 Milyar \$ |
| Ceza | 15 Milyar \$ | 15 Milyar \$ | 8 Milyar \$ | 28 Milyar \$ | 24 Milyar \$ |
| Suç soruşturması | 5.000 | 3.372 | 4.269 | 4.706 | 4.486 |
| Denetim Personeli* | 29.502 | 20.832 | 18.265 | 20.510 | 23.213 |
| Soruşturma Personeli** | 3.363 | 2.746 | 2.823 | 2.751 | 2.318 |

* Denetime yetkili; revenue agent, tax examiner (tax auditor) ve revenue officer statüsünde çalışanların toplam rakamıdır.

** Vergi suçlarını araştırmaya yetkili special agent statüsünde çalışanların toplam rakamıdır.

Kaynak: IRS Data Book raporlarındaki ilgili yılların verilerinden oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo Amerika’da 1995-2015 yılları arasında vergi ve denetimine ilişkin bilgileri içermektedir. Tabloya göre beyanname veren mükellef sayısı ve vergi gelirleri yıllar itibariyle artış göstermiştir. Bununla birlikte mükelleflerin denetlenme oranlarının düştüğü görülmektedir. Risk analizinde amaç, riskli mükellefleri tespit etmek olduğundan, denetimlerin sayısal olarak az, ama etkin olması amaçlanmaktadır. Bunun sağlanmasında, tarhı önerilen ek vergi ve cezaların artması bir göstergedir. Aynı zamanda IRS, denetimde etkinliğin belirlenmesinde önemli bir veri olarak gösterilen, denetlenen mükelleflerden beyanında değişiklik gerektirmeyenlerin oranını açıklamaktadır. Buna göre denetlenen toplam mükelleflerin 1995 yılında %9’unun beyanında değişiklik olmazken, 2015’te bu oran %4’e düşmüştür. Bu düşüş risk analiziyle birlikte mükellef seçiminde bir etkinlik sağlandığının ve gün geçtikçe daha isabetli denetimler yapıldığının bir göstergesidir.

¹¹⁹ Government Accountability Office (GAO), IRS Return Selection: Certain Internal Controls of Audits the Small Business and Self-Employed Division Should Be Strengthened, 2015, <http://www.gao.gov/assets/680/674228.pdf>, (22.04.2016), s. 13.

¹²⁰ Karyağdı, a.g.e., ss. 57-58.

IRS gerçekleştirdiği bu merkezi denetimi, eyaletlerden aldığı bilgilerle desteklemektedir. Özellikle, eyaletlerin verilen beyannamelerden topladığı bilgiler, eyaletler ile yapılan bilgi değişim anlaşmaları çerçevesinde aylık, üç aylık veya yıllık olarak Veri Değişim Programı (Data Exchange Program) aracılığıyla IRS ile paylaşılmaktadır. Eyaletler de IRS'den mükelleflerle ilgili bireysel dosyalardaki, uluslararası kazançla ilgili tutulan bazı bilgileri, mükellefin başka adresleri, eksik beyanlar ve farklı dökümler gibi bilgileri edinebilir. Günümüzde 40 eyalet, bireysel gelir vergisi mükellefleri için IRS ile karşılıklı bilgi eşleştirme programına kayıtlıdır. Bu şekilde sağlanan bilgilerle eyalet düzeyinde vergi denetimleri de yapılabilmektedir. Fakat eyaletler, IRS'in ülke genelinde yaptığı etkin denetim ve diğer zorlayıcı önlemler sonucunda, kendi sınırları içinde yeni ek gelir tarhiyatı yaptıkları ve bundan gelir elde ettikleri için, bağımsız denetimlere az başvurabilir ya da hiç denetim gerçekleştirmeyebilirler¹²¹.

ABD'de IRS tarafından yürütülen ve büyük mükelleflerle işbirliğine dayalı uyum modeli olan Uyum Güvence Süreci (Compliance Assurance Process – CAP) 2005 yılında pilot aşamayla başlamış, 2012'den itibaren ise sürekli uygulamaya konulmuştur¹²². Programa katılan mükellefler her yıl beyannamelerini vermeden önce, potansiyel vergi sorunlarını tanımlamak ve çözmek için IRS ekibi ile işbirliği içinde çalışmaktadırlar. IRS, CAP programını yeni iki uygulamayla geliştirmektedir. Bunlardan ilki CAP programına girmek için geçilmesi gereken aşamaları belirleyen bir ön-CAP aşaması ve diğeri ise daha az karmaşık sorunları olan ve IRS ile işbirliği kurmak isteyen mükellefler için CAP bakım programıdır¹²³.

Gerek denetim için mükelleflerin risk değerlendirmeleri gerekse işbirliğine dayalı uyuma dayanan CAP programı vergi riski yönetimi için önem taşımaktadır. ABD'de her ne kadar değerlendirme kriterleri açıklanmasa da mükellefler riskli durumlarının tespit edileceğinin farkındadırlar. Bu sebeple vergi riski yönetiminin öneminin farkında olarak hareket ederler. Özellikle mükelleflerin üzerindeki yakalanma baskısı yüksektir ve itibari risklerin sonuçlarıyla karşılaşmak istemezler. Bununla birlikte bazı durumlarda en riskli alanların ve önemli risk alanlarının kamuoyuyla paylaşılması vergi riski yönetiminde şirketlerin ilgili alandaki bilincini artırmaktadır. Örneğin ABD'de 2014 yılı için vergiyle

¹²¹ Liucija Birskyte, “Fostering Inter-Organisational Relationships as a way to Increase Efficiency in Tax Administration”, *Intellectual Economics*, 6, 2(14), 2012, s. 182.

¹²² OECD, “Tax Administration 2013”, a.g.e., s. 26.

¹²³ IRS, <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process>, (18.05.2016).

ilgili en riskli 5 alan; transfer fiyatlandırması dışındaki diğer vergiden kaçınma yolları, KDV dışındaki diğer vergi hileleri, kaçakçılık/yasal olmayan aktiviteler, ödenmeyen vergi borçları ve doldurulmayan beyannameler olarak belirlenmiştir¹²⁴.

2. Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi

a. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

ABD’de vergiyle ilgili risk yönetimi gerçekleştirmek isteyen şirketlerin öncelikle, gelirler üzerinden federal, eyalet ve bazen de yerel düzeyde alınan vergilere, harcama ve kullanım vergilerine, stopaj vergileri ve diğer vergilere dikkat etmesi gerekmektedir¹²⁵. Ayrıca ABD’de mükelleflerin belirli bir vergi miktarının altına inmesini önlemek amacıyla alternatif minimum vergi uygulaması vardır. Alternatif minimum kurumlar vergisi, alternatif minimum vergilendirilebilir kazancın %20’sinden oluşmaktadır ve mükelleflere tanınan bazı ayrıcalıklar karşılığında asgari bir vergi ödemesinin de ortaya çıkması için kullanılmaktadır¹²⁶. Kurumlar vergisinin sebep olduğu vergi riskleri özellikle safi artış teorisinin kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca eyalet vergileri kurumlara vergi planlaması fırsatları saylarken, uyum riskini de artırmaktadır. Bu sebeple şirketler yapılanma ve kurulum yerleri arasında tercihte bulunurlar¹²⁷. ABD’de kurumlar açısından mukimliği belirlemede “kuruluş yeri” geçerlidir. Bir kurum kanuni olarak Amerika’da eyaletlerin birinde kurulmuşsa yurtiçi bir kurumdur ve kurulduğu eyaletin mukimi olarak şubelerinden elde edilenler de dahil tüm dünya gelirleri üzerinden vergiye tabi tutulur. Amerika’daki yabancı kurumlar ise Amerika’da elde ettikleri gelirden kurumlar vergisine tabidir¹²⁸. Federal, eyalet ve mahalli yönetim birimlerinin mali alanda çeşitli şekillerde yetkili bulunmaları sebebiyle ABD vergi sistemi; oldukça ayrıntılı ve karmaşık bir yapıya sahiptir¹²⁹. Örneğin yapılan bir anket¹³⁰ çalışmasında, katılımcıların sadece %15’i ödediği vergilerden tam olarak emin olduğunu söylemektedir¹³¹. Vergi sisteminin karmaşıklığının diğer bir örneği İç Gelir Kanunu (The Internal Revenue Code – IRC)’nun 5.296 sayfa ve

¹²⁴ OECD, “Tax Administration 2015”, a.g.e., s. 130.

¹²⁵ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 102.

¹²⁶ Ersan Öz, Tekin Akdemir, “ABD Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, S.168, Eylül 2002, s. 11.

¹²⁷ Gregory Petolick, “United States”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010, ss. 446-448.

¹²⁸ Arıkan, a.g.e., s. 87.

¹²⁹ Demir, a.g.e., s. 294.

¹³⁰ Anket “www.7taxrisk.com” üzerinden yapılmıştır.

¹³¹ Erasmus, a.g.e., s. 41.

yaklaşık 7.000 maddeden oluşmasıdır¹³². Karmaşık yapısı ve çok sayıda mükellefe rağmen, kişi başına düşen gelirin yüksek olması, yerleşmiş vergi bilinci, cezaların yüksekliği ve vergi kaçırana karşı toplumun gösterdiği tepki; vergi kayıp ve kaçaklarının, diğer ülkelere göre daha az seviyede olmasını sağlamaktadır¹³³.

Diğer ülkelerde de vergi yöneticilerinin sorumluluklarının yüksek olması yanında, ABD’de uyum ve işlemsel yeni düzenlemelere adapte olmanın bu kişiler üzerinde daha fazla baskısı olduğu söylenebilir. Sürekli genişleyen; uluslararası, genel veya yerel vergileme ve ilgili finansal muhasebe kurallarına devamlı ve güncel olarak uyum sağlamak işletmeler açısından bir stratejik savaş gibidir¹³⁴. ABD vergi yöneticileri dış değişiklikler kadar hızlı bir şekilde gelişmeyen, iç işlemsel duruma daha az ilgi göstermektedir. Vergi işlemleri çoğunlukla işletmeyle ilgili dış ilişkilerin sonucunda ortaya çıkar. Bunun için şirketin iç vergi denetimi ve yönetişimi, değişen koşullara yanıt vermek için geliştirilen finansal raporlama sistemlerinin oluşturulan yapısından daha gecikmeli işleyebilir. Dahası şirketteki çalışanlar bazen vergi yöneticilerinin rolünü ve birimini, sadece yasalara uyum için bir gözden geçirme ve kurumsal potansiyelin raporlanması olarak görebilir. Bu yüzden, vergi sürecini, sistemini veya iç denetimini geliştirmek için ek kaynak sağlamak daha zor olabilir. Vergi departmanının işlevi vergi yöneticisinin vergi riskini yönetme yeterliliğini etkilemektedir. Bu durum işletmenin vergi departmanının rolüne bakışıyla da ilgilidir. Önemli vergi risklerinin çoğu günlük iş aktivitelerinden ve süreçlerinden kaynaklanır ve artar. ABD vergi yöneticileri şirketin genel planlamasında ve stratejilerinde aktif olarak konumlandırılmış değildir. Onların bu süreçteki eksikliği şirketin vergi riskini etkili bir şekilde yönetmesinden ödün vermektedir. Şirketin bu durumdaki riski sadece bir kararın potansiyel olumsuz vergi etkisini hesaba katmada başarısızlığa değil aynı zamanda potansiyel vergi planlama fırsatlarının kaybına sebep olmaktadır¹³⁵.

ABD vergi düzenlemeleri bu sorunları çözmek için bir çaba olarak, vergi konularından daha fazla şeffaflık sağlamaya ve üst yönetim için daha çok gözden geçirmeye ihtiyaç duyar. Denetim kayıtlarına bakıldığında genel kabul görmüş muhasebe standartlarının hesap alanındaki başarısızlıklarında vergi ertelemelerinin yaygın olduğu

¹³² Hughlene A. Burton, Stewart Karlinsky, “Complexity of Tax Simplification: USA Perspective”, *The Complexity of Tax Simplification*, Ed. Tamer Budak, Simon James, Adrian Sawyer, Palgrave Macmillan, UK, 2016, s. 248.

¹³³ Demir, a.g.e., s. 295.

¹³⁴ Petolick, a.g.e., s. 431.

¹³⁵ Petolick, a.g.e., s. 432.

görülmüştür. Tüm bu sebeplerle, üst yöneticiler ve denetim komiteleri organizasyonun vergi dahil tüm alanlardaki risklerini kapsar şekilde işlem yapmalıdır¹³⁶.

ABD’de vergi risklerini artıran bir durum vergiden kaçınmanın önlenmesi için genel kurallara yönelik yaklaşımdır. Uzun yıllar bir kural olmamasına rağmen, vergiden kaçınmayı önlemek için güçlü, uygulanabilir ve ticari yargısal doktrinler geliştirilmiştir¹³⁷. Bu alanda oluşturulan yargısal doktrinler “ekonomik öz (economic substance)”, “hileli işlemler (sham transaction)”, “iş amacı (business purpose)”, “biçimden önce öz (substance versus form)” ve “adım işlemleri (step transaction)” olarak kabul edilir. Ekonomik öz doktrini işlemlerin sadece verginin azaltılması amacıyla yapılmamasını ayrıca bir ekonomik öze sahip olmasını gerektirir. Hileli işlemler doktrini sadece vergi faydası elde etmek için yapılan gerçekte olmayan işlemleri önlemeye yöneliktir. İş amacı doktrini; mükelleflerin işlemi yaparken sadece vergi faydası elde etmesini değil, aynı zamanda iş amacının da olmasını ve işlemin ekonomik özünün olmasını aramaktadır. Biçimden önce öz doktrini; işlemlerinin vergi sonuçlarının bunlar için atılan şekli adımlardan önce değerlendirilmesini ortaya çıkarır. Adım işlemler doktrini ise biçimsel olarak ayrı seri işlemlerin, adımların özünde bütünleşik, bağlı ve belirli bir sonuç için olması durumunda tek bir adım olarak değerlendirilmesini kabul eder¹³⁸. 30 Mart 2010’dan itibaren geçerli olmak üzere the Health Care and Education Reconciliation Act’ın 1409. maddesinde yer alan düzenlemeyle İç Gelir Kanunu’nun 7701(o) maddesine “ekonomik öz doktrini” olarak kabul edilen yaklaşım dahil edilmiştir¹³⁹.

1977’de Yurtdışı Yolsuzluk Suçları Yasası (Foreign Corrupt Practices Act) halka açık şirketlerin yeterli iç kontrol sistemi kurmasını gerektirmektedir. 1990’larda yarı resmi bir ABD organizasyonu olan The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) iç kontrol konusundaki çalışmalarına başlamıştır. COSO 1985’te Ulusal Komisyon’a kamu şirketleri, denetçiler, SEC, diğer düzenleyici kurumlar ve eğitim enstitüleri için hileli finansal raporlama konusunda destek olmak için kurulmuştur. 1992’de iç kontrol, 2003’te ise kurumsal risk yönetimi üzerine modeller geliştirmiştir¹⁴⁰.

¹³⁶ Petolick, a.g.e., s. 432.

¹³⁷ Chris Evans, “Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies”, Musgrave Memorial Colloquium, June 2008, Sydney, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1397468, (04.07.2016).

¹³⁸ Gökbel, a.g.e., ss. 119-123.

¹³⁹ H.R. 4872, 111th Cong., §1409, 2010 (Markus Seiler, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Series on International Tax Law, Ed. Michael Lang, Linde, Austria, 2016, s. 7).

¹⁴⁰ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 13.

İç Gelir Kanunu ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) standartları çerçevesinde yapılan finansal raporlama arasındaki; gelir, indirim, kayıp ve kazançların muhasebeleştirilmesi farklılıkları sebebiyle şirketlerin vergilendirilebilir gelirleri finansal raporlama gelirlerinden farklıdır¹⁴¹. Finansal raporlamaya dikkat çeken düzenlemeler, vergi riski de dahil olmak üzere, risk yönetimine ilgiyi artırmıştır¹⁴². Amerika’da vergi veren herhangi bir kurumun vergi riskini ölçmek ve yönetmek; SOX 404 (Sarbanes-Oxley Act, 2002, Section 404) ve FIN 48 (Financial Accounting Standards Board Interpretation No. 48) ile önemli hale gelmiştir. Her iki gelişme daha şeffaf bir kurumsal yönetimi desteklemektedir¹⁴³. Bir kurumdaki cezai işlemlerle sonuçlanan çoğu tutarsızlıklar şirketin vergi riski yönetim problemleriyle alakalıdır. Amerika’da SOX 404 ile ilgili yapılan bağımsız araştırmalar SEC (ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)’in araştırdığı maddi tutarsızlık dosyalarının %30’unun vergiyle ilgili sorunlardan kaynaklandığını göstermiştir¹⁴⁴.

Amerika’da vergi riski yönetimi gelişmeye devam etmektedir. Aynı zamanda IRS, SEC, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) ve merkezi ve yerel vergi idareleri gibi birçok düzenleme kurumunun etkisi altında kalmaktadır. Kapsamlı bir vergi riski düzenlemesi bulunmamakla birlikte, tüm bu kurumların vergi riskiyle ilgili spesifik alanları takip etmeleri gerekmektedir. SOX ve Public Law 107-204 finansal kontrol mekanizmalarıdır ve vergi denetimleri onun alanına girer. SOX’a tabi olmayan şirketler için bile, SOX benzeri risk yönetim ilkelerini diğer düzenleyici gereklilikleri karşılamak için veya risk yönetiminde en iyi uygulama olarak kullanmaktadırlar¹⁴⁵.

ABD’de sermaye piyasası kurumu olarak faaliyet gösteren SEC tarafından 2002 yılında uygulamaya konulan SOX’un en önemli önceliği Enron, Xerox, Worldcom gibi denetim ve muhasebe skandallarının ardından yapılan yeni düzenlemeler yoluyla kamunun güveninin artırılmasıdır. Ayrıca buna ek olarak yatırımcılara daha doğru, zamanında, kapsamlı ve daha anlaşılabilir finansal çözümler sunarak, kurumsal yönetimi

¹⁴¹ Petolick, a.g.e., s. 446.

¹⁴² OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, a.g.e., s. 30.

¹⁴³ Daniel N. Erasmus, “Tax Risk Management under SOX 404 and FIN 48”, Thomas Jefferson School of Law Working Paper No. 1480978, October 2009, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1480978, (27.05.2016), s. 1.

¹⁴⁴ Petolick, a.g.e., s. 433.

¹⁴⁵ Petolick, a.g.e., s. 433.

etkinleştirmeyi amaçlamaktadır¹⁴⁶. SOX, temelde risk yönetimi ve bunun açıklanmasına yönelik düzenlemeleri içerir. Bunu hedeflerken, şirketlerin iç kontrol süreçlerini iyileştirme, itibarlarını artırma ve kurumsal şeffaflığı sağlama yoluyla kurumsal yönetimin geliştirilmesini sağlamaktadır. Şirketlerin vergi riski yönetimi de bu sürecin önemli bir parçasını oluşturur¹⁴⁷. SOX'un ortaya çıkması her ne kadar mali risklere ışık tutsa da, şirketlerde vergilemeyi en aza indirme arzusu hala riskleri artırmaktadır¹⁴⁸. Yasaya ihtiyaç duyulmasının nedenleri, denetlenen firmalara yönelik standartları belirlemenin yanında denetçi firmaların da sorumluluklarının tekrar düzenlenmesidir. SOX ile finansal raporlama gereklilikleri, GAAP'a uyması gereken finansal bilgiler belirlenmiş, Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (Public Company Accounting Oversight Board) kurulması, daha etkin iç kontrol mekanizmasının oluşturulması, iç denetimden sorumlu denetim komitesinin bağımsızlığının artırılması ve kanuna aykırı hareket edilmesini önlemek için cezai müeyyideler getirilmiştir¹⁴⁹.

SOX; Muhasebe Gözetim Kurulu ile ilgili mevzuat, denetçi bağımsızlığı, şirketin sorumluluğu, gelişmiş finansal göstergeler, analist çıkar çatışmaları, komisyon kaynakları ve yetkileri, çalışmalar ve raporlar, kurumsal ve cezai dolandırıcılık, beyaz yakalıların suçları ile ilgili cezaların artırılması, kurumlar vergisi beyannamesi, kurumsal dolandırıcılık ve sorumlulukların yer aldığı 11 ana bölümden oluşmaktadır¹⁵⁰. SOX'un 404. maddesi ile şirket yönetimlerinin şirketteki finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol uygulaması ve bunun yeterli düzeyde olmasına yönelik bir zorunluluk getirilmiştir. Şirket, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında bağımsız denetim firmasının hazırladığı raporlardan da yararlanmaktadır. Denetleyen kuruluş, yönetim tarafından hazırlanan raporu değerlendirirken, iç kontrolün işleyişini, yapılan değerlendirmede hata olup olmadığını, değerlendirmenin genel kabul görmüş standartlara uygunluğunu, süreçteki önemli eksikliklerin raporda yer alıp almadığını incelemektedir. SEC'e sunulan ve firma yönetim kurulu tarafından onaylanan ve dış denetçi tarafından tasdik edilen yıllık raporda uygulanan iç kontrol prosedürlerin üzerine görüşler ve sürecin zayıf yönleri yer almalıdır¹⁵¹.

¹⁴⁶ Gökalp, a.g.m., s. 107.

¹⁴⁷ Segal, Maroun, a.g.m., s. 379.

¹⁴⁸ Cozmei, Serban, a.g.e., s. 1594.

¹⁴⁹ Gökalp, a.g.m., ss. 108-109.

¹⁵⁰ SOX, <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>, (21.05.2016).

¹⁵¹ Gökalp, a.g.m., s. 112.

Haziran 2006'da Finansal Muhasebe Standartları Kurulu 109 Nolu Finansal Muhasebe Standardı için 48 sayılı bir yorum (Interpretation 48) yayınladı. Bu yorum genel kabul gördüğü şekliyle FIN 48 olarak kısaltılmaktadır ve kapsamı “gelir vergisinde belirsizliğin muhasebeleştirilmesi”ni içermektedir¹⁵². Bu düzenleme “belirsiz vergi pozisyonu” (uncertain tax position) veya “kabul edilmeyen vergi faydası” (unrecognized tax benefits) olarak düzenlenen işlemlere yöneliktir ve agresif vergi işlemlerini en iyi yakaladığı görülen önlemler bütünüdür. FIN 48, gelecekte onaylanması mümkün olmayacak şekilde aldıkları pozisyonla firmaların vergi giderlerini azaltma yeteneklerini sınırlamak için özel olarak oluşturulmuştur. Örneğin 2012'de Microsoft 10-K formuyla¹⁵³ 7,2 Milyar \$ “belirsiz vergi pozisyonu” beyan etmiştir ve bunun açıklamasında “transfer fiyatlandırmasıyla ilgili bu belirsizliğin çözülmediği takdirde mali tabloları önemli bir şekilde etkileyeceği” yer almaktadır¹⁵⁴. Bununla birlikte beyan edilen “belirsiz vergi pozisyonu”nun 2007 ile 2013 yılları karşılaştırıldığında azaldığı görülmektedir. Uygulamaya başlamasından itibaren gün geçtikçe düzenlemeye daha iyi uyum sağlandığı ve vergi riskinin azaldığı görülmektedir¹⁵⁵.

FIN 48, vergi pozisyonunun değerlendirilmesi için iki aşama öngörmektedir¹⁵⁶:

- *Tanımlama*: İşletmenin bir vergi pozisyonunun diğer işlemlerden daha fazla vergi incelemesi, itiraz ve dava süreçlerine dahil olabileceği olasılığı (%50'den fazla) teknik esaslara dayanılarak belirlenir.

- *Ölçme*: Mali tablolarda muhasebeleştirilecek fayda tutarını belirlemek için vergi pozisyonu, kabul edilemeyeceği düşünülen eşik tutarından daha fazla olacak şekilde tespit edilir.

ABD'de verginin muhasebeleştirilmesi ASC 740 (Accounting Standards Codification – 740 Gelir Vergileri) kapsamında çok ayrıntılı bir sürece tabidir¹⁵⁷. Muhasebeleştirmede hem cari yılda ödenecek veya iade alınacak vergi miktarı hem de

¹⁵² Bkz. FASB Interpretation No. 8, “Accounting for Uncertainty in Income Taxes as interpretation of FASB Statement No. 109”, June 2006, http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1175801627860&acceptedDisclaimer=true, (12.06.2016).

¹⁵³ Yıllık olarak verilen 10-K formu şirketlerin kapsamlı iş ve finansal göstergelerini ve denetlenmiş finansal tabloları içerir (Bkz. <https://www.sec.gov/fast-answers/answers-form10khtm.html>, 13.06.2016).

¹⁵⁴ David A. Guenther, Steven R. Masunaga, Brain M. Williams, “Tax Avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and Firm Risk”, 2013, <https://business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/10/Tax-2013-Guenther.pdf>, (28.06.2016), s. 3, 9.

¹⁵⁵ Donuhoe, McGill, Outslay, a.g.m., s. 864.

¹⁵⁶ Erasmus, “Tax Risk Management under SOX 404 and FIN 48”, a.g.e., s. 15.

¹⁵⁷ Deloitte, “A Roadmap to Accounting for Income Taxes”, 2016, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/ASC/Roadmaps/us-tax-roadmap-to-accounting-for-income-taxes-02132015.pdf>, (08.02.2017).

işletmenin finansal tablolarında veya vergi beyannamelerindeki durumların gelecekteki vergi sonuçları için ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları gösterilir. ASC 740'ın karmaşıklığı sebebiyle ortaya çıkan vergi riskleri de artmaktadır. Örneğin FIN 48 kapsamında hazırlanan belirsiz vergi pozisyonları ASC 740-10 çerçevesinde muhasebeleştirilmelidir¹⁵⁸. Vergi muhasebesinde önemli diğer maddeler ASC 718 (Eski FAS 123R) ve ASC 805 (Eski FAS 141R)'dir. ASC 718 dengeleme değeri verilen tutarın gerçek değerinin muhasebeleştirilmesi kapsamında gelir vergisi için finansal tablolarda muhasebeleştirilen dengeleme bedellerinden farklı dönemlerde ve farklı aralıklarla ortaya çıkan vergi indirimlerinin sonucunda oluşan temel farkların belirlenmesi, vergi indirimlerinin muhasebeleştirilen dengeleme bedelinden farklı olması durumunda vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi ve hisse bazlı ödeme düzenlemelerinden kaynaklanan gelir vergisi avantajı için gerekli sunumunu içermektedir¹⁵⁹. ASC 805 ise işletme birleşmelerinde gelir vergisinin durumuyla ilgili bir alt başlık içermektedir¹⁶⁰. US GAAP UFRS/UMS 12'den çok daha ayrıntılı düzenlemeler içermektedir. İki arasındaki gelir vergisine ilişkin farklılıklar; hibrit vergiler, varlık ve borçların vergiye esas değeri, varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilmesinde istisna, ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi, yerel para biriminin fonksiyonel para birimi olmaması, grup içi işlemler, vergi oranlarında değişim, bağlı ortaklıkların dağıtılmamış kârları, sunum, dönemler arası dağıtım, ara dönem raporlama, bireysel finansal tablolar, hisseye dayalı ödemeler konusunda görülmektedir¹⁶¹.

Amerika'da şirketlerin karşılaştıkları vergi risklerini tespit etmeye ve azaltmaya yönelik birkaç politika oluşturulmuştur¹⁶²:

- *Bilgilendirme Politikası*: Şirketin durumunun detaylı ve şeffaf bir şekilde açıklanması için özel işlemlerle ilgili vergi pozisyonu IRS'e bildirilir. Bilgiler, IRC 6662'ye göre beyanname ve ödemelerdeki yanlışlıkların cezalandırılması konusunda önem taşır. Bu durum mükelleflerin işlemlerle ilgili gerçek niyetlerinin idare tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlayarak, onları vergi cezalarından korumaktadır.

¹⁵⁸ Petolick, a.g.e., ss. 447-448.

¹⁵⁹ Deloitte, US GAAP Plus, ASC 718, <https://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/expenses/asc718 #link6>, (13.08.2016).

¹⁶⁰ Deloitte, US GAAP Plus, ASC 805, <https://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/broad-transactions/asc805>, (13.08.2016).

¹⁶¹ Numan Emre Ergin, "Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları ile US GAAP Farklılıkları", *Vergi Sorunları*, S. 333, Haziran 2016, ss. 79-81.

¹⁶² Petolick, a.g.e., ss. 458-460; Segal, Maroun, a.g.m., ss. 380-381.

- *Bildirilmesi Zorunlu İşlemler Politikası*: IRS tarafından düzenli olarak yayınlanan bildirilmesi zorunlu işlemler listesi, potansiyel vergi sığınağı olarak kullanılacak ve vergi kaçırmaya sebebiyet verebilecek işlemleri içerir. Vergiden kaçınma amacıyla işlemlerin kasıtlı yapılmasını önleme ve vergi uyumunu artıran bir role sahiptir.

- *Süre Sınırlaması Politikası*: Bu politika Kongre tarafından IRS'e vergileri inceleyeceği ve mükelleflerin iade ve mahsup talep edebileceği süre sınırı getirmektedir. Genellikle işlemler için 3 yıllık bir süre sınırı sağlayarak, vergi pozisyonun belirlenmesinden sonra işlem ve vergi risklerini ortadan kaldıracaktır.

- *Beyanname Öncesi Anlaşma (Pre-filing Agreement PFA)*¹⁶³: Büyük Mükellefler ve Uluslararası Bölümleri programının bir parçası olan bu uygulama, mükellefleri beyannamelerini vermeden önce bir konunun incelemeyi geçmesi istemelerini ve böylece potansiyel sorunların mümkün olduğunca erken çözülmesini sağlar.

- *CAP Programı*¹⁶⁴: Bir vergi mükellefinin, beyanname vermeden önce IRS ile olası tüm sorunları çözmesine olanak tanır. İşbirliğine dayalı bu uyum programının amacı belirsizliği azaltmak ve vergi beyannamelerinin doğruluğunu sağlamaktır.

- *LIFE Programı (Limited Issue Focused Examination)*¹⁶⁵: Sınırlı inceleme kapsamında yüksek riskli olan dolandırıcılar ve vergi uyumsuzluğu gösteren mükellefler riske dayalı bir yaklaşımla incelenir. Bu mükelleflerin ayrılması diğerlerini bu kapsama girmemek için vergi riski yönetimi uygulamaya teşvik eder.

- *IRS Denetim Teknikleri Klavuzu*: Şirketlerin vergi kurallarının tekdüze uygulanmasını sağlamak için rehberlik sağlayarak karmaşık ve önemli vergi sorunlarını belirlemelerinde, eşgüdümlü olarak yürütmelerinde ve çözmelerinde yardımcı olur.

- *Hızlı Uzlaşma Programı (Fast Track Settlement)*¹⁶⁶: Büyük Mükellefler ve Uluslararası Bölümleri programının bir parçası olarak uygulanan vergi incelemesi sürecinde, vergi anlaşmazlıklarını mümkün olan en erken aşamada çözmek için bir başvuru mekanizmasıdır.

¹⁶³ IRS, Pre-Filing Agreement Program, <https://www.irs.gov/businesses/pre-filing-agreement-program>, (14.06.2016).

¹⁶⁴ IRS, Compliance Assurance Process, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/compliance-assurance-process>, (14.06.2016).

¹⁶⁵ IRS, Limited Issue Focused Examination (LIFE), <https://www.irs.gov/uac/irs-implements-new-limited-issue-focused-examination-life-process>, (14.06.2016).

¹⁶⁶ IRS, Fast Track Settlement Program <https://www.irs.gov/businesses/fast-track-settlement>, (14.06.2016).

- *Hızlandırılmış Sorun Çözümü (Accelerated Issue Resolution – AIR)*¹⁶⁷: Bir vergi matrahını ve/veya bir mükellefin incelenmesiyle ilgili olarak ortaya çıkan aynı veya benzer sorunları, diğer vergi dönemlerine uygulamak için yapılan bir inceleme sürecidir.

Tablo 14. Amerika’da Uygulanan Politikaların Vergi Riski Alanlarına Etkileri

| Politikalar | İşlemsel Risk | Operasyonel Risk | Uyum Riski | Finansal Raporlama Riski | Portföy Riski | Yönetim Riski | İtibari Risk |
|---|---------------|------------------|------------|--------------------------|---------------|---------------|--------------|
| Bilgilendirme Politikası | Var | | | | | | |
| Bildirilmesi Zorunlu İşlemler Politikası | Var | | Var | | | | |
| Süre Sınırlaması Politikası | Var | | Var | | | | |
| Beyanname Öncesi Anlaşma | | Var | Var | | | | Var |
| CAP Programı | Var | | Var | | | | Var |
| LIFE Programı | | | | | Var | Var | |
| IRS denetim tekniği rehberi | | Var | | | | Var | |
| Hızlı Uzlaşma Programı | | | Var | | | | |
| Hızlandırılmış Sorun Çözümü | | | Var | | | | |

Kaynak: Segal, Maroun, a.g.m., s. 385’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda yer alan politikalar sayesinde şirketler idareye vergi durumlarını daha açık bir şekilde bildirerek, beklenmeyen vergisel sonuçların önüne geçmiş olurlar. ABD’de bu kapsamlı uygulamalar vergi risklerinin tespit edilmesini ve dengelenmesini zorunlu kılmaktadır.

IRC ve Hazine’nin düzenlemeleriyle birçok açıklama yapılmasına rağmen, vergi işlemlerindeki belirsizlik her zaman devam etmektedir. Bazı sigorta şirketleri, mükellefleri işlemlerden kaynaklanan olumsuz vergi sonuçlarına karşı korumak için bir sigorta ürünü tedarik etmektedir¹⁶⁸. Bu sebeple vergi sorumluluk sigortası veya işlemsel vergi risk sigortası denilen sigorta türü uygulanmaktadır. Standart bir poliçeye bağlı olmayan uygulama, gerçek kişiler ve küçük ölçekli işletmeler için uygulanan vergi beyanamesi hazırlama garantileri (tax preparer warranties) ve vergi müşavirlerinin garantilerinden (tax advisor warranties) farklıdır. Kurumlar vergisi mükellefleri için olan bu sigortanın poliçe miktarının çok yüksek olduğu tespit edilmektedir¹⁶⁹.

¹⁶⁷ IRS, Examining Process, https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-046-005.html, (14.06.2016).

¹⁶⁸ Kahn, a.g.e., s. 1.

¹⁶⁹ Yaltı, a.g.e., s. 115.

b. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

Küreselleşme vergi stratejilerde meydana getirdiği yapılan yanlış uygulamaların sonucunda birden fazla ülkenin hukuki yaptırımlarıyla karşılaşma anlamına gelir. Ayrıca ülkelerin sınır ötesi işbirliği ve denetimlere daha fazla ilgi göstermesi uluslararası vergi risklerini artırmaktadır. Bu faktörler genel risk yönetimiyle birlikte düşünüldüğünde vergi riski yönetiminin önemi artmaktadır¹⁷⁰. ABD'nin uluslararası vergi stratejilerindeki önceliği şirketlerde vergi riski yönetimini daha önemli hale getirmektedir.

ABD merkezli çokuluslu firmalar için vergi yetkilileri genellikle yabancı ülkelerdeki vergisel işlemleri için doğrudan sorumluluk taşımaz. Fakat yabancı iştiraklerin vergi veya kontrol edilen organizasyonları için ABD vergi yöneticisinden çapraz raporlama sorumluluğu gereği vergi muhasebesi ve şirketlerin mevzuata uyum durumu hakkında yeterli bilgi toplanabilmektedir. ABD merkezli çok uluslu şirketler için vergilerle ilgili uluslararası risklerin tespit edilmesine yönelik eğilim artmıştır. Özellikle CFO kurumlar vergiyle ilgili küresel bir yönetim için; vergi kanunları ve değişiklikleri güncel tutmak, vergiyle ilgili finansal raporlama denetimlerini artırmak, küresel vergi denetimi faaliyetlerini yönetmek, her yargı alanında uyumla ilgili ortaya çıkan vergisel gerekliliklerin belirlenmesi, her yargı alanı için gerekli uzmanlığa erişim sağlanması (Özellikle US GAAP ve diğer ülkelerin GAAP düzenlemeleri farkları ve ASC 740 ile ilgili uzmanlık önemlidir) konusunda özen göstermelidir. Üst yönetim için vergi riski yönetimi; vergi planlamasını takip etmek ve dünya çapında alım ve işlemlerin ABD hükümlerine uygun şekilde raporlandığı takip etmek ve yeterli kontrol prosedürlerinin sağlanması için gereklidir. Özellikle belirsiz vergi durumlarının raporlanması ve ASC 740 çerçevesinde muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan risklere dikkat edilmelidir¹⁷¹.

ABD'de kurumlar vergisinin sebep olduğu uluslararası vergi riskleri; yurtdışı vergilerin mahsubu (foreign tax credit - mükelleflerin gelire ilgili olarak ödenen bazı yabancı vergileri indirim konusu yapabilmesi), uluslararası vergi anlaşmaları, "Subpart F" kapsamında kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması, sınır ötesi transferler için stopaj ve bilgilendirme yükümlülükleri ve transfer fiyatlandırması kuralları çerçevesinde ele almak gerekir¹⁷².

¹⁷⁰ Petolick, a.g.e., s. 431.

¹⁷¹ Petolick, a.g.e., s. 463.

¹⁷² Petolick, a.g.e., s. 446.

Yurtdışı vergilerin mahsubu (foreign tax credit) ile ilgili, yurtdışı gelirlerin vergiye tabi tutulması durumunda çifte vergilendirmenin önlenmesi için IRC 901, 902 ve 960. maddelerindeki düzenlemeler doğrultusunda ABD’de mahsup edilmesine izin verir¹⁷³. Form 1118¹⁷⁴ yardımıyla şirketler uygulamadan faydalanmaktadır. Ayrıca indirim hakkının kullanılmasında ülkeler arasındaki vergi anlaşmaları da önemlidir. Örneğin mahsupla ilgili Türkiye ile ABD arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına¹⁷⁵ göre bir ABD şirketinin, kendisine temettü dağıtan ve Türkiye’de mukim olan bir şirketin, oy gücüne haiz paylarının en az yüzde 10’una sahip olması halinde, temettünün ödendiği kurum kazancı üzerinden, temettü dağıtan şirket tarafından veya onun adına Türkiye’de gelir üzerinden ödeyeceği vergilerin ABD’dekinden mahsubuna müsaade edecektir.

IRS; kurumlarda vergiden kaçınmayı sağlayan en önemli yöntemlerden biri olarak transfer fiyatlandırmasını kabul etmektedir. Bu sebeple kötüye kullanımın önüne geçmek üzere çok uluslu şirketler için etkili düzenlemeler yapmıştır. Bu açıdan bakıldığında transfer fiyatlandırmasına yönelik ilk düzenlemelerin ABD’de yapılmış olması tesadüf değildir¹⁷⁶. Tarihinin 1928’lere kadar gittiği, düzenleme olarak IRC’ye 1954’te girdiği ve 1962’de emsal bedelin kullanımının kabul edildiği ve 1968’de yöntemlerin belirlendiği, daha sonra diğer ülke ve kuruluşların ABD’de tarafından bu konuda yapılan düzenlemeleri esas aldığı görülmektedir¹⁷⁷. ABD’de transfer fiyatlandırmasını, seçilecek yöntemler ve cezaları; IRC § 482, § 6038A, § 6038C, § 6662 (e)-(h) maddelerinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere uymamanın cezası kayba uğratılan verginin %20 ile %40’ı arasında vergi cezası kesilmesidir¹⁷⁸. Uluslararası işlemlerin ABD’deki vergilendirilebilir geliri etkilememesi, emsal bedelin belirlenirken yöntemlerden birinin uygulanması ve seçilen yöntemin en iyi yöntem olduğunun belgelerle kanıtlanması halinde mükellefler cezalarla karşılaşmaz¹⁷⁹. Kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemleri karşılaştırılabilir fiyat, yeniden satış fiyatı, kâr bölme ve mükellefin belirleyeceği yöntemlerdir. Bunlarla birlikte

¹⁷³ Gülşen Gedik, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012, s. 230.

¹⁷⁴ IRS, Form 1118, Foreign Tax Credit – Corporations, <https://www.irs.gov/uac/form-1118-foreign-tax-credit-corporations>, (13.06. 2016).

¹⁷⁵ 31.12.1997 ve 23217 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” Md. 23.

¹⁷⁶ Serkan Açar, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Ankara 2011, ss. 51-52.

¹⁷⁷ Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler I”, *Vergi Diniyası*, S. 214, Haziran 1999, ss. 58-59.

¹⁷⁸ Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu, *Transfer Fiyatlandırması: Üretim İşletmelerinde Uygulama*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 122.

¹⁷⁹ Kapusuzoğlu, a.g.m., s. 62.

karşılaştırılabilir hizmet fiyatı, hizmet maliyeti, brüt hizmet marjı ve hizmet maliyet artı yöntemi uygulanabilir¹⁸⁰ Mükelleflerin işlemlerinde vergi riskleriyle karşılaşmaması için transfer fiyatlandırmasıyla ilgili düzenlemelere özen göstermesi gerekmektedir.

Vergi cennetleri veya düşük vergili ülkelerde kurulan kontrol edilen yabancı şirketlerle ilgili düzenlemeler yapan ilk ülke ABD'dir. Düzenleme 1937 yılında vergiden kaçınma amacıyla yabancı ülkelerde kurulan şirketlerin kullanımının önlenmesi için "Foreign Personal Holding Company (FPHC)" mevzuatıyla yapılmıştır. Bugünkü anlamıyla "kontrol edilen yabancı kurum" (controlled foreign company - CFC) rejiminin de 1962 yılında ilk olarak ABD mevzuatında "Subpart F"¹⁸¹ hükümleri kapsamında yapıldığı görülmektedir¹⁸². ABD'nin bu düzenlemesi ilerleyen yıllarda benzer hükümlerin birçok ülkede yürürlüğe konmasının temelini oluşturmuştur. Ayrıca düzenleme uzun yıllardır uygulanması ve mevzuata yerleşmesine rağmen vergi hukukunun en karmaşık alanlarından biri olarak kabul edilmektedir¹⁸³. Kontrol edilen yabancı kurum gelir vergisi beyanı 1120-F formuyla yapılacaktır¹⁸⁴. Ayrıca şirketler 5471 nolu form ile ilgili bilgileri bildirimde bulunmak zorundadır¹⁸⁵.

SOX ve FIN 48 sadece ABD merkezli şirketler için değil, yabancı şirketlerin ABD merkezli iştirakleri ve ABD SEC'e kayıtlı ABD dışı kuruluşlar için de geçerlidir¹⁸⁶. Bu sebeple vergi riskinin uluslararası boyutunda SOX ve FIN 48 düzenlemelerine dikkat edilmelidir. Bu düzenlemelerin diğer ülkelere de öncülük etmesi vergi riskinin uluslararası yönetiminde özen gösterilmesini gerektirir. Bununla birlikte UFRS ve US GAAP arasındaki uyumlaştırma çalışmaları FASB ve IASB tarafından sürdürülmektedir. Gelir vergisinin raporlanmasının uyumlaştırılması da plan dahilindedir¹⁸⁷. UFRS/UMS 12 ve ASC 740 arasındaki farklılıklar finansal raporlamada riskleri artırmaktadır. Genel anlamda benzerlikleri olsa da önemli bir farklılık UFRS/UMS 12'nin belirsiz vergi pozisyonları için ayrıntılı düzenlemeler ve iki aşamalı süreci içermemesinden kaynaklanır. Bunun yanında UMS 12 vergi rezervlerine ilişkin hükümler UMS 37'de olasılık kapsamında

¹⁸⁰ Köse, Ferhatoğlu, a.g.e., s. 122.

¹⁸¹ IRC Subtitle A, Chapter 1, Subchapter N, Part III, Subpart F § 951-965.

¹⁸² Meltem Sağlam, *Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, ss. 42-44.

¹⁸³ Gedik, a.g.t., s. 21.

¹⁸⁴ IRS 1120-F, https://www.irs.gov/pub/irs-access/fl1120f_accessible.pdf, (12.06.2016).

¹⁸⁵ IRS Forms for Corporations, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/forms-for-corporations>, (13.06.2016).

¹⁸⁶ OECD, "General Administrative Principles", a.g.e., s. 7.

¹⁸⁷ Petolick, a.g.e., s. 463.

değerlendirilebilir. Bununla birlikte gelir üzerinden alınmayan vergiler UFRS/UMS 12 ve ASC 740 kapsamında değil, UFRS/UMS 37 ve ASC 450 (FAS 5) kapsamında şarta bağlı varlıklar ve yükümlülükler çerçevesinde raporlanmalıdır¹⁸⁸. Bu farklılıkların giderilmesine yönelik 1 Ocak 2019'dan itibaren geçerli olacak UFRS Yorum 23 (IFRIC 23) kapsamında gelir vergisi muameleleri konusundaki belirsizliklerle ilgili bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme UMS 12'ye belirsizliğin etkilerinin nasıl giderileceğine yönelik bir ek sağlamaktadır¹⁸⁹.

Vergi idareleri arasında bilgi değişiminin temelini teşkil eden adımlardan biri olan FATCA, 18 Mart 2010 tarihinde kabul edilmiştir. Bu yasa ile beyan dışı bırakılan gelirlerinin tespit edilebilmesi amacıyla ABD mukimi olmayan finansal kuruluşlara bazı yükümlülükler getirilmiş, bunlara uyulmaması durumunda ise söz konusu finansal kuruluşlara Amerikan kaynaklı gelirlere yapılan ödemelerden %30 oranında stopaj yapılması öngörülmüştür. Bu yasal düzenlemeden hareketle otomatik bilgi değişimi yapılmasına yönelik olarak farklı ülke politikaları ve hukuk sistemleri gözetilerek farklı anlaşma modelleri geliştirilmiştir. Bunlar; taraf devletler arasında otomatik bilgi değişimi yapılmasını öngören “Hükümetlerarası Anlaşma” (Model I) ile anlaşmaya taraf ülkelerin kendi ülkelerindeki finansal kuruluşlarının otomatik bilgi değişimi için doğrudan IRS ile anlaşma yapmalarını, yetkili makamlarının ise ABD ile talep üzerine bilgi değişimini öngören “İşbirliği Anlaşması”dır (Model II). Ayrıca anlaşmaya taraf ülkeler 3. Madde gereği birbirlerinin uygun koruma ve altyapı gerekliliklerini yerine getirmesini sağlayarak değişime tabi tutulan bilgilerin gizliliğini ve mükelleflerin çıkarlarının korunmasını güvenceye almış olmalıdır. Aralarında OECD ve Avrupa Birliği'ne üye devletler ile G-20 ülkelerinin tamamına yakınının da bulunduğu 113 ülke¹⁹⁰, ABD ile otomatik bilgi değişimi konusunda uluslararası anlaşma akdedilmesi yoluna gitmiştir. FATCA anlaşması her iki tarafa da belirli yükümlülükler getirmektedir. Örneğin ABD ve Türkiye arasındaki anlaşma gereği bildirim yapan Türk finansal kuruluşunca tutulan ve bir ya da daha fazla belirli ABD kişisi tarafından sahip olunan veya belirli ABD kişisi olan bir veya daha fazla kontrol eden kişisi bulunan ABD dışı kurum tarafından sahip olunan finansal hesaplar “Bildirimi Zorunlu ABD Hesabı” olarak değerlendirilecektir. Bildirimi zorunlu hesap olarak, 30 Haziran 2014 tarihi itibarıyla açılmış veya değeri 250.000 \$ bakiyeyi aşan kurum hesapları

¹⁸⁸ Anderson, Grave, Moore, a.g.e., s. 74, 103.

¹⁸⁹ Deloitte, US GAAP Plus, ASC 718, a.g.e.

¹⁹⁰ Liste için bkz. <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>, (17.06.2016).

için tarama yapılacaktır. Anlaşmanın Ek I maddesinde istisnai olmakla birlikte, 1 Temmuz 2014 tarihinde veya sonrasında açılan yeni kurum hesaplarında ise parasal eşiklere bakılmaksızın tarama yapılacaktır. Türkiye bakımından, her bir bildirim yapan Türk finansal kuruluşunun, bildirim zorunlu ABD hesabına ilişkin olarak¹⁹¹:

(1) bu tür bir hesabın hesap sahibi olan her bir belirli ABD kişinin adı, adresi ve ABD vergi kimlik numarası ile Ek I'de açıklanan durum tespiti yöntemlerinin uygulanması sonrasında, belirli ABD kişisi olan bir veya daha fazla kontrol eden kişisi bulunduğu belirlenen bir ABD-dışı kurumun tespiti durumunda, bu kurumun ve ilgili her bir belirli ABD kişinin adı, adresi ve (varsa) ABD vergi kimlik numarası;

(2) hesap numarası (veya hesap numarasının yokluğunda işlevsel eşdeğeri);

(3) Bildirim Yapan Türk Finansal Kuruluşunun adı ve kimlik numarası;

(4) ilgili takvim yılının veya diğer uygun bildirim döneminin sonu itibarıyla veya hesap yıl içerisinde kapatılmış ise kapatılmadan hemen önceki hesap bakiyesi veya (nakdi değer sigorta sözleşmesi ya da düzenli ödeme sözleşmesi durumunda nakit değer ya da vazgeçme değeri dahil) değeri;

(5) Saklama Hesabı bakımından:

(A) hesapta tutulan varlıklar ile ilgili olarak takvim yılı veya diğer uygun bildirim dönemi boyunca hesaba (veya hesaba ilişkin olarak) her bir olayda ödenen veya alacak kaydedilen faizin toplam brüt tutarı, temettülerin toplam brüt tutarı ile diğer gelirlerin toplam brüt tutarı; ve

(B) Bildirim Yapan Türk Finansal Kuruluşunun bir saklamacı, simsar, temsilci veya hesap sahibi için başka şekilde bir aracı gibi hareket ettiği hesaba, takvim yılı veya diğer uygun bildirim dönemi boyunca ödenen veya alacak kaydedilen, malvarlığı satışı veya iftasından toplam brüt hasılat;

(6) Mevduat hesabı bakımından, takvim yılı veya diğer uygun bildirim dönemi boyunca hesaba ödenen veya alacak kaydedilen faizin toplam brüt tutarı; ve

(7) Anlaşmanın 2 nci maddesinin 2(a)(5) veya 2(a)(6) ncı bentlerinde belirtilmeyen herhangi bir hesap bakımından, Bildirim Yapan Türk Finansal Kuruluşunun yükümlüsü veya borçlusu olduğu hesap sahibinin hesabıyla ilgili olarak takvim yılı veya diğer uygun bildirim dönemi boyunca hesap sahibine ödenen veya alacak kaydedilen, takvim yılı veya diğer uygun bildirim dönemi boyunca hesap sahibine yapılan ifta ödemelerinin toplam tutarı dahil toplam brüt tutar temin edilerek Amerikan Gelir İdaresi ile paylaşılacaktır.

¹⁹¹ GİB, FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular, http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular, (25.06.2016). Anlaşma kapsamında bilgi değişimi tarihi önce 30 Eylül 2016 olarak belirlenmiş ve en son 30 Eylül 2017'ye ertelenmiştir.

B. AVUSTURALYA'DA VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

1. Vergi Riski Yönetimine Genel Bakış

Avustralya'da 1986 yılında beyana dayalı sisteme geçişle birlikte, beyanlar sonrası uyum gösteren ve göstermeyen mükelleflerin belirlenmesi açısından denetim önem kazanmıştır. Bu sebeple, denetim yapılacak mükellefleri seçme açısından teknikler geliştirilmeye başlanmıştır. 1988 yılında ise denetimler; karmaşık denetim, işletme denetimi ve öncelikli denetim olarak sınıflandırılarak, denetim aktiviteleri ilk defa sistematize edilmiştir. Aynı yıl bazı sektörlerde bilgi toplamak ve vergiye uyum davranışlarını öğrenmek için denetime dayalı projeler geliştirilmiştir. 1990'lardan itibaren idare, mükellefleri tür ve boyutlarına göre segmentlere ayırmış ve her segmente göre; hizmet sunumu, denetim, sistem ve tahsilata yönelik uygun yaklaşımı tespit etmeye çalışmıştır¹⁹².

ATO (Australian Tax Office) benimsediği idarenin elindeki kaynakları heba etmemeyi sağlayan "idari etkinlik" anlayışını her alanda uygulamaya çalıştığı için, denetim seçimi ve tamamlanma sürecini de bu hedef doğrultusunda şekillendirilmiştir¹⁹³. Denetimde risk analizleri, genelde sadece idarede tespit kapasitesini geliştirerek daha iyi vergi denetim seçimine odaklanan bir süreçtir. Fakat denetim hem mükellefler hem de ATO için çok maliyetlidir. ATO'nun 2001 yılından itibaren resmi olarak uygulamaya başladığı vergi uyum modeli ise, en iyi denetim seçiminin ötesine geçmeyi amaçlayan bir yapıda olup, mükellefi anlayan ve uyuma doğru yönlendiren bir sistemdir¹⁹⁴.

ATO'nun uyguladığı vergi riski analizi en eski uygulamalardan birisi olup, bir uyum modeli kullanarak çalışmaktadır¹⁹⁵. ATO'nun kabul ettiği vergi uyumu modeli Australian National University ile birlikte geliştirilmiştir. OECD de yayınladığı raporlarda bu modelin kullanılmasını önermiştir. Model, mükellefleri vergi uyumu ve/veya uyumsuzluğu konusunda etkileyen ya da motive eden faktörleri belirlemeye

¹⁹² Robert Whait, "Developing Risk Management Strategies in Tax Administration: The Evolution of The Australian Tax Office's Compliance Model", *eJournal of Tax Research*, 10(2), 2012, s. 448.

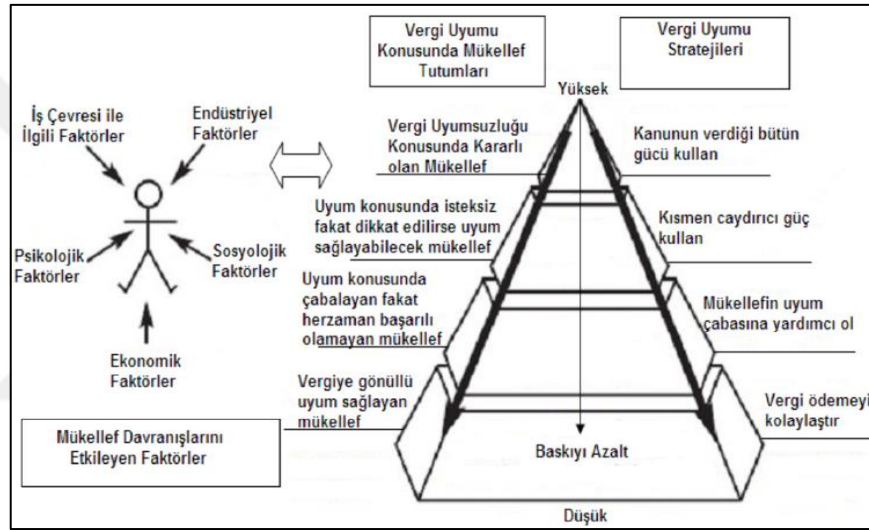
¹⁹³ Whait, a.g.e., s. 447.

¹⁹⁴ Australian Government Inspector-General of Taxation (IGT), "Review into Aspect of the Australian Taxation Office's use of Compliance Risk Assessment Tools", 2013, <http://igt.gov.au/files/2014/12/use-of-risk-assessment-tools.pdf>, (10.01.2016).

¹⁹⁵ Freedman, a.g.e., s. 116.

odaklanmıştır¹⁹⁶. Bu sistemde amaç; mükellefleri doğru olanı yapmaya yönlendirmek ve yaptıkları şeyleri mümkün olduğunca kolay yapmalarını sağlamaktır¹⁹⁷.

ATO'nun kabul ettiği uyum modeli aşağıdaki şekilde görülmektedir. Bu modelde mükellefleri davranışlarını etkileyen beş faktör belirlenmiştir. Ayrıca bu faktörlerin etkileri sonucunda mükelleflerin dört basamaklı bir strateji içinde, hangi noktada oldukları belirlenerek, bu doğrultuda onlara hizmet sunulmakta ve/veya zorlama yapılmaktadır. Örneğin uyum konusunda isteksiz fakat dikkat edilirse uyum sağlayabilecek mükelleflere, kısmen caydırıcı güç kullanılırken; vergiye gönüllü uyum sağlayan mükelleflerin ise vergi ödemeleri ve bunlara yönelik ödevleri kolaylaştırılmaya çalışılmaktadır.



Şekil 5. ATO Vergi Uyum Modeli

Kaynak: Benk, Kartalcı, 2015: 52.

Uyum Modeli; vergi uyumu göstererek, vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflere karşı mümkün olduğunca esnek, bunun tersi olarak uyumsuz mükelleflere ise oldukça sert yaptırımlar uygulama sürecini oluşturur¹⁹⁸. Uyum davranışını etkileyen faktörleri tespit etmeyi amaçlayan model, farklı uyum gösteren mükelleflere, gösterdikleri bu davranışlara göre davranma üzerine kuruludur. Bu sebeple risklerin giderilmesi için her gruba farklı stratejiler uygulanır. Stratejiler, mükellefleri doğru olanı

¹⁹⁶ Benk, Kartalcı, a.g.m., s. 52.

¹⁹⁷ ATO, "Compliance in Focus 2013-2014", Canberra, 2013, https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CS_C/downloads/CSC35735NAT74689.pdf, (17.01.2016), s. 2.

¹⁹⁸ Gökhan Dökmen, Günel Tuğay, "Vergi Uyumunun Sağlanması İçin Duyarlı Regülasyon Sistemi: Avustralya Örneği", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Özel Sayı, C.8, Y.8, 2012, s. 51.

yapmaya yönlendirerek, daha fazla kişinin gönüllü uyum göstermesine yardımcı olmayı amaçlar¹⁹⁹. İdare, uyum stratejisini uyguladığından beri; vergi gelirlerinde yükselme, beyannamelerin zamanında verilmesinde ve beyanname sayısında artış gözlenmiştir. Bu durum modelin başarısını göstermektedir²⁰⁰.

ATO, tespit ettiği farklı aşamalardaki mükelleflere en uygun yaklaşımı belirlemek için farklı araçlar kullanmaktadır²⁰¹. Uyum analizinde kullanılan bilgi ve eşleştirme kapasiteleri her yıl genişletilmekte ve geliştirilmektedir. Her yıl ATO, 640 milyon üzerinde işlemin düzgün olarak bildirildiğini ve iddiaların doğruluğunu kontrol etmektedir²⁰². Yaptığı protokoller yardımıyla ATO; bankalardan, finansal ve yatırım kuruluşlarından, işverenlerden, motorlu araç tescil organlarından, tapu dairelerinden, diğer devlet organlarından, Avusturalya İşlem Raporlama ve Analiz Birimi'nden, uluslararası anlaşmalı birimlerden, ticari kredi ve banka kartı kullanımlarından, borsalar ve hisse senedi kayıtlarından, inşaat ve yapı sektöründeki işletmelerden, sağlık sigortalarından²⁰³ elde edilen bilgilerle veri eşleştirmesi yapılmaktadır. Avustralya'da uygulanan sektörel analizlere paralel olarak, 58 kriter geliştirilmiştir. Bu kriterler malın maliyeti, işgücü maliyeti ve kira maliyetleri gibi işlemleri belirleyerek, sektörel normlara aykırılıkları izler. En riskli sektörler; inşaat, taşımacılık, restoran, kuaför ve güzellik salonları, temizlik servisi, tekstil, motorlu araç bayileri, sanat eşyası ve antika satıcıları olarak belirlenmiştir²⁰⁴.

ATO 2015-16 döneminde; 3,8 milyon denetimi de içeren uyum aktivitesi gerçekleştirdiğini, ve 13,8 milyar AUD ek vergi geliri elde ettiğini beyan etmiştir²⁰⁵. Uyum aktiviteleri risk gözden geçirme, denetim, ön uyum incelemesi, vergi eşleştirme, yükümlülüklerle ilgili kontrol gibi aktiviteleri içermektedir. Bunlar sonucunda yaklaşık 6,4 vergi cezası ve faizi hesaplanmıştır²⁰⁶.

ATO'nun kontrol listesi aşağıdakileri içermektedir²⁰⁷:

¹⁹⁹ ATO, 2013, a.g.e., s. 3.

²⁰⁰ Dökmen, Günel, a.g.e., ss. 55-60.

²⁰¹ IGT, a.g.e., s. 25.

²⁰² ATO, a.g.e., s. 2.

²⁰³ Bkz. ATO, <https://www.ato.gov.au/General/Building-confidence/In-detail/Data-matching/Sources-of-information/>, (17.01.2016),

²⁰⁴ Loeprick, Engelschalk, a.g.e., s. 50.

²⁰⁵ ATO, "Annual Report 2015-2016", https://annualreport.ato.gov.au/sites/g/files/net1861/f/ATO_AR_15-16_Vol1-Full.pdf, s. 41, 43.

²⁰⁶ ATO, "Compliance in Focus 2013-2014", ss. 26-77.

²⁰⁷ ATO, Large Business and Tax Compliance, Canberra, a.g.e., s. 9.

- Sektörel göstergelerden farklı finansal ve vergi performansı,
- Geçmiş performansa, ilgili ekonomik göstergelere ve endüstri trendlerine kıyasla vergi ödemelerinin tutarı veya göstergelerindeki önemli değişiklikler,
- Ekonomik performans, verimlilik ve vergi performansı arasında açıklanamayan değişiklikler,
- Açıklanamayan kayıplar, düşük efektif vergi oranları ve bir işletmenin veya kuruluşlarının nispeten çok az veya hiç vergi ödemediği durumlar
- Kurumun, ortaklıklarının, yönetim kurulu üyelerinin, önemli yöneticilerin veya danışmanların geçmişindeki agresif vergi planlaması
- Uyum yapıları, süreçleri ve yaklaşımlarında algılanan zayıf yönler
- Vergi kanunlarının niyetiyle çelişen vergi sonuçları
- Vergi kanunları istismarının teşvik edildiği durumlar
- Bir işlemin, işlemle ilgili bir kararda açıklanandan farklı bir şekilde uygulanması
- İşletmenin hızlı büyüme, yeniden yapılanma, birleşme veya devir, yeni muhasebe yazılımı veya muhasebe personeline değişiklik yapma gibi konulardaki durumu.

Avustralya’da 2014 yılı için en riskli 5 vergi alanı; transfer fiyatlandırması ile bunun dışındaki diğer vergiden kaçınma yolları, KDV hileleri ile bunun dışındaki diğer vergi hileleri ve kayıtdışı ekonomideki faaliyetler olarak açıklanmıştır²⁰⁸. ATO ulaştığı bilgileri gizlilik hakkı çerçevesinde; 1936 tarihli Gelir Vergisi Tarhiyat Kanunu’nun ve 1953 tarihli Vergilendirme İdaresi Kanunu’nun gizlilik hükümlerine ve 1988 tarihli Bilgileri Koruma Kanunu’na uygun bir şekilde saklamaktadır.

2013-2014 döneminde büyük mükellefler için yapılan bir risk değerlendirilmesinde 1405 mükelleften 925 düşük riskli, 319 orta riskli, 158 önemli risk değerlendirmesi gerektiren ve 3 mükellef de yüksek riskli çıkmıştır²⁰⁹. Bu sebeple büyük mükellefler için ayrı uygulamaların önem taşıdığı her zaman kabul edilmektedir. Uygulanan vergi uyum modeli, Haziran 2003’te şirketlerde vergi yönetimini teşvik etmek için Büyük Mükellefler ve Vergi Uyum (Large Business and Tax Compliance) programıyla devam etmiştir²¹⁰. Bu programda ATO, şirketleri vergi riski yönetiminin önemini anlamak ve kendi risk yönetim

²⁰⁸ OECD, “Tax Administration 2015”, a.g.e., s. 130.

²⁰⁹ ANAO (Australian National Audit Office), “Annual Compliance Arrangement with Large Corporate Taxpayers Report 2014-2015”, 2014, https://www.anao.gov.au/sites/g/files/net616/f/ANAO_Report_2014-2015_05.pdf, s. 60.

²¹⁰ Wunder, a.g.m., s. 15.

politikalarını oluşturmak için teşvik etmektedir²¹¹. Modelin özü denetime odaklı bir temelden çok, özellikle ilk 100 büyük mükellef için, zamanında vergi risklerini yöneterek, kullanılabilir bir belirlilik ve kaynak yönetimine elverişli bir uyum stratejisi oluşturulmasına dayanır. ATO ve düzenlemeye katılmak isteyen gönüllü mükellefler arasında uygulanan yıllık uyum anlaşması (annual compliance arrangement); iyi bir vergi yönetişim süreci ve önemli vergi risklerinin zamanında, tam ve doğru şekilde açıklanması için şeffaf ve açık bir ortam sağlar²¹².

2. Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi

a. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

Avustralya’da vergi sistemi ekonominin göreceli büyüklüğü yanında oldukça karmaşık olarak kabul edilebilir. Vergi sistemi ve onun idaresi şirketler üzerinde oldukça fazla yükümlülük ve baskı oluşturmaktadır. Şirketler sadece maddi yükümlülükle karşılaşmaz aynı zamanda, yaygın stopaj uygulamasıyla vergiyi devlet adına toplarlar²¹³. Avustralya’da yaklaşık 125 farklı vergi türü olmasına rağmen temelde gelir vergileri ve mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler büyük bir paya sahiptir. 1936 yılında çıkarılan Gelir Vergisi Tarhiyat Kanunu (Income Tax Assessment Act) 126 sayfa iken, 1997 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Tarhiyat Kanunu’la birlikte 7.000 sayfaya ulaşmıştır. Gelir vergisi kurallarının normal bireyler tarafından anlaşılamayacağı kabul edilmiştir. Bu sebeple beyannamelerin hazırlanmasında danışman ve aracılardan yararlanılmasının oranı yüksektir²¹⁴.

Vergiden kaçınmayı önleyen genel düzenlemeler, 1936 tarihli Gelir Vergisi Tarhiyat Kanunu’nun IVA bölümünde yer almaktadır²¹⁵. 1936 tarihli Gelir Vergisi Tarhiyat Kanunu’nun ilgili bölümü gelir vergisini azaltan planlar olarak çok ayrıntılı düzenlemelere sahiptir. Bu kanunun uygulanması yasada belirtilen unsurlara bağlıdır. Bunlar; 177A(1) ve (3)’te tanımlandığı şekilde bir planın varlığı, 177D’ye göre planın yükümlüye 177C’de tanımlanan vergi faydasını sağlamalı ve burada öncelikli amacı vergi

²¹¹ Henehan, Walsh, a.g.e., s. 19.

²¹² OECD, “Co-operative Compliance 2013”, a.g.e., s. 26.

²¹³ Tim Cox, Domian Morrin, Ashley King, “Australia”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010, s. 135.

²¹⁴ Binh Tran-Nam, “Tax Reform and Tax Simplification: Conceptual and Measurement Issue and Austrian Experiences”, *The Complexity of Tax Simplification*, Ed. Tamer Budak, Simon James, Adrian Sawyer, Palgrave Macmillan, UK, 2016, s. 18

²¹⁵ Bkz. http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/, (08.09.2016)

faydası elde etmek olmalıdır²¹⁶. Avusturalya’da 2015 yılında Tax and Superannuation Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance Bill) ile matrah aşındırma ve kâr kaydırmaya yönelik bazı endişeleri gidermek için kurallar GAAR düzenlemeleri revize edilmiştir²¹⁷. Bu düzenleme çok uluslu şirketlere yönelik MAAL Kanunuyla yapılanın devamı niteliğindedir. MAAL Kanunu uluslararası vergi uyumu kısmında ele alınacaktır. 1936 tarihli Gelir Vergisi Tarhiyat Kanunu 177DA’ya eklenen kısım, yabancı mukimin Avustralya’da daimi işyeri kabul edildiği düşüncesiyle vergi ödenmesini ve böylece yurtdışı yerleşik kişinin gelir vergisi ile stopaj vergisine tabi tutulmasını amaçlamaktadır. Düzenleme “Google vergisi” olarak adlandırılmıştır. Şu anda kapsama giren 26 şirketle iletişim kurulmaktadır²¹⁸.

Gelir idareleri büyük kurumlar vergisi mükellefleri için vergi riski yönetiminin vergi uyumunun geliştirilmesine yardımcı olacak etkili bir vergi fonksiyonun önemli bir parçası olduğunu tespit etmiştir. Özellikle ATO çok sayıda duyuru ve beyanda yöneticilerin vergi riskleri konusunda bilgilendirilmesi gerektiğini ve kurumsal yönetim uygulamalarının kapsamlı bir vergi riski yönetimine ihtiyaç duyduğunu vurgulamaktadır²¹⁹.

ATO büyük mükelleflere yönelik risk incelemelerini gerçekleştirirken, mükellefler tarafından vergi riski yönetimi uygulamaları uyum riskinin seviyesi ve denetimin kapsamına yönelik kararlarda bir gösterge olarak kullanılmaktadır. ATO, yöneticilerin vergi riski konusunda bilgilendirilmeleri sonucunda, büyük mükellefler tarafından vergilendirmeye uyum konusunda ilerleme kaydedilmesini beklemektedir. Ayrıca, vergi riski yönetimini vergi uyumu davranışının sağlanmasının ayrılmaz bir parçası olarak tanımlarken, ATO'nun yaptığı denetim masraflarında tasarruf yapılması mümkündür²²⁰.

Avusturalya’da yapılan bir araştırmada, az sayıda firmanın vergi riski yönetimi uygulamasına rağmen, uygulayan firmalarda hem kabul edilebilir risklerin azaldığı hem de gelir vergisi açısından vergi uyumunun arttığı tespit edilmiştir²²¹.

²¹⁶ Gökbel, a.g.e., s. 91.

²¹⁷ Christophe Waerzeggers, Cory Hillier, “Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR), Tax Law IMF Technical Note, 2016, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf>, (18.06.2016).

²¹⁸ John Tretola, “Comparing the New Zealand and Australian GAAR”, *Revenue Law Journal*, 25(1), 2017, s. 17

²¹⁹ Lavermicocco, “Tax Risk Management Practices ...”, a.g.m., s. 89.

²²⁰ Lavermicocco, “Tax Risk Management Practices ...”, a.g.m., s. 89.

²²¹ Catriona Lavermicocca, Margaret McKerchar, “The Impact of Managing Tax Risk on the Tax Compliance Behaviour of Large Australian Companies”, *Australian Tax Forum*, 2013, 28(4), s. 707.

Avustralya ekonomisinde ve vergi sisteminde büyük mükelleflerin önemli bir yeri olduğunu kabul eden ATO, vergi sisteminin şirketlerin işlemleriyle birlikte gelişmesinde onlarla birlikte çalışmayı amaçlamaktadır. Bu süreçte, karşılıklı daha anlaşılabilir bir ortam oluşturmak ilk adımdır. Büyük mükelleflerin devletin gelirlerinde yüksek bir payı olmakla birlikte hem stopaj yoluyla alınan vergilerde hem de çalışanların emeklilik sigortası ödemeleri açısından da önemli bir konumdadırlar. Bu sebeple onların vergi sistemindeki bu önemli rolünü desteklemek için; ATO sunduğu hizmetlerde vergi kanunlarına daha kolay uyum sağlamak, uyum maliyetlerini azaltmak ve gönüllü uyumu desteklemek için çalışmaktadır. Bu yaklaşım özellikle Avustralya’da mükelleflerin temel haklarından olan “doğru vergi miktarının ödenmesi”ni sağlamaktadır²²².

2012-13 döneminde toplanan 311,5 milyar AUD net vergi gelirinin, stopajlarla birlikte 155,5 milyar \$ (%49,9) büyük kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ödenmiştir²²³. Bu sebeple büyük mükellefler üzerinde uyuma yardımcı olmayı amaçlayan stratejiler izlemektedir. ATO, 2013 yılında açıkladığı 1.850 şirket üzerinde yaptığı araştırmada büyük işletmelerin çoğunlukla uyumlu olduğunu ancak küçük bir grubun fırsatçı vergi planlaması stratejilerinin tespit edildiğini ve bunlara yoğunlaşacaklarını açıklamıştır²²⁴.



Şekil 6. ATO'nun Önerdiği Vergi İşletim Modeli

Kaynak: ATO, “Large Business and Tax Compliance”, a.g.e., s. 5.

²²² ATO, Large Business and Tax Compliance, a.g.e., s. 3.

²²³ ANAO, “Annual Compliance Arrangement ...”, a.g.e., s. 11.

²²⁴ ATO, Large Business and Tax Compliance, a.g.e., s. 4.

Süreç, vergi risklerinin tanımlanması ve gözden geçirilmesi için işletmeyle ortak bir anlayış oluşturmak, belgelere kolay erişim sağlamak, muhasebe ve yönetime ilişkin belgelere ilişkin temelleri ve iddiaları tartışmak ve endişeleri iletmek üzerine kuruludur. Süreçte ATO'nun amacı şirketleri Avustralya'da ve uluslararası alanda yeterli vergi riski yönetimi için yardımcı olmak ve teşvik etmektir²²⁵.

ATO, hem işletmelerle hem de onlara yardımcı olacak kurumsal yönetim kodları geliştiren kurumlarla hem de stratejik ve operasyonel olarak vergi uyumu risk yönetimi süreçlerine dahil olmak için faaliyette bulunmaktadır. Avustralya'da kurumsal raporlama ve açıklama mevzuatı, maddi vergi riskleri hakkında kurulların uygun bir şekilde bilgilendirilmelerini sağlar. Şeffaf, hesap verebilir olmak ve ATO ile yapıcı bağlantı gerçekleştirerek şirketler daha düşük risk profili ve bunun sonucu olarak daha az itibari risklerle karşılaşır. Yıllık uyum düzenlemeleri daha az denetim ve taraflar için daha fazla belirlilik sağlamaktadır²²⁶.

ATO tarafından uygulanan Risk Farklılaştırma Çerçevesi, tüm büyük işletmeler için bir risk derecelendirmesi yapmaktadır. Bu risk derecelendirmeleri ATO'nun büyük işletmelerle olan etkileşimini, izlemeden düzenli risk gözden geçirmelerinin ve denetimlerin kullanımına kadar genişletir. Risk yönetimi çerçeveleri, ATO'nun risk derecelendirmelerinin belirlenmesinde niteliksel göstergelerdir. ATO, sağlam süreçler ve prosedürlerle desteklenen sağlam sistemler, açık sorumluluklar, güçlü kontroller ve uzman personelle vergi yönetiminin kurulmasını beklemektedir²²⁷. ATO, şirketlerden vergi yükümlülüklerine uygun kurumsal yönetim düzenlemeleri yapmalarını beklemektedir. Bu sürecin işletmede; vergi risklerini belirleme, değerlendirme ve azaltma kapasitesine sahip olması gerekir²²⁸.

Avustralya'da; raporlama, yerel vergi yükümlüklerine ve vergi sisteminin genel işleyişine uyumun etkinliği özellikle büyük işletmeler için vergi riski yönetimi sisteminin kurulmasıyla mümkündür²²⁹. ABD'de SOX'un ülkelerdeki düzenlemelere etkisi Avustralya'da kurum riskleri üzerinde reform gerekliliklerini ortaya çıkarmıştır²³⁰. 2001

²²⁵ ATO, Large Business and Tax Compliance, a.g.e., s. 5.

²²⁶ ATO, Large Business and Tax Compliance, a.g.e., s. 10.

²²⁷ Deloitte, "The Tax Cube: Your First Step to Tax Risk Management", 2014, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/tax/deloitte-au-tax-cube-30092014.pdf>, (22.08.2016).

²²⁸ ATO, Large Business and Tax Compliance, a.g.e., s. 10.

²²⁹ Lavermicocca, "Tax Risk Management and the Application of Ethics", a.g.e., s. 4.

²³⁰ Cox, Morrin, King, a.g.e., s. 139.

Şirketler Yasası'nın 180 (1) sayılı maddesiyle düzenlenen kurumsal yönetim ilkesine dayanarak; yöneticilerin bir vergi riski stratejisi oluşturmaları ve bu stratejiye kurumsal yönetim ile uyumluluğunu sağlamaları beklenmektedir²³¹. Bu kanunda Şirketler Hukuku Ekonomik Reform programıyla kurumsal yönetim için önemli değişiklikler olmuştur²³². Ayrıca ASX (Australian Securities Exchange-Avustralya Menkul Kıymetler Borsası) Avustralya'daki bir şirketin sosyal sorumluluğuyla ilgili belirli bir yasal düzenleme içermese de kabul ettiği kurumsal yönetim ilkeleri gereği kayıtlı şirketlerin “etik ve sorumluluk sahibi davranması” gerekmektedir (İlke 3). Vergi kararlarının sonuçlarına ilişkin hesap verebilirlik, yasal zorunluluklara sadece uyumdan daha fazlasını gerektiren ve yatırımcılar ile daha geniş toplulukların makul beklentileri ile tutarlı bir şekilde dürüstlük içinde davranmayı içeren 3. İlkenin muhtemel bir sonucudur²³³.

ATO'nun şirketlere vergi risklerini yönetmeleri için sunduğu hizmetler şunlardır²³⁴: işlemlerde belirlilik ve uyum maliyetlerini azaltmaya yönelik yıllık uyum anlaşmaları, uluslararası konularda belirlilik ve uyum maliyetlerini azaltmak için peşin fiyat anlaşmaları, bir işlem, sorun veya ürünle ilgili idarenin görüşlerinin verildiği özelge programı, mal ve hizmet vergileri yönetim ve risk yönetimi rehberi, riske dayalı sigorta ve yönetim workshopları.

- *Yıllık uyum anlaşması (annual compliance arrangements – ACAs)*: sadece gelir vergileri, mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler, gümrük vergileri, petrol ve maden kaynağı kiralama vergileri, ek gelir vergisi (fringe benefits tax²³⁵) için bir yada daha fazlasının kapsama alındığı ve büyük mükelleflerin yararlanabileceği işbirliğine dayalı idari bir uyum anlaşmasıdır²³⁶.

- *Ön uyum incelemesi (pre-lodgment compliance review)*: ACA'ya dahil olmayan mükellefler için 2011 yılında kullanılmaya başlayan uygulama, iki yıllık geçmişi ve gerçek zamanlı olarak bir vergi mükellefinin gelir vergisi beyannamesindeki açıklamalarının karşılaştırılmasıyla, bir ön uyum çalışması yapar. Bu durum mükelleflere nihai uyum ve

²³¹ Lavermicocca, “Tax Risk Management and the Application of Ethics”, a.g.e., s. 6.

²³² Cox, Morrin, King, a.g.e., s. 139.

²³³ Lavermicocca, Buchan, a.g.m., s. 10.

²³⁴ ATO, Large Business and Tax Compliance, a.g.e., s. 11.

²³⁵ Bu vergi, iş verenlerin çalışanlarına ve ailelerine sağladığı ulaşım, konut, borç gibi değerler üzerinden ödenmektedir Bkz. ATO, [https://www.ato.gov.au/general/fringe-benefits-tax-\(fbt\)/](https://www.ato.gov.au/general/fringe-benefits-tax-(fbt)/), (09.09.2016).

²³⁶ ATO, <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Compliance-and-governance/Annual-compliance-arrangement/>, (14.08.2016).

risk hafifletme konusunda yardımcı olur. Çoğu kullanıcı bu süreçteki açıklamaları yeterli görerek, bir ACA'ya katılmayabilir²³⁷.

- *Mal ve hizmet vergileri yönetim ve risk yönetimi kılavuzu (GST governance and risk management guide)*: Bu kılavuz kapsamında büyük mükelleflere dolaylı vergilerde dikkat edileceklerine yönelik interaktif bir ortam hazırlanmıştır²³⁸.

- *Riske dayalı sigorta ve yönetim workshopları*: ATO büyük mükellefler için uyguladığı workshoplarla risk yönetimi konularında bilgi vermeyi amaçlamaktadır²³⁹:

- *İsteğe bağlı açıklama (voluntary disclosure)*: verilen beyannamelerinde veya bildirimlerinde hata veya eksiklik olduğunu tespit ettiklerinde, bunları açıklamak ve sorunu düzeltmek için başvuruyu içerir. Örneğin bu yolla 2015-2016 yılında 294 milyonu mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerden, 285 milyonu nakit ödenmiş, çoğunluğu büyük mükelleflerden olmak üzere 975 milyon \$ yükümlülük artışı yapılmıştır²⁴⁰.

- *Bildirimi zorunlu vergi pozisyonu planı (raportable tax position schedules)*: 2012 yılından beri uygulanan bu plan, ACA'ya dahil olmayan büyük işletmeler için yıllık vergi beyannamesine ilave bir çizelgeyle potansiyel tartışmalı vergi pozisyonlarının bildirilmesini içermektedir²⁴¹.

- *Önemli riskli mükellef incelemesi (key taxpayer reviews)*: 2013'ten beri dolaylı vergiler için uygulanan inceleme, vergi pozisyonu planı sonucunda önemli risk görülen mükellefler için kabul edilmiştir²⁴².

- *Dış uygunluk güvence süreci (external compliance assurance process)*: 2014'te başlayan uygulama büyük mükelleflerden düşük riskli olanların davranış değişikliklerinin tespit edilmesi durumunda ATO'nun onlara yaklaşımlarında geçiş için kullanılmaktadır²⁴³.

²³⁷ ATO, "Annual Report 2015-2016", a.g.e., s. 65.

²³⁸ ATO, GST Governance and Risk Management Checklist, https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/ITX/downloads/ITX23439_NAT73616.pdf, (07.09.2016).

²³⁹ ATO, Large Business and Tax Compliance, a.g.e., s. 11.

²⁴⁰ ATO, "Annual Report 2015-2016", a.g.e., s. 43.

²⁴¹ ANAO, "Annual Compliance Arrangement ...", a.g.e., s. 65.

²⁴² ANAO, "Annual Compliance Arrangement ...", a.g.e., s. 65.

²⁴³ ANAO, "Annual Compliance Arrangement ...", a.g.e., s. 66.

Tablo 15. Avusturalya’da Uygulanan Politikaların Vergi Riski Alanlarına Etkileri

| Politikalar | İşlemsel Risk | Operasyonel Risk | Uyum Riski | Finansal Raporlama Riski | Portföy Riski | Yönetim Riski | İtibari Risk |
|--|---------------|------------------|------------|--------------------------|---------------|---------------|--------------|
| Yıllık Uyum Anlaşması | Var | | Var | | | | Var |
| Ön uyum incelemesi | | Var | Var | | | | Var |
| Mal ve hizmet vergileri yönetim ve risk yönetimi rehberi | Var | | Var | | | | |
| Riske dayalı sigorta ve yönetim workshopları | Var | | Var | | | | |
| İsteğe bağlı bildirim | Var | | | | | | Var |
| Bildirimi zorunlu vergi pozisyonu | Var | | | | | | |
| Önemli riskli mükellef incelemesi | | | | | Var | Var | Var |
| Dış uygunluk güvence süreci | Var | Var | Var | | | | |

Kaynak: İlgili açıklamalardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

b. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

Avusturalya UFRS’ye geçiş süreci 1996’da başlamıştır. 2005 yılından itibaren ise kademeli bir geçişle raporlama zorunluluğu olan kâr amacı güden şirketler, UFRS’yi uygulamaktadır²⁴⁴. Bu sebeple uzun süreli geçmişi nedeniyle finansal raporlamada uluslararası ölçütlere büyük oranda uyum sağlandığı kabul edilmektedir. UFRS’nin en büyük eksikliği belirsiz vergi pozisyonlarının raporlamasını düzenlememesi olarak belirtilmektedir²⁴⁵. IFRIC 23 ile yapılan yeni düzenlemeyle, 2019’dan itibaren sonunun hallolacağı düşünülmektedir.

1936 tarihli Gelir Vergisi Tarhiyat Kanunu’nda yapılan değişiklikle 30 Haziran 1990’dan itibaren uygulanmak üzere KEYK (kontrol edilen yabancı kurum) kuralları²⁴⁶, 1936 tarihli Gelir Vergisi Tarhiyat Kanunu Bölüm X’da ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır²⁴⁷. Düzenleme 2010’da değişikliğe uğramış ve kapsamı genişletilmiştir. Bir KEYK, belirlenen üç denetim testinden birini yerine getiren yerleşik olmayan bir şirket

²⁴⁴ Bkz. Australian Accounting Standards Board, http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/IFRS_adoption_in_Australia_Sept_2009.pdf, (08.09.2016); IFRS, <http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Australia-IFRS-Profile.pdf>, (08.09.2016).

²⁴⁵ Cox, Morrin, King, a.g.e., 159.

²⁴⁶ Michael Lang, Hans-Jörken Aigner, Ulrich Scheuerle, Markus Stefaner, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, Netherlands, 2004, s. 55

²⁴⁷ Bkz. http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/, (08.09.2016).

olarak kabul edilmiştir. Öncelikle Avustralya vergi kanunlarına göre belirlenen bir şirketin yabancı bir ülkenin mukimi olup olmadığı diğer ülkelerle çifte vergilendirme anlaşmaları uyarınca değerlendirilir. Avusturalya’da liste yöntemi uygulanmaktadır. 1936 tarihli Gelir Vergisi Tarhiyat Kanunu’nda 10 numaralı çizelgesinde yer alan ülkeler listelenmiş ülkelerdir²⁴⁸. Listelenen ülkelerde genellikle vergilendirilen tutarlar Avustralya’da tahakkuk eden vergiden muafır. Bu liste dışındaki ülkeler ise 404. bölümün listesi ek 1’deki A ekinde yer almakta ve KEYK uygulamasına tabi olmaktadır²⁴⁹.

Avusturalya’da transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenleme 1936 tarihli Gelir Vergisi Tarhiyat Kanunu’nun Bölüm III Kısım 13’te yer alır. Emsale uygun bedeli belirleme yöntemleri TR97/20 idari düzenlemesiyle ve raporlama sorumlulukları Vergi İdaresi Kanun’un 284-E maddesi ve TR2014/8 idari düzenlemesiyle yapılmıştır²⁵⁰. Transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uyulmaması sadece vergisel amaçlı kaçınma için yapılıyorsa %50 diğer durumlarda %25 ceza yükümlülüğünü doğurmaktadır²⁵¹. 1 Milyon AUD üzerinde yurtdışı işlemi gerçekleştiren yıllık vergi beyannamelerinin bir parçası olarak şirketler Schedule 25 formu bildirim yapma zorunluluğu²⁵² 2014 yılında değişmiştir. Yıllık küresel geliri 1 Milyar AUD üzeri olan şirketlerin ülke bazlı raporlama yükümlülüğü sebebiyle mevcut bildirim yükümlülüğü revize edilmiştir. Şirketlerin yurtdışındaki ilişkili kişilerle işlemleri 2 Milyon AUD üzerindeyse bir “uluslararası işlemler planı” (international dealing schedule) hazırlamaları ve yıllık vergi beyannamelerinin bir parçası olarak vermeleri gerekmektedir²⁵³. Mükellefler tarafından verilen bilgiler, ATO tarafından risk değerlendirmelerinde kullanılmaktadır²⁵⁴. Ayrıca BEPS 13 eylem planı doğrultusunda kabul ettiği ülke bazlı raporlama yükümlülüğüne uyulmamasına 1 Temmuz 2017’den itibaren geçerli olmak üzere 105.000 AUD ile 525.000 AUD arası bir ceza yükümlülüğü getirilmiştir²⁵⁵.

²⁴⁸ Almanya, Amerika, Birleşik Krallık, Fransa, Kanada, Japonya ve Yeni Zelanda listelenmiş ülkelerdir (Bkz. <https://www.legislation.gov.au/Details/F2015C00597>, 21.07.2016).

²⁴⁹ ATO, <https://www.ato.gov.au/Forms/Foreign-income-return-form-guide-2013-14/?page=3>(21.07.2016).

²⁵⁰ ATO, Transfer Pricing, <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Transfer-pricing/>, (02.07.2016).

²⁵¹ Deloitte, “2016 Global Transfer Pricing Country Guide”, <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-country-guide.html>, (23.07.2016), s. 18.

²⁵² Cox, Morrin, King, a.g.e., s. 144

²⁵³ ATO, Transfer Pricing, a.g.e.

²⁵⁴ Cox, Morrin, King, a.g.e., s. 144

²⁵⁵ The Crimes Amendment (Penalty Unit) Bill 2017 ile yapılan düzenleme hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Deloitte, Global Transfer Pricing Alert 2017-014, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-transfer-pricing-alert-17-014-20-april-2017.pdf>, (15.05.2017).

ATO büyük mükellefler için bildirim zorunlu vergi pozisyonu düzenlemesini 30 Haziran 2012 duyurmuş, Amerika'daki FIN 48/ASC 740 benzeri bir yapı oluşturmuştur. Vergi pozisyonu beyannamedeki vergi belirsizlikleri, finansal tablolaradaki vergi belirsizlikleri ve raporlaması zorunlu işlem ve eylemleri kapsamaktadır. İşlem ve eylemler; sermaye varlığının elden çıkarılması, varlığın elden çıkarılmasına ilişkin muhasebe ve vergi sonuçları arasında önemli bir farklılık, 200 Milyon AUD üzerinde sermaye geliri ile muhasebe ve vergi sonuçları arasındaki farklılıkları kapsamaktadır²⁵⁶.

Vergi cennetleriyle mücadele kapsamında federal polis, suç komisyonu, menkul kıymetler ve yatırım komisyonu, Avustralya İşlem Raporlama ve Analiz Merkezi (AUSTRAC) gelen ve giden tüm uluslararası fon transferlerini kayıt altına almaktadır. Bu kayıtların birleştirilmesini ve vergi eşleştirmeyi amaçlayan Wickenby projesi uluslararası işlemlerin denetlenebilirliğini artırmaktadır²⁵⁷. Temmuz 2007'da başlayan proje çok kapsamlı ve maliyetli olmasına rağmen harcanan her 1 AUD için 2 AUD vergi yükümlülüğü ve 1,5 vergi geliri olduğu ve bunun vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli bir adım olduğu kabul edilmektedir²⁵⁸.

11 Aralık 2015'te yürürlüğe giren Çokuluslu Kaçınmayı Önleme Kanunu (Tax Laws Amendment Combating Multinational Tax Avoidance Bill 2015 kısaca The Multinational Anti-Avoidance Law – MAAL olarak anılmaktadır)²⁵⁹, ülke bazlı raporlama yükümlülüğünün getirilmesini, bu yükümlülükle ilgili “önemli küresel kurumlar”ın belirlenmesini, cezalarla ilgili yeni düzenlemelerin yapılmasını, 100 milyon AUD'yi aşan halka açık büyük şirketlerin vergi işlemlerinin zorunlu olarak raporlanmasını amaçlamaktadır²⁶⁰. Getirilen raporlama sorumluluğu; 100 Milyon AUD ve üzerinde gelir elde eden kamu veya yabancı sahipli şirketler, 200 Milyon AUD ve üzerinde gelir elde eden sahibi Avustralya mukimi özel şirketler, petrol ve maden kaynağı kiralama vergisi ödeyenler için yıllık olarak kurum vergi bilgileri raporlanacaktır²⁶¹.

²⁵⁶ EY, “GAAR Rising”, 2013, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/\\$FILE/GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/$FILE/GAAR.pdf), (19.07.2016), s. 25.

²⁵⁷ Cox, Morrin, King, a.g.e., ss. 156-157

²⁵⁸ Lidia Xynas, “Tax Planning, Avoidance and Evasion in Australia 1970-2010”, *Revenue Law Journal*, 20(1), 2011, s. 26.

²⁵⁹ Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Bill 2015, <https://www.legislation.gov.au/Details/C2015A00170>, (19.07.2016).

²⁶⁰ Waerzeggers, Hillier, a.g.e., s. 5; Australian Government The Treasury, Media Release, <http://jbh.ministers.treasury.gov.au/media-release/079-2015/>, (19.07.2016).

²⁶¹ Bkz. <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Tax-transparency/Tax-transparency--reporting-of-entity-tax-information/>, (19.07.2016).

C. ALMANYA'DA VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

1. Vergi Riski Yönetimine Genel Bakış

Almanya'da gelir idaresinde risk yönetimi Maliye Bakanlığı ve Federal Vergi ofislerinin bir parçası olarak çalışan ücret gelirleri ve KDV için risk yönetimi gerçekleştiren çalışma grupları aracılığıyla yapılmaktadır. Artan risklerle etkili bir şekilde başa çıkmak için maliye idaresi organizasyon, personel ve yasal işlemleri belirler. Tedbirler ve öneriler prensip olarak tüm federe eyaletlerin, federal merkez ofisi ve federal bakanlığın uzmanlarından oluşan farklı çalışma gruplarından alınarak oluşturulur. Yeni önlemlere dayanan tüm uygulamalar çalışma gruplarında tekrar gözden geçirilmek ve ele alınmak için yerel ve bölgesel düzeydeki otoritelerden istenmektedir²⁶².

Her işlemi izlemek mümkün olmadığı için, elektronik veri işleme temelli bir risk ayırıştırma sistemi düşük vergi gelirleri ve düşük riskleri de ayırt etmek için oluşturulmuştur. Düşük riskli mükelleflerin beyanları sistemde işlenecek, daha yüksek riskli mükelleflerin beyanları gözden geçirilecek ve rasgele seçim yöntemiyle seçilen bazı beyanlar da denetim elemanları taraf denetlenecektir.

Almanya'da KDV için oluşturulan risk denetim sistemi oldukça kapsamlıdır. ZAUBER²⁶³ merkezi KDV dolandırıcılık olayları için çevrimiçi bir veritabanı; LUNA, kayıtlı vergi mükelleflerinin ülke çapında isim, adres ve KDV bilgilerini içeren online bir sistemdir. Kontrol listeleri aracılığıyla KDV nitelikli yeni kayıt düzeni, önemli KDV dolandırıcılık davalarını düzenlemek için eyaletlerdeki bürolarla çalışan bir federal merkez bürosu (KUSS), yerleşik olmayan web alanındaki ticari aktiviteleri takip etmek için kurulan federal merkezi bir birim, bazı sektörler için tersine vergileme (reverse charge) yapılması, habersiz denetimler için yasal bir düzenleme, elektronik veri işleme temelli bir risk yönetim sistemi (RMS)²⁶⁴ kullanılmaktadır.

Almanya'da mükellefler vergi denetimi amacıyla gelirlerine göre küçük, orta ve büyük işletmeler olarak ayrılırlar. Büyük işletmeler her vergilendirme döneminde denetlenir²⁶⁵. Her yıl küçük işletmelerin %4'ü ve mikro işletmelerin %1'i denetim riski algısının sürdürülmesi için denetlenmektedir. Toplam denetimin dağılımı %78 büyük

²⁶² EU, a.g.r., s. 95.

²⁶³ Açılımı "Zentrale Datenbank zur Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuer-Betrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen"dir.

²⁶⁴ EU, a.g.r., s. 96.

²⁶⁵ Christoph Kromer, "Germany", *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010, s. 266.

işletmeler, %7 orta, %4 küçük ve kalanı diğer işletmelerden oluşur²⁶⁶. Şirketlerin belgeleri mikrofilm, DVD veya elektronik arşivlenebilecek sistemlerde tutması vergi denetiminde kullanılan Bilgisayar Teknolojileri için Alman GAAP (GoBS) programlarının kullanımı için önem taşımaktadır. Analizde verinin incelenme şekli tercihe bırakılmıştır. Fakat genellikle vergi denetmeni uygun veriyi aldıktan sonra onu global bir denetim programı olan IDEA'nın Alman vergi idaresi tarafından uyumlaştırılan şeklinde analiz eder²⁶⁷.

Almanya'da işbirliğine dayalı uyum programları, mükelleflerin uyumunu artırmak için eyalet bazında uygulanmaktadır. Örneğin 2012 yılında Aşağı Saksonya'da vergi denetimleri için büyük mükelleflere yönelik bir program başlamıştır²⁶⁸.

2. Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi

a. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

Almanya'da vergiler; federal, eyalet ve yerel düzeyde alınmaktadır. Gelir vergisi mevzuatı; 200 kişisel gelir vergisi, 50 kurumlar vergisi ve 200 tamamlayıcı düzenlemeler olmak üzere toplamda yaklaşık 450 sayfadır ve karmaşık bir yapıda olduğu kabul edilir²⁶⁹. Vergilendirme yetkisi Federal Maliye Bakanlığı ve Länder Maliye Bakanlıkları arasında paylaşılmıştır²⁷⁰. Alman şirketleri için büyük nakit akış konularında vergi ve harçlar ikincil veya üçüncül bir önceliğe sahiptir. Almanya'da mükellefler vergi öncesi net kazançlarının %29 - %32 arasını kurumlar vergisi ve yerel gelir vergisi olarak ödemek zorundadırlar. Fakat, şirketlerde vergi riski yönetimi ve nakit akışının izlenmesi için kurumlar vergisi dışındaki vergi ve diğer yükümlülüklerin durumu da önemlidir²⁷¹.

Almanya'da GAAR eski yıllarda ekonomik yaklaşım ilkesini içerecek şekilde düzenlenmekle birlikte, 1977 yılından sonra somut maddi olayın saptanması ve nitelendirilmesi yönünde bir değişiklik yapılmıştır. Bu durum açık olmasa da işlemlerin ekonomik yönden irdelenmesini kabul etmektedir²⁷². Daha önce de Alman Vergi Usul Kanunu var olan vergi yasalarından kaçınmanın ve ekonomik işlemin önceliğine yönelik

²⁶⁶ Loepnick, Engelschalk, a.g.e., s. 46.

²⁶⁷ Kromer, a.g.e., s. 266.

²⁶⁸ OECD, "Co-operative Compliance 2013", a.g.e., s. 24.

²⁶⁹ John Avery Jones, "Tax Law: Rules or Principles?", *Fiscal Studies*, 17(3), 1996, s. 68.

²⁷⁰ OECD, "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Germany", 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264205642-en>, s. 14.

²⁷¹ Kromer, a.g.e., s. 255.

²⁷² Akkaya, a.g.e., s. 39.

düzenleme 2008 yılında yapılan kanunun 42. maddesine değişiklikle “vergi planlamasının kötüye kullanımı” olarak ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır²⁷³.

Almanya’da eskiden vergi riski yönetiminin (steuerliches risikomanagement) şirketlerde öncelikli olmaması, vergi departmanlarının risk yönetimi ve iç kontrol uygulamalarına vergi konularını dahil etmemesiyle sonuçlanmaktaydı. Borsaya kayıtlı veya menkul kıymet ihraç eden şirketler için UFRS ve US GAAP ile birlikte ertelenmiş vergilerin artan önemine rağmen 90’larda vergi riski yönetimi için bir artış gözlenmemiştir. Bu durum diğer ülkelerde aynı dönemlere denk gelen 2002’de Almanya’yı etkileyen “Internet Bubble”la birlikte şirketlerin aşırı değer kaybı ve iflaslarıyla değişmiştir. Onların çoğu son dönem bilançolarında özsermayelerinden daha fazla ertelenmiş vergi varlıklarına sahipti. Bu ertelenmiş vergilerin net işletme zararından fazlalığı hisse senetlerinin aşırı değerlendirilmesine katkıda bulunmuştur, çünkü bu durum gelecekteki kâr ve potansiyel yatırımcılar üzerinde iyimser bir beklenti oluşturur. Eğer gelir vergisi planlaması ve potansiyel risklerin değerlendirilmesi gerçekçi bir şekilde yapılsaydı, bu aşırılığın ortaya çıkmayacağı düşünülmektedir²⁷⁴.

Alman muhasebe standartları risk yönetiminin işlemlerle ilgili olduğunu kabul eder. Riske sebep olabilecek ve yönetilmesi gereken vergi işlemleri, vergi yönetiminin bazı spesifik alanlarına tahsis edilebilir. İlgili işlemler ve işlemle alakalı riskler şirketin ulusal ve uluslararası yapısına, iş türüne ve vergi işlemlerine bağlı olarak değişebilir. Bir şirket parçalı yapılanma, merkezi yapılanma, bölgesel veya ulusal organizasyon yapısına sahip olabilir. Bu durum da vergi işlemlerinin organizasyonunu ve vergi yönetimiyle ilgili süreci, özellikle de Alman şirketleri kurumlar vergisi veya KDV açısından etkiler. İşletme yapısı da ödenecek vergiler üzerinde etkili olmaktadır. Örneğin bankacılık sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin stopaj yükümlülükleri fazladır. Bu sebeple, vergi riski yönetiminin temel alanları şu şekilde belirlenebilir²⁷⁵:

- Vergi işlemlerinin organizasyonel dağılımı,
- FAS 109 / IAS 12 / BilMog ETR,
- Vergi uyum yönetimi,
- ETR (Education, Training and Research) Planlama + Ara Dönem Raporlama,

²⁷³ Nihal Saban, “Vergi Usul Kanunu 3,B,1’in – Neliği”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Ed. Billur Yaltı, Beta Basım, İstanbul, 2014, s. 147.

²⁷⁴ Kromer, a.g.e., s. 255.

²⁷⁵ Kromer, a.g.e., ss. 257-258.

- Küresel yönetimin, bölgesel ve stratejik ülkelerin düzenlemeleriyle çatışması,
- Potansiyel ve mevcut vergi denetim riski,
- Vergi davaları ve vergi çözümlenmeleri,
- Kurumsal yönetim kuralları ve iç kontrol,
- Mevcut vergi planlaması,
- Transfer fiyatlandırması,
- Vergi sınırlarının izlemesi,
- Satış, gümrük ve diğer vergiler,
- Nakit vergi yönetimi,
- Vergi danışma maliyetleri ve iç maliyetler.

Almanya'da halka açık şirketler için kurumsal yönetim kuralları vergi riski yönetimi için daha standart, karşılaştırılabilir ve entegre çözümler oluşturarak vergi idaresinin vergi denetimlerindeki strateji ve metodolojisinin değişmesini sağlamıştır. İdare vergi ile ilgili verilere erişim ve görünümünde mükelleflerin, onların bilgi teknolojilerinin yardımıyla gerekli bilgi ve transfer fiyatlandırması dokümanına erişme imkanı sağlamıştır. 1998 yılında borsada işlem gören şirketler için önemli risklerin erken tespiti için genel bir risk uyarı kuralı getirilmiştir (KonTraG – Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich). 2000 yılında Alman Kurumsal Yönetim Düzenlemesi (Deutscher Corporate Governance Kodex) kabul edilmiştir²⁷⁶. Alman şirketler hukukunda son yıllarda değişiklikler meydana gelmiştir. 2002 yılında Federal Yargıtay'ın adi ortaklıklara tüzel kişilik tanınması, anonim şirketler için 1998 yılında Şeffaflık ve Kontrol Kanunu ile getirilen işletmelerde gözetim komitesinin oluşturulması, 2002 yılında yine anonim şirketler için getirilen kurumsal yönetim raporu düzenleme ve borsada işlem gören şirketlerin Alman Kurumsal Yönetim Düzenlemesi'ne uyup uymadıklarını beyan etme zorunluluğu şirketler hukukundaki önemli adımlardır²⁷⁷.

Alman geleneksel muhasebe sistemi alacaklıların korunmasına ve sermaye piyasalarındaki düzenlemeler yanında firmaların sorunlarını çözmeye muhasebe kullanımına daha fazla ağırlık vermektedir. Sistem aynı zamanda yargıdan da etkilenmektedir. Anglo-Sakson ülkelerindeki şirketlerde görülen özsermayeyle finansman,

²⁷⁶ Kromer, a.g.e., ss. 258.

²⁷⁷ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, "Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Bağlamında Hukuki Düzenlemelerin Yapıları: Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman 10 Adım Programının Karşılaştırılması", *MÖDAV*, C. 1, 2011, ss. 129-130.

Kıta Avrupası ülkelerinde banka finansmanı olarak ağırlık kazanır. Bu durumun sonuçları muhasebe sistemlerine de yansımaktadır. Almanya da Kıta Avrupası muhasebe sisteminin önemli bir örneğidir²⁷⁸. Alman muhasebe düzenlemeleri uluslararası muhasebe kuralları (UFRS, US GAAP) paralelinde düzenlemeleriyle birlikte kurumsal yapılanmaya da ağırlık vermiştir. Bu yapılanma finansal raporlamaya yönelik daha radikal adımlar gerektirmekteydi. Alman Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları, düzenli uygulamalar, akademik girdiler, içtihatlar ve mesleki görüşleri içermektedir. Mahkeme kararları yoluyla nelerin standartlar içinde olduğuna ilişkin nihai kararlar verildiği için içtihatlar önem taşımaktadır. Özellikle vergi yargısı ve mahkemelerinin muhasebe uygulaması üzerinde etkisi büyüktür. Mahkemelerin mali tablolarla vergileme arasındaki bağlantılara yönelik kararları mali raporların vergiye tabi gelirin belirlenmesinin temelini oluşturduğu prensibine yoğunlaşır. Bu yöndeki içtihatlar Alman Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nın gelişmesini sağlamıştır²⁷⁹.

SOX ile Amerika'da artırılmaya çalışılan muhasebe etiği konusundaki gelişmelere paralel olarak Almanya'da uygulanan "Alman On Adım Programı" ile çeşitli yasal düzenlemeler yapılarak yaşanan birçok muhasebe hile ve yolsuzluklarını topluca gözden geçirme ve beklemekte olan düzenlemelerin daha kısa sürede yasalaşması yoluna gidilmiştir²⁸⁰. Almanya'da 2003 yılında kabul edilen program, finansal raporlama sistemini düzenlemiştir. Program, muhasebe hile ve yolsuzluklardan muhasebeciyi aracı olmaktan uzaklaştırmayı amaçlayarak, henüz iflas ve skandallar ortaya çıkmadan yasal boşlukların kötüye kullanımını önlemek için gerekli ve yeterli düzenlemeli yapmayı hedefler. Ayrıca denetçilerin; bağımsızlığı artırmak için daha objektif, daha önemli konumda ve daha bağımsız olması hedeflenerek, dış denetim ve iç denetim yapacakların ayrılması ve şirket CEO'larına ve diğer idarecilere daha fazla sorumluluk yüklemek amaçlanmıştır. Böylece şirket iflasları ve muhasebe hilelerine karşı önlem ve tedbir alınmış olacaktır. Bu genel düzenlemelerde görüldüğü kadarıyla programın diğer ülkelerde görülen düzenlemelerden en önemli farkı, iş işten geçtikten sonra değil Alman şirketlerinde henüz skandal ve iflaslar görülmeden önce yapılmış olmasıdır²⁸¹.

²⁷⁸ Jochen Zimmermann, Jörg R. Werner, Philipp B. Volmer, *Global Governance in Accounting*, Palgrave Macmillan UK, 2008, s. 22.

²⁷⁹ Zimmermann, Werner, Volmer, a.g.e., s. 26.

²⁸⁰ Bilge Leyli Elitaş, "Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme", *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Temmuz, 2012, s. 154.

²⁸¹ Elitaş, Elitaş, a.g.m., ss. 132-133.

Alman Bilanço Reform Yasası; uluslararası gelişmelerden US SOX, AB gelişmelerinden 2001 gerçeğe uygun değer eğilimi, 2002 UMS düzenlemeleri, 2003 başlangıç değeri eğilimi, 2003 modernizasyon eğilimi, 2003 piyasa suiistimallerini önleme eğilimi, 2004 AB Direktifi'nde değişim, 2004 şeffaflık eğiliminden; ulusal olarak 1998 Şeffaflık ve Kontrol Kanunu (KonTraG), 1998 Sermaye Yeterliliği Kanunu (KapAEG), 2002 Şeffaflık ve Açıklama Kanunu (TransPuG), Alman Kurumsal Yönetim Düzenlemesi, 2002 Yıllık Gözden geçirme (DCGK) uygulamalarının sonucunda aşağıdaki adımlarla gelişmiştir²⁸².

- 2004 Bilanço Reform Kanunu (BilReG),
- 2004 Bilanço Kontrol Kanunu (BilKoG),
- 2004 Dönemsonu İşlemleri Denetim Kanunu (APAG),
- 2004 Yatırımcıyı Koruma Kanunu (AnSVG),
- 2004 Modernizasyon ve İşletme Dürütlüğü Kanunu (UMAG),
- 2004 Sermaye Yatırımları için Örnek Yöntem Kanunu (KapMUG),
- 2005 Yanlış Sermaye Piyasası Bilgilendirmesine Karşı Düzeltme Sorumluluğu Kanunu (KaplnHaG),
- 2005 Bilanço Modernizasyonu Kanunu (BilMoG).

Bu düzenlemeler içinde özellikle Bilanço Modernizasyon Kanunu (Bilanzkontrollgesetz-BilMoG) önem taşımaktadır. Bu kanunda 2009 yılında önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Değişiklikler denetçiler için olmak üzere AB düzenlemelerine²⁸³ uyum sağlamayı amaçlamaktadır. Yeni kurallar açıkça sermaye piyasasındaki şirketlerde muhasebe pozisyonları için bir risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin kaçınılmaz uygulanmasını belirtmektedir. Bu yeni kurallar ilgili şirketlerin vergi riski yönetiminin uygulamaları için de önem taşımaktadır. Çünkü bir taraftan ertelenmiş vergi uygulamasını içerirken, diğer taraftan vergi muhasebesi Alman GAAP'ten giderek bağımsızlaşması yeni vergi risklerine sebep olmaktadır²⁸⁴. BilMoG kanunu Alman GAAP'te önemli bir değişiklik sağlayarak UMS 12'ye benzer bir şekilde ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesini kabul etmektedir. Alman Ticaret Kanunu (Das Handelsgesetzbuch - HGB) madde 274 kurumun finansal göstergelerinde tanımlanacak

²⁸² Elitaş, Elitaş, a.g.m., s. 133.

²⁸³ EU Guidelines 2006/43/EU ve EU Guidelines 2006/46/EU.

²⁸⁴ Kromer, a.g.e., s. 260.

işlemlerin gelecekteki vergi sonuçlarını hesaplamayı amaçlamaktadır. HGN Md. 274 ertelenmiş vergilerin detaylı olarak hesaplanmasını sağlamaktadır. Bu madde cari vergi giderleri için özel bir düzenleme içermeyen Alman GAAP için önem taşımaktadır²⁸⁵. UMS 12 gelir vergilerinin kapsamlı raporlamasını içermekte, bu kapsamda finansal durumu gösteren raporlamadaki vergi notları vergi riskinin yönetilmesi için ek bilgi sağlamaktadır²⁸⁶. Bu sebeple son yıllarda Almanya’da vergi uyumunun, şirketlerde vergi riski yönetimini de kapsar şekilde geliştirildiği²⁸⁷ kabul edilmektedir.

b. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

Alman vergi hukuku vergi kanunları kadar AB ulusüstü normlarını ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve bilgi değişimi anlaşmalarını içermektedir²⁸⁸. Almanya’da şirketlerde vergi riski yönetiminin küresel olmasının nedenleri biri Alman kurumsal yönetim kurallarıyla ilgilidir. Ayrıca Alman ve yabancı vergi idarelerinin sınır ötesi işlemlere yönelik artan ilgisi bir diğer sebeptir. Üçüncü bir neden de Alman şirketlerinin bağlı ortaklıklarının olduğu ülkeler gittikçe artan bir şekilde beyan edilen vergi matrahının belgelendirilmesi ve şeffaflığıyla ilgili mevzuattaki düzenlemeleri artırmışlardır. Alman hükümeti vergi idaresini AB ülkeleriyle ve Amerika’yla karşılıklı anlaşmalara dayanan bilgi değişimi gerçekleştirmek için Alman mükelleflerden bilgi toplaması yönünde teşvik etmektedir. Son yıllarda İsviçre, Lüksemburg gibi ülkeleri de bu ülkelerde faaliyet gösteren Alman mükelleflerin bilgilerini vermesi için baskı yapmaktadır²⁸⁹. Avrupa’daki çok uluslu şirketlerin çok taraflı denetimi KDV (Konsey Tüzüğü 1798/2003), dolaysız vergiler (Konsey Direktifi 77/799/EEC) ve tüketim vergileri (Konsey Direktifi 2073/2004) açısından Avrupa Fiscalis Programı çerçevesinde finanse olmaktadır. Bu denetimlerde; denetçi görüşleriyle birlikte ülkeler arası bilgi değişimi sonucunda sağlanan ve KDV Bilgi Değişim Sistemi (VAT Information Exchange System – VIES)’den alınan bilgilerden yararlanır²⁹⁰.

90’lı yıllarla kıyaslandığında, daha fazla şirket yabancı iştirakleri, sınır ötesi işlemleri ve küresel vergi raporlarını yönetmek ve izlemek için vergi uzmanlarına

²⁸⁵ Benedikt Zinn, *Tax Accounting in Germany*, Eul Verlag, Köln, Germany, 2012, ss. 31-33.

²⁸⁶ Kromer, a.g.e., s. 262.

²⁸⁷ Robert Risse, *Tax Compliance und Tax Risk Management*, Eul Verlag, Köln, Germany, 2015.

²⁸⁸ OECD, “Global Forum on Transparency ...: Germany”, a.g.e., s. 14.

²⁸⁹ Kromer, a.g.e., s. 281.

²⁹⁰ OECD, “Global Forum on Transparency ...: Germany”, a.g.e., s. 66.

başvurmakta ya da vergi departmanlarındaki personeli artırmaktadır. Günümüzde küresel vergi raporlaması ve vergi riski yönetimine yönelik artan talep önemli bir adımdır. Ulusal ve uluslararası boyutta ertelenmiş vergilerin ve finansal göstergelerdeki vergisel bilgilerin tutulması için vergi departmanları daha fazla sorumlulukları olduğunu kabul etmektedirler²⁹¹.

Vergi risklerini etkileyen düzenlemeler; transfer fiyatlandırmasına yönelik kapsamlı belgelendirme yükümlülükleri, elektronik veri işleme süreçlerine denetçinin erişimi, KDV'ye yönelik elektronik fatura kuralları ve belgelendirilmesi, Almanya'nın dışında defter tutma ve kayıt işlemlerinin onaylanmaması vergi risklerini artıran düzenlemelerdir²⁹².

Almanya'da vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin genel ve özel kanuni düzenlemelerin yetersizliği sebebiyle 1972'de Amerika'daki "Subpart F" düzenlemesine benzer şekilde bir yasa hazırlamıştır. Bu yasa ile yabancı kaynaklı gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin ilk KEYK düzenlemesini yapmış olup, bu kanun daha sonra Yabancı Vergi Kanunu (Aussensteuergesetz-AstG) isimli kanunla birleştirilmiştir ve düzenlemeler, AstG 7-14. maddeleri arasında yer almıştır. Bu hükümlere göre, Almanya'da bir kurumun, KEYK olabilmesi için; Alman ortak, yabancı kurumda hakim güce sahip olmalı; yabancı kurum düşük vergili bölgede kurulmalı ve yabancı kurum sadece pasif nitelikli gelir elde etmelidir²⁹³.

1994'te yürürlüğe giren kötüye kullanmayı önleme ve vergiye ilişkin bilgileri açıklamaya ilişkin kanun; adil, rekabeti zedelemeyen, sermaye ihracatında tarafsızlık sağlayan, vergi gelirlerindeki azalmayı önleyen bir yapı oluşturmak amaçlanmıştır²⁹⁴.

Alman vergi mevzuatı; Yabancı Vergi Kanunu Kısım 1 emsallere uygunluk ilkesi, Kurumlar Vergisi Kanunu Kısım 8 örtülü kazanç dağıtımı, Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi Kısım 40 örtülü sermaye olmak üzere düzenlemelere yer vermektedir²⁹⁵. Bu düzenlemelerin çok ayrıntılı olmadığı, genellikle idari düzenlemeler olduğu görülmektedir. Düzenleme uzun yıllar içinde idari uygulama ve yargı kararlarıyla şekillenmiştir. Alman Genel Vergi Kanunu'nda 90/3 maddesinde 2003 yılında yapılan değişiklikle ve devamında

²⁹¹ Kromer, a.g.e., s. 281.

²⁹² Kromer, a.g.e., s. 275.

²⁹³ Gedik, a.g.t, s. 23.

²⁹⁴ Sağlam, a.g.e., s. 82.

²⁹⁵ Köse, Ferhatoğlu, a.g.e., s. 119.

çıkarılan yönetmelikle transfer fiyatlandırmasının belgelendirilmesiyle ilgili açıklayıcı düzenlemeler getirilmiştir. Yabancı Vergi Kanunu'na göre kontrol edilen yabancı kurumların pasif gelirleri üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Pasif kaynaklı gelirin vergi dışı bırakılması yurtdışında %25 ve üstünde bir oranda vergilendirilmiş olmasıyla mümkündür. Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerine uyulmaması veya yetersiz olması durumunda en az 5.000 € olmak üzere %5 ile %10 arasında ceza kesilmektedir²⁹⁶.

D. AVUSTURYA'DA VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

1. Vergi Riski Yönetimine Genel Bakış

Avusturya'da birçok alandan toplanan ulaşılabilir verilere dayalı risk analizi, etkinliği artırmak için kullanılmaktadır²⁹⁷. Riske dayalı denetim eşit vergilendirmeyi ve dürüst mükelleflerin korunmasını sağlamaktadır²⁹⁸. Dahası, risk analizi dolandırıcılığa karşı mücadelede önemli bir rol oynamaktadır. 2004 yılında Maliye Bakanlığı'na ve onun Dolandırıcılıkla Mücadele Birimi'ne karşı sorumlu olarak kurulan Risk, Bilgi ve Analiz Merkezi'nde (RIA) sistem, merkezi bir şekilde yürütülmekte ve stratejiler ile çalışma prosedürleri geliştirilmektedir. RIA vergi ve gümrük işlemlerindeki risk yönetiminde yetkilidir ve sorumlu olduğu temel alanlar şöyledir²⁹⁹: risk yönetim süreci, bilgilerin toplanması, değişimi ve analizi, denetim ve kontrol tekniklerinin geliştirilmesi, vaka seçimi ve denetim planlaması ve bu alanlarda uluslararası işbirliği faaliyetlerinin yürütülmesi. Avusturya vergi idaresinin vergi inceleme servisinin bir parçası olan Merkezi İrtibat Ofisi, talep üzerine uluslararası bilgi değişimi yetkisine sahip olmakla birlikte, aynı zamanda Avrupa Birliği içinde kendiliğinden değişim ve karşılıklı yardım da yürütmektedir. Bu kurumun başkanı aynı zamanda Vergi İnceleme Servisi'ndeki hukuk ekibinin başındadır³⁰⁰.

Avusturya'da risk analizi öncelikle KDV, kâr üzerinden alınan vergiler ve denetim planları ile başlamıştır. Daha sonra gelir, kurumlar vergisi ve ücret maliyetleri kapsama

²⁹⁶ Ağar, a.g.e., ss. 46-51.

²⁹⁷ Jochen Fritz, "The Use of Information for the Purpose of Selecting Taxpayers at Risk: State of the Art of the Case Selection Procedure in Austria", *Tax Tribune*, 26, 2010, s. 152.

²⁹⁸ BMF (Austrian Federal Ministry of Finance), Annual Report 2013 of the Austrian Tax and Customs Administration, Vienna, https://english.bmf.gv.at/services/BMF-BRAnnual_Report_Tax_Customs_2013.pdf?4vfpu8, (17.11.2015).

²⁹⁹ EC, a.g.e., ss. 94-95.

³⁰⁰ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, "Supplementary Peer Review Report, Legal and Regulatory Framework: Austria", 2015, s. 49.

alınmıştır. Günümüzde ise internet üzerinden sağlanan bilgiler, gümrük bilgileri ile kapsam genişlemektedir. Yapılan risk ölçeklendirme; mükelleflerin ticari faaliyet, girişimler ve ödeme geçmişlerine dayalı oluşturulan endekslerin matematiksel, davranışsal ve diğer faktörlere dayalı işlemlerini içerir. Süreçte, matematiksel hesaplanamayan ama önemli durumları içeren ve “kırmızı bayrak” olarak adlandırılan bilgiler daha sonra sistemde analiz edilir³⁰¹. Ayrıca risk analizinde, olası ciroyu belirleme yöntemi olarak, sektördeki tahmini giderler kullanılmaktadır, bu şekilde 54 farklı iş aktivitesi için tahmini gider belirlenmiştir. Örneğin; satış acentelerinde %12, demir işinde %16 tahmini gider oranlarıdır³⁰². Avusturya’da 2014 yılı için en riskli 5 vergi alanı; transfer fiyatlandırması ile diğer vergiden kaçınma yolları, KDV hileleri, kaçakçılık gibi yasal olmayan aktiviteler ve ödenmeyen vergi borçları olarak belirlenmiştir³⁰³. Uyum riski yönetimi, risk indeksleme, veri madenciliği, sektör denetimleri, bölgesel risk yönetimi ve gümrük kontrol sistemi risk analizini geliştirmek için kullanılmaktadır³⁰⁴.

Avusturya’da vergi ile ilgili bazı bilgilere yer verilmiştir. Buna göre, denetimler yoluyla en fazla ek vergi tarhiyatının büyük mükellefler üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu mükelleflerin denetimleri toplam denetim içinde sayısal olarak fazla yer almamasına rağmen, özellikle KDV açısından uyumsuzluklarının fazla olduğu tespit edilmiştir. Risk analiziyle, mükellefleri gönüllü uyuma sevk etmek amaçlandığından, vergi gelirlerinde bir önceki yıla göre artış sağlanması, vergi denetimlerindeki azalmaya rağmen, bunlar sonucundaki ek vergi tarhiyatının artması, denetimde etkinlik açısından olumlu göstergelerdir.

Geçmiş yıllarla karşılaştırıldığında toplam denetim sayısındaki azalma (örneğin 2012’de 527.185 denetim), daha iyi risk değerlendirmesi ve daha sofistike ve uyarlanmış risk göstergelerinin kullanılması ile sonuçlanan denetim seçimi süreçlerinin modernizasyonun sonucudur³⁰⁵.

³⁰¹ Fritz, a.g.e., s. 153.

³⁰² Loeprick, Engelschalk, a.g.e., s. 51.

³⁰³ OECD, “Tax Administration 2015”, a.g.e., s. 130.

³⁰⁴ BMF, a.g.e., s. 18.

³⁰⁵ OECD, “Supplementary Peer Review Report”, a.g.r., s. 42.

Tablo 16. BMF 2013-2014 Yılları Arası Vergi Denetimine İlişkin Bilgiler

| Değer | 2013 | 2014 |
|---|---------------|---------------|
| Vergi Gelirleri | 70,8 Milyar € | 78,5 Milyar € |
| İdarede Denetim Sayısı | 464.620 | 67.941* |
| Vergi Denetimi Sayısı | 17.563 | 8.399* |
| Denetim Personeli Sayısı (Toplam) | 7.202 | 7.396 |
| Büyük Mükelleflerin Denetimi (KDV) | 3.290 | 3.133 |
| Ek Vergi Tarhiyatı | 690 Milyon € | 847 Milyon € |
| Büyük Mükelleflerin Denetimi (Diğer) | 828 | 1.088 |
| Ek Vergi Tarhiyatı | 6,8 Milyon € | 3,1 Milyon € |
| Vergi Soruşturması | 136 | 150 |
| Ek Vergi Tarhiyatı | 27,5 Milyon € | 7,1 Milyon € |
| Vergi Ofislerindeki İnceleme Sayısı | 42.074 | 38.936 |
| Ek Vergi Tarhiyatı | 146 Milyon € | 182 Milyon € |
| Vergi Ofislerindeki Denetim (KDV) | - | 26.656 |
| Vergi Ofislerindeki KDV İçin Ek Vergi Tarhiyatı | 643 Milyon € | 549 Milyon € |

Kaynak: BMF, Facts and Figures 2013-2014 ve OECD “Supplementary Peer Review Report”, s. 39, 42’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

*01.01.2014-30.06.2014 tarihleri arası.

Büyük mükelleflerin uyumsuzluklarını denetim içindeki ek vergi tarhiyatının payıyla ortaya koyan Tablo 3’teki bu durum, Avusturya’da idareyi, büyük mükellefler için özel bir stratejiye yönlendirmiştir. 2011 yılında 10 büyük mükellefle pilot uygulamaya başlayan “Yatay İzleme (Horizontal Monitoring – HM)” projesi; vergi danışmanlarını içeren odalar gibi dış paydaşlar ile ticaret ve sanayi odasının katılımıyla gelişmeye devam etmektedir³⁰⁶. HM projesi, büyük şirketlerin idareyle ilişkilerini geliştirmeye dayanmaktadır ve karşılıklı danışmayı içermektedir. Büyük mükelleflere bir gözetim talebi sunulur, bunun sonucunda hem risk analizine dayalı vergi kontrol sistemi, hem de işbirliğine dayalı ilişkiler kullanılmaktadır. Bu karşılıklı ilişkide, sistemin gelişimi için düzenli toplantılar yapılmaktadır. 2013 yılında Yatay İzleme projesine katılan şirket sayısı 15’e yükselmiştir. Şirketlerin bu projeye katılması; vergilemede planlama yapmayı, hukuki güvenliği artırmayı ve uyum maliyetlerini azaltmayı sağlamaktadır³⁰⁷.

³⁰⁶ OECD, “Co-operative Compliance 2013”, a.g.e., s. 22.

³⁰⁷ BMF, a.g.e., s. 16.

2. Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi

a. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

Avusturya kanunlarındaki mükelleflerin vergiden kaçınmasını önlemeye yönelik düzenlemeler Avusturya Federal Mali Kanunu'nun (BAO – Bundesabgabenordnung) 22. maddesinde yer almaktadır³⁰⁸. Bir vergi planlama yapısı veya bir dizi işlem, alışılmadık, yetersiz ve yalnızca vergiden kaçınma amacını taşıyorsa, yani belirli bir yapı veya işlemin varlığında vergi dışı nedenler bulunmayan durumlarda, bu durumda sadece Avusturya'da vergiden kaçınma amacıyla yapıldığı görülüyorsa, işlemlerin yeniden yapılandırmasına izin vermektedir. Bu genel kuralla birlikte, bazı sınırlı sayıdaki vergiden kaçınmayı önleme düzenlemesi de uygulanmaktadır. Örneğin yurtdışı bağlı ortaklıklardan kâr dağılımında indirim yöntemi için geçiş maddeleri ve “look-through” yapısına sahip özel şirketlerin yabancı yatırım fonları için düzenlemeler vardır³⁰⁹. Diğer bir düzenleme de limited şirketler için yıllık 1.750 €, anonim şirketler için 3.500 € alternatif minimum vergi uygulamasıdır³¹⁰.

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından ilan edilen “Vergiden Kaçınmayı Önleme Paketi”ne uyumlu olarak; Avusturya vergi yasası, düşük vergi oranlarına sahip ülkelerdeki bağlı şirketlere faiz ödemelerinin gider olarak indirilmesini (kurumlar vergisi oranının %10 altında vergilendirilmesi) ve yatırımların yabancı grup içi satın almalarının indirilmesini yasaklamaktadır³¹¹.

Avusturya muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin sahibi olan hükümet, Avusturya'nın GAAP'i kanunla oluşturmuştur. Bunlar, vergi mevzuatına uygun olarak ülkenin vergi muhasebesi kurallarının temelini oluşturmaktadır. Her ne kadar Avusturya GAAP ve UMS / UFRS çerçevesindeki ilkeler birbirine çok benzer olsa da temel hedefleri ile stratejik yönelimleri ve öncelikleri farklılık göstermektedir³¹². Avusturya vergi

³⁰⁸ Georg Kofler, “Austrian Branch Report, in Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions”, http://www.steuerecht.jku.at/gwk/de/elemente_site/pubs/pdf/IFA2010_Austria.pdf, (18.07.2016).

³⁰⁹ Marco Thorbauer, Christopher Jürger, “Austria: The New Anti-Tax Avoidance Directive and Its Effects on Austrian Taxation”, <http://roadmap2017.schoenherr.eu/the-new-anti-tax-avoidance-directive-and-its-effects-on-austrian-taxation/>, (23.07.2016).

³¹⁰ Deloitte, “International Tax Austria Highlights 2017”, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriahighlights-2017.pdf>, (08.02.2017).

³¹¹ Thorbauer, Jürger, a.g.e.

³¹² The World Bank, Centre for Financial Reporting Reform Europe and Central Asia Region, “Corporate Financial Reporting in Austria: An Overview”, May, 2014, http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/Report_on_CFRR_in_Austria.pdf, (18.10.2016), s. 2.

muhasebesi, başta federal Mali Kanunu (Bundesabgabenordnung - BAO) ve Gelir Vergisi Kanunu (Einkommenssteuergesetz - EStG) ile öngörülen vergi mevzuatına göre düzeltilmiş ülkenin ticari muhasebe kurallarına dayanmaktadır. Avusturya tekdüzen hesap planı 1991’de Muhasebe Kanunu ve vergi ve ticari hukukta yapılan değişikliklere göre değiştirilerek yayınlanmıştır. Avusturya Ticaret Kanunu’nda 2010 yılında yapılan değişiklikte kanunda yer alan finansal raporlama gerekliliklerinin zorunlu olarak uygulanması eşiği 500.000 € ciroya yükseltilmiştir. Bu sebeple, KOBİ’ler muhasebe sistemlerini daha basit bir biçimde kullanabilmektedirler³¹³.

Şirketler Kanunu (Unternehmensgesetzbuch - UGB), üç temel muhasebe ve değerlendirme ilkesi içeren Avusturya GAAP’e uygun düzenlemeler içerir. Bu ilkeler temel veya öncelikli, gerçekleştirme ve tanımlamaya yönelik ve tamamlayıcı ilkelere sahiptir. Onlar, doğru muhasebe için gerekli olan kuralları koymuşlardır³¹⁴: Doğru ve adil gösterim için; mali tablolar, bilanço, gelir tablosu, notlar ve ilave raporlar (yönetim raporu ve kurumsal yönetim raporu), tüm varlıklar ve yükümlülüklerin kurallara uygun raporlanması ve konsolide finansal tabloların, konsolide nakit akışı tablosuyla birlikte sunulması gereklidir. Belirsiz olmayan gösterimler için; bir işletmenin performans ve finansal durumunu belirlemeyi kolaylaştıracak gelir ve giderleriyle birlikte varlıkların ve yükümlülüklerin net ve iyi yapılandırılmış olarak hazırlanması, varlık ve yükümlülükler ile gelir ve giderlerin bağlantılanmaması gerekir. Gelirin tespit edilmesi için; gelir, bir işletmenin olağan faaliyetleri sırasında ortaya çıkan ekonomik faydaların özsermaye katılımcılarının katkılarıyla ilgili artışlar haricinde özkaynaklardaki artışlarla sonuçlanması durumunda brüt toplamı olarak değerlendirilir. Giderlerin tanınmasında; bir varlığın gerçekliği, temini veya varlığın elden çıkarılması hakkında herhangi bir şüphe varsa, işletme olası tüm zararı üstlenmek zorundadır. Aynı zamanda, belirli periyottaki gelire bağlı olarak gösterilen giderlerin aynı dönemde ekonomik olarak onlara bağlanması gerekir. Sınıflandırma, varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde, ardışık dönemlerin finansal tablolarının karşılaştırılmasında tutarlılık prensibinin uygulanmaktadır. Aynı işlemlere yönelik farklı muhasebe kayıtları ancak zorlayıcı ekonomik nedenlerin varlığında kabul edilebilir. Raporlamada muhafazakarlık ilkesine göre; kabul edilebilir çeşitli değerlendirme alternatiflerinin mevcut olduğu durumda, raporlayan kurumun finansal durumu üzerindeki en elverişli etkisi olanın seçilmesi gerekir. Varlıkların, maliyetin veya piyasa değerinin

³¹³ The World Bank, a.g.e., s. 13.

³¹⁴ The World Bank, a.g.e., ss. 14-15.

düşük olanı ile; yükümlülüklerin ise maliyetin veya piyasa değerinin yüksek olanı ile değerlendirilmesi gerekir. Her raporlama tarihinde, beklenen fakat gerçekleşmemiş gelirler göz ardı edilmeli ve beklenen gerçekleşmemiş zararlar muhasebeleştirilmelidir.

Şirketlerin denetimi, genellikle, yapılan işin türüne ve diğer faktörlere bağlı olarak yapılan bir risk değerlendirmesine dayanarak yapılır. Denetimler büro denetimleri olabilir veya yerinde ziyaret çağrılabilir. Yerinde ziyaretler, yapılan bazı taleplerin veya belgelerin içeriğinin doğruluğunu kontrol etmeye ihtiyaç duyulduğunda gerçekleştirilir. Denetim sırasında, denetim ekipleri ilgili tüm belgeleri isteyebilir ve denetçiler bu belgelerin birer kopyasını almaya yetkilidir. Bu, muhasebe kayıtlarının yanı sıra kuruluşların işleri, dernek sözleşmeleri veya hisse kayıtları gibi mülkiyet bilgileri ile ilgili belgeleri de kapsar. Vergi mükellefleri, vergi makamlarına son yedi yıla ve vergi kaçakçılığı davalarında son 10 yıla ilişkin belgeler sunmakla yükümlüdürler. Bu ilgili belgeleri vergi makamlarına sunmamak, 5.000 Euro'ya kadar bir cezayla sonuçlanmaktadır³¹⁵.

Şirketlerin beyanname ve bilgi verme yükümlülükleriyle, gelir idaresi yıllık olarak ortak hakkında bilgi alır. Vergilerde önemli olan gerçeklerdeki herhangi bir değişiklik, olaydan bir ay içinde gelir makamlarına bildirilmelidir. Ortakların kârları onlar tarafından beyan edildiğinden, ortakların kimliğini de içerir. Bu düzenlemeler, ortaklıkların sahiplik bilgilerinin her koşulda mevcut olmasını sağlar³¹⁶.

1 Ekim 2002'de kamuoyuna tanıtılan Avusturya Kurumsal Yönetim İlkeleri hem hisse senedi sahipleri hem de yatırımcılar tarafından güven oluşturmak için etkili bir araç olarak görülerek, Avusturya kurumsal yönetim sisteminin vazgeçilmez bir parçası olmuştur. Bu ilkeler iyi bir kurumsal yönetim ve Avusturya sermaye piyasası üzerindeki kurumsal kontrol için kriter oluşturmaktadır. Kurumsal Yönetim Raporu, tüm borsaya kayıtlı şirketler için 2008 tarihinde zorunlu hale getirilmiştir. En güncel uluslararası ve Avrupa standartlarını karşılama ve ulusal yasadaki tüm değişiklikleri ilkelere hızla dahil etme amacıyla 2012'de revize edilmiştir³¹⁷. Şirketler, konsolide finansal tabloları ve altı aylık finansal raporda yer alan özet finansal tablolar aracılığıyla durumlarını AB tarafından kabul edilen haliyle UFRS'ye uygun olarak hazırlamak zorundadır. Finansal raporlama sürecinde şirketler, maruz kaldıkları temel finansal ve finansal olmayan riskleri ve

³¹⁵ OECD, "Supplementary Peer Review Report", a.g.r., s. 21.

³¹⁶ OECD, "Supplementary Peer Review Report", a.g.r., s. 34.

³¹⁷ Austria Federal Ministry of Finance, "Austrian Code of Corporate Governance", 2012, http://www.ecgi.org/codes/documents/cg_code_austria_jan2012_en.pdf, (16.10.2016), s. 5.

belirsizlikleri olduğu kadar, iç kontrol sisteminin ve risk yönetim sisteminin muhasebe sürecine ilişkin en önemli özelliklerini de konsolide yönetim raporunda sunacaktır³¹⁸.

b. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

Avusturya ile belirli bir ilişkide olan yabancı şirketler için şeffaflık ve bilgi değişimine yönelik düzenlemeler vardır. Avusturya’da bir şubeye sahip yurtdışında kurulu yabancı şirketler ile ilgili bilgiler genelde sicil kayıtları ve vergiyle ilgili şartları gerçekleştirmeleri ile kullanılabilir hale gelir. Bu durumun istisnası şirketlerin AB Üye Devletinde veya Avrupa Ekonomik Alanı Anlaşmasına taraf olan bir devlette etkin bir yönetim alanına sahip olmayan yabancı şirket olmasıdır. Avusturya Maliye Bakanlığı, 24 Nisan 2014’te yurtdışında kurulu bir şirketin vergi kayıtlarında kullanılan “Verf 15c” formunu değiştirmiştir. Bu form, şimdi bu yabancı şirketlerin, tüm hissedarların adını, doğum tarihini, adresini, yetkili vergi dairesi ve vergi kimlik numarasını (şirketin halka açık bir anonim şirket olduğu durumlar hariç) göstermesini de ister. Bu form, vergi mükellefinin, vergi yükümlülüğünü veya vergi toplama ile bağlantılı olan tüm koşulları (bir değişiklik de dahil olmak üzere) tüm koşulları bir ay içinde vergi dairesine bildirmesini zorunlu tutar. “Verf 15c” formundaki değişiklikler, BAO’nun mevcut genel açıklama gereklilikleri nedeniyle yasal bir değişiklik gerektirmemiştir³¹⁹.

Avusturya yetkilileri, denetim uygulamalarında, yabancı şirketlerin sahiplik bilgisinin kendileri için önemli olduğunu bildirmektedir; zira bu bilgiler stopaj sebeplerini (hissedarların kredileri için faiz ödemeleri, temettü dağıtımları veya telif ödemelerinde) ve transfer fiyatlamasını tespit edebilmek için gereklidir. Sahiplik bilgileri Avusturya’nın vergi usulleri ile alakalı olduğu için, şirketlerin bu beyanlara uyumunun izlenmesi denetimler sırasında yapılır. Bu yükümlülüğe uyulmaması, 5.000 Euro’ya kadar bir para cezası ile cezalandırılır³²⁰.

Avusturya’da transfer fiyatlandırmasına, örtülü sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum kazancına yönelik özel düzenlemeler bulunmamaktadır. Transfer fiyatlandırmasına yönelik bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Maliye Bakanlığı tarafından OECD prensiplerine benzer şekilde bir kılavuz yayınlamıştır. BEPS projesinden sonra transfer

³¹⁸ Austria Federal Ministry of Finance, a.g.e., ss. 39-40.

³¹⁹ OECD, “Supplementary Peer Review Report”, a.g.r., s. 23.

³²⁰ OECD, “Supplementary Peer Review Report”, a.g.r., s. 24.

fiyatlandırmasında standartlaştırılmış dokümanları kabul edilmiştir. Belgelendirme yükümlülüklerine uymayanlara 50.000 Euro'ya kadar ceza kesilmektedir³²¹. Kontrol edilen yabancı kurum kazancına benzer uygulama bir yabancı yatırım fonu oluşturan varlıklara ilişkin Yatırım Fonları Yasası (InvFG) md. 188 çerçevesinde gerçekleşir³²².

E. BİRLEŞİK KRALLIK'TA VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

1. Vergi Riski Yönetimine Genel Bakış

Birleşik Krallık'ta gelir idaresi (Her Majesty's Revenue and Customs - HMRC) riske dayalı denetimlere 1980'li yıllardan itibaren dolaysız vergilerde yerel düzeyde başlamıştır. 1983 yılından itibaren ise "KDV Merkezi Risk Analizi" adı altında gümrük ve tüketim vergileri için yıllık olarak üretilen risk değerlendirmesi, hem politikaları oluşturan hem de işlemleri uygulayan personel tarafından kullanılmaktadır³²³. Beyana dayalı sistemin başlamasıyla birlikte ihtiyaç duyulan risk değerlendirmesi sistemi, 2000 yılında genel araştırma biriminden ayrılarak uzmanlaşmış, 2005 yılında ise ulusal düzeyde kurumsallaşmıştır. Bu sistemde risk kuralları ve risk segmentleri belirlenmiştir. Beyannameleri gruplandırma ve tahminleme yoluyla yapılan analize, veri eşleştirme ve toplanan istihbarat yardımcı olmaktadır. Riske stratejik bir şekilde yaklaşım için mükelleflerin ulusal düzeyde derecelendirilmesi yapılmaktadır. Ticari aktivitelerin sektörel standartlarla karşılaştırılmasında oluşan anormallikleri tespit etmek için ticari sektör danışmanlarıyla görüşmeler yapılmaktadır. Risk İstihbarat Servisi; üçüncü kişilerden, uluslararası kaynaklardan, gizli, açık ve ticari bilgilerden, gönüllü verilen ya da yönetim bilgilerinden yola çıkarak; sektör özelliklerine göre eğilimleri izlemekte ve davranışları tahmin etmektedir. Entegre Uyum Ortamı'nda toplanan verilerin kullanılmasıyla; çalışmalarda verim artışı, personel verimliliği ve çeşitli stratejik faydalar sağlanmaktadır³²⁴.

HMRC mükelleflerin uyum davranışını 54 temel risk alanında ve 2 önemli risk alanında tespit etmeye çalışmaktadır. Öncelikle mikro, küçük, orta büyüklükte ve büyük

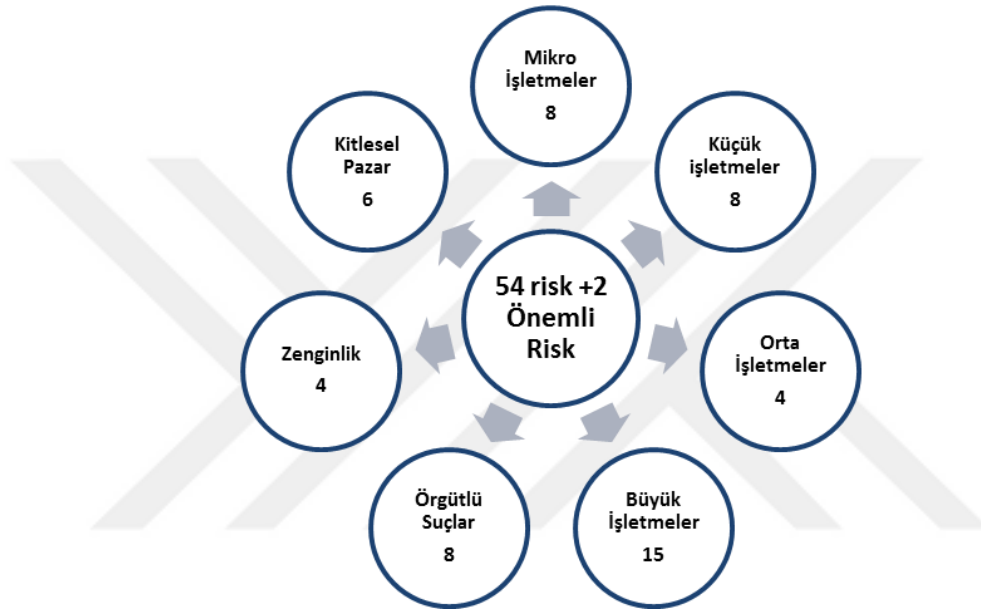
³²¹ Deloitte, "International Tax Austria Highlights 2017", a.g.e.

³²² Sebastian Bergmann, Austria, [http://www.eatlp.org/uploads/public/Austria%20\(2%20November%202015\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Austria%20(2%20November%202015).pdf), (18.08.2016).

³²³ EC, a.g.e., s. 89.

³²⁴ Michael Hainey, "Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United Kingdom", *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, The World Bank Publishing, Washington DC, 2011, ss. 65-70.

işletmeler, örgütlü suçlar, belirli bir tutarın üzerindeki bireysel zenginlik ve kitlesel pazar ölçütlerine göre ayrıştırılan mükellefler, daha sonra bunların her birinin alt grubunda sınıflandırılmaktadır. Örneğin mikro işletmeler 8 alt risk grubuna, büyük işletmeler ise 15 alt risk grubuna göre tekrar değerlendirilmektedir. Alt gruplarda; ödenmeyen vergiler, hatalar, hukuki yorum ve vergiden kaçınma, kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçırma ile kriminal davranışlara göre farklı kriterler yer almaktadır³²⁵. Şekil 3, risk alanlarının genel görünümünü göstermektedir.



Şekil 7. HMRC Temel Vergi Riski Alanları

Kaynak: HMRC, a.g.e., s. 215.

HMRC uyum ölçüm işlemleri, vergi açığının (boşluğu) boyutunu bulmak ve bunu azaltmak üzerine yoğunlaşır. Bu açığın ölçülmesi gönüllü uyumsuzluğun boyutunu ortaya çıkarmakta ve hedefler bu uyumsuzluğun azaltılmasına yönelik belirlenmektedir³²⁶. Birleşik Krallık'ta 2014 yılı için en riskli 5 vergi alanı; transfer fiyatlandırması ile diğer vergiden kaçınma yolları, KDV dışındaki diğer vergi hileleri, kayıt dışı ekonomideki faaliyetler ve ödenmeyen vergi borçları olarak belirlenmiştir³²⁷. HMRC belirlediği politikaları gereği denetim sayılarını paylaşmamaktadır, fakat tahminler denetimlerin

³²⁵ HMRC, "Annual Report and Account 2014–15", 2015, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/449343/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2014-15_Web_accessible_version_.pdf, (26.04.2016), ss. 214-215.

³²⁶ OECD, "Monitoring Taxpayers' Compliance", a.g.e., s. 25.

³²⁷ OECD, "Tax Administration 2015", a.g.e., s. 130.

beyanname veren mükelleflerin yaklaşık %1'i olduğu yönündedir. HMRC sunduğu mükellef odaklı hizmet anlayışı gereği denetimlere değil, özellikle gönüllü uyumu artırmaya odaklanmaktadır. Örneğin 2014-2015 periyodunda idare tarafından 26,6 milyar £ vergi uyumunu sağlamadan kaynaklı bir gelir elde edilmiştir. Bu gelir, mükelleflerin beyannamelelerinde çeşitli hileli vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışlarının idare tarafından tespit edilmesi sonucunda oluşmuştur. Tespitler; araştırma ve doğrulama faaliyeti sonucunda olabileceği gibi, aynı zamanda vergi boşluklarının yeni hukuki düzenlemelerle doldurulmasından sonraki önleyici işlemin sonucuna yönelik de olabilir. Her türlü tespit, temelde uyum davranışının korunmasını amaçlamaktadır ve bunlar sonucunda mükelleflerin adli ve idari olarak cezalandırılması söz konusu olabilir³²⁸. Aşağıdaki tabloda Birleşik Krallık ile ilgili bazı vergisel bilgiler yer almaktadır. Buna göre HMRC'nin hedeflediği vergi gelirlerini artırma stratejilerinin başarı ile devam ettiği söylenebilir. Ayrıca risk analizlerinin vergi açığını azaltmayı amaçladığı düşünüldüğünde, vergi açığı oranının düşmesi, etkin bir strateji izlendiğini göstermektedir.

Tablo 17. Birleşik Krallık'ta Vergiyle İlgili Bazı Bilgiler

| Değer | 1995 | 2000 | 2005 | 2010 | 2015 |
|---------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Mükellef Sayısı | 25.725.000 | 27.920.000 | 31.326.000 | 31.643.000 | 31.883.000 |
| Vergi Gelirleri | 235.2 Milyar £ | 336.6 Milyar £ | 426.5 Milyar £ | 485.7 Milyar £ | 533.4 Milyar £ |
| Vergi Açığı | - | %14** | %8.4 | %7.0 | % 6.4* |
| Vergi Açığı Tutarı | - | - | 37 Milyar £ | 34 Milyar £ | 34 Milyar £* |

*2014 hesaplamasını içermektedir.

** İlk kez 2001'de dolaysız vergiler için hesaplanmıştır.

Kaynak: HMRC istatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

HMRC benimsediği ilkelerin uygulanmasında, mükelleflere danışma sürecinden destek alarak, sistemin ve prosedürlerin geliştirilmesinde ticari bakış açısını dikkate almaya çalışmaktadır³²⁹. Uyguladığı Büyük İşletmelerle İlişkileri Gözden Geçirme'nin (Review of Links with Large Business – RLLB) bir parçası olarak risk değerlendirmesini geliştirmektedir. HMRC, 2007 yılında büyük şirketler için işbirliğine dayalı uyum yaklaşımını resmi olarak ilan etmiştir. Bu yaklaşım vergi uyum riski yönetimi kullanarak, mükelleflerle karşılıklı ilişkilerin yönetilmesine dayanmaktadır³³⁰. Böylece HMRC ve

³²⁸ HMRC, a.g.e., s. 13-14, 221.

³²⁹ OECD "Tax Administration 2013", a.g.e., s. 19.

³³⁰ OECD, "Co-operative Compliance 2013", a.g.e., s. 24.

mükellefler arasındaki güven ve şeffaflığa dayanan ilişkileri artırmayı desteklemektedir. Yaklaşımın amacı, kaynak tahsisini geliştirmek ve şirketlerin vergi planlaması stratejilerini değiştirerek düşük risk içeren davranışlara yönelmelerini sağlamaktır³³¹. HMRC, özellikle vergi riski yönetimine dayalı etkin yönetim ve kontrolü artırmayı amaçlayan; şirketlerle, işbirliğine dayalı çalışmaları içeren bir doküman hazırlamıştır³³² HMRC 2007 yılında büyük şirketler için işbirliğine dayalı uyum yaklaşımını resmi olarak ilan etmiştir. Bu yaklaşım vergi uyum riski yönetimi kullanarak mükellefle ilişkileri yönetim modeline dayanmaktadır³³³. Sürecin temel özellikleri tüm büyük mükelleflerin risk açısından gözden geçirilmesi, mükelleflerle karşılıklı görüşme, risk statülerine göre program belirlenmesi ve görüşülmesi, son olarak da düşük riskli mükellefler için daha fazla destek ve daha az müdahaleyi içermektedir. Bu uygulama yüksek riskli mükellefler için kaynakların etkin kullanımına, sorunların hızlı çözümüne ve yeni işlemlerde danışma yardımıyla belirlilik sağlanmasına olanak tanımaktadır³³⁴.

2. Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi

a. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

İngiltere’de vergilerin basitleştirilmesi için önemli adımlar atılmaktadır. Bunun nedeni İngiltere’nin, dünyanın en uzun vergi düzenlemelerine sahip ülkesi olmasıdır. Kurulan “Vergi Basitleştirme Ofisi” ve “Bütçe Sorumluluğu Ofisi” bu amaçla çalışmalarını yürütmektedir. 2010 yılında itibaren “vergi karmaşıklığı projesi” başlamış, vergi karmaşıklığı meselesinin İngiltere’nin vergi sisteminin bütünü dikkate alınarak ele alınması hedeflenmiştir. Projeye; uzunluk, açıklık, kanun tasarısı hazırlama tarzı ve vergilerin çeşitliliği gibi karmaşıklığa yol açan sorun ele alınmıştır³³⁵.

İngiltere’de vergi mevzuatından GAAR benzeri bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bununla birlikte vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik yargısal doktrinler zamanla oluşmuştu. Önceleri yargı kararları vergide varsayımlara yer verilemeyeceği, yasada bir hüküm yoksa uygulamalarda serbestliğin kabul edileceği yönündeydi. Daha sonraki süreç,

³³¹ Judith Freedman Geoffrey Loomer, John Vella, “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, *British Tax Review*, 2009(1), s. 74.

³³² Bkz. “Working with Large Business: Providing High Quality Service – Improving Tax Compliance” (Henehan, Walsh, a.g.e., s. 20).

³³³ OECD, “Co-operative Compliance 2013”, a.g.e., s. 24.

³³⁴ Enden, a.g.e., s. 349.

³³⁵ Üyümez, a.g.m., s. 86.

yargı kararlarında vergi planlarında adım işlemler ve ticari amaç doktrinlerinin kabul edilmesi söz konusudur. Ramsey davasıyla başlayan gelişmeler, “Ramsey doktrini” olarak kabul edilen vergiden kaçınmanın önlenmesi için lafzi yorumdan uzaklaşarak, metinsel, sistematik ve amaçsal görüşün kullanılmasını ortaya çıkarmaktadır³³⁶. Haziran 2012’de birçok paydaşla oluşturulan bir danışma süreciyle GAAR’a yönelik bir çalışma başlamıştır³³⁷, 17 Temmuz 2013’ten itibaren uygulanacak kurallar 2013 Finans Kanunu’nun (Birleşik Krallık Bütçe Kanunu – Finance Act) 5. Bölümünde, ekli 43 sayılı listesinde ve 2014 yılı Ulusal Sigorta Katkıları Yasası md. 10’da açıklanmıştır. 22 Ocak 2014’te bir uygulama kılavuzu yayınlanmış, 31 Mart 2017’de güncellenmiştir. Mükelleflerin kötüye kullanma davranışlarının hangi vergileri kapsayacağı, neleri içereceği, vergi faydasının nasıl belirleneceği ayrıntılarıyla düzenlenmiştir³³⁸.

Son yıllara kadar ilgi çekmeyen vergi riski yönetimi konusu; hükümet, düzenlemeler ve kamuoyunun ilgisinin vergiden kaçınma ve vergi uyumu konularına olan ilgisiyle artmıştır. Bunun bir sonucu olarak vergi riskinin yönetiminde; yönetim, süreç, kontrol ve dış talepler hem etkili hem de gösterilebilir olarak ortaya çıkmıştır³³⁹.

Birleşik Krallık’ta kurumsal yönetim düzenlemesi ilk olarak Cadbury Committee tarafından 1992’de ilan edilmiştir. Yeni düzenleme ise ekim 2012’de yeni mali dönem için kabul edilmiştir. Sorumluluk anlayışı gereği yönetimin; iç kontrol ve risk yönetimini uygulaması gerekir³⁴⁰. UFRS, Birleşik Krallık’ta 2005’te UMS uygulamasına ilişkin AB Tüzüğü’nden³⁴¹ beri finansal raporlamanın bir parçasıdır. IAS Tüzüğü Avrupa Birliği’nin bir üye ülkesinde piyasada işlem gören menkul kıymetlere sahip şirketlerin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uluslararası muhasebe standartlarının kullanılmasını gerektirir. 1 Ocak 2015’ten itibaren uygulanmak üzere Finansal Raporlama Standardı (Financial Reporting Standard - FRS) 100, 101 ve 102 kabul edilmiştir. FRS 102

³³⁶ Gökbel, a.g.e., s. 75.

³³⁷ EY, “GAAR Rising”, a.g.e., s. 80.

³³⁸ UK, Tax Avoidance: General Anti-Abuse Rule (GAAR), <https://www.gov.uk/government/collections/tax-avoidance-general-anti-abuse-rule-gaar>, (18.05.2017).

³³⁹ Alan MacPherson et. al., “United Kingdom”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010, s. 405.

³⁴⁰ UK Financial Reporting Council, The UK Corporate Governance, 2012, <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Corporate-Governance/UK-Corporate-Governance-Code-September-2012.aspx>, (07.08.2016).

³⁴¹ 11.09.2002 tarih ve 1606/2002 (EC) Sayılı AB Tüzüğü (UMS/IAS Tüzüğü).

UFRS'nin küçük ve orta ölçekli işletmeler için uygulanan şekline dayanmaktadır. FRS 102'nin 29. Maddesi gelir vergisinin raporlamasıyla ilgilidir³⁴².

HMRC 2006'da büyük mükellefler için Yönetim Kurulunda Vergi (tax in the boardroom) adı altında bir tartışma metni yayınladı. 2008'de FTSE 100 endeksindeki şirketlerin yöneticileriyle görüşülmüş, daha fazla bildirim ve işbirliği talep edilmiştir³⁴³.

Birleşik Krallık'ta mükelleflerin vergi riski yönetimleri için aşağıdaki uygulamalar önem taşımaktadır³⁴⁴:

- *Vergi Uyumu Risk Yönetimi (tax compliance risk management – TCRM)*: mükelleflerin; karmaşıklık, sınırlar, değişiklik, bildirim, yönetim ve vergi stratejileriyle ilgili risklerini belirler. İdarenin uyguladığı risk yönetimi mükelleflerin vergi stratejilerinin ve risk yönetimlerinin anlaşılmasında etkilidir. TCRM programları; işlem, uyum, operasyonel ve yönetim risklerinin düşürülmesinde dolaysız veya dolaylı olarak yardımcı olmaktadır.

- *Ceza Rejimi Programı*: Risk analizi programının bir sonucu olarak, uyumlu mükelleflere yükümlülüklerini azaltacak uyumsuzlara ise ağır yaptırımlar uygulanacak bir yapı söz konusudur.

- *SAO mevzuatı (Senior Accounting Officer)*: Yıllık cirosu 200 Milyon üzeri veya 2 Trilyon üzerinde bilanço değerine sahip şirketlerin yıllık beyannamelerindeki vergi yükümlülüklerinin oluşturulmasında kullandıkları hesaplamaların uygun muhasebe düzenlemesi çerçevesinde yetkili uzman muhasebeciler (SAOs) tarafından onaylatılması gerekir. Uzman kişinin onaylanan işlemlerden sorumlu olması, mükelleflerin uyum risklerinin azaltılması açısından önem taşımaktadır.

- *Vergiden kaçınma planlarının açıklanması (disclosure of tax avoidance schemes-DOTAS)*³⁴⁵: KDV ile dolaysız vergiler ve sigorta primleriyle ilgili iki farklı açıklama rejimi vardır. Bu kural planlar hakkında bilgi verilmesi ve bunların nasıl uygulandığına yönelik açıklamaların yapılmasını, idarenin kimlerin hangi planları yaptığını öğrenmesini ve eğer bildirilmeyen planlar söz konusuysa mükelleflerin cezalandırılmasını içermektedir. Düzenleme 2004 yılından itibaren uygulamaya konulmuş ve 2016'da güçlendirilmiştir.

³⁴² Deloitte, IFRS in the UK, <https://www.iasplus.com/en-gb/standards/ifrs-in-the-uk-1>, (19.06.2016).

³⁴³ MacPherson et. al., a.g.e., s. 409.

³⁴⁴ Segal, Maroun, a.g.m., ss. 381-382.

³⁴⁵ HMRC, <https://www.gov.uk/guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-overview>, (26.07.2016).

Tablo 18. Birleşik Krallık'ta Uygulanan Politikaların Vergi Alanlarına Etkileri

| Politikalar | İşlemsel Risk | Operasyonel Risk | Uyum Riski | Finansal Raporlama Riski | Portföy Riski | Yönetim Riski | İtibari Risk |
|--|---------------|------------------|------------|--------------------------|---------------|---------------|--------------|
| TCRM Programı & Derecelendirme Süreci | Var | Var | Var | Var | Var | Var | Var |
| Ceza Rejimi Programı | | Var | | | Var | Var | Var |
| SAO Mevzuatı | | Var | Var | | Var | Var | Var |
| Vergiden kaçınma planlarının açıklanması | Var | Var | Var | | | | Var |

Kaynak: Segal, Maroun, a.g.m., s. 385.

b. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

Uluslararası vergi alanında görülen yenilikler, Birleşik Krallık için de bazı değişikliklere sebep olmuştur. Örneğin büyük hisse muafiyeti (substantial shareholdings exemption)³⁴⁶ ve kâr payı istisnasına yeni kurallar getirilmiştir. Fakat hala kontrol edilen yabancı kurumlar, dünya çapındaki borçlanma limitleri, vergiden kaçınmayı engelleyici düzenlemeler ve transfer fiyatlandırması gibi birçok alanda karmaşıklık görülmektedir³⁴⁷.

Birleşik Krallık'ta mukim tüzel kişiler tüm dünya gelirleri üzerinden vergilendirmekte, yabancı kurumlardan elde edilen kazançları ise yabancı kurum tarafından kâr payı olarak dağıtılcaya kadar vergilendirilmemektedir. Kâr paylarının ana şirketlerde vergilendirilmesinden doğan çifte vergilendirme ise yavru şirketler tarafından yurtdışında ödenen vergilerin İngiltere'de ödenecek vergiden mahsubuyla önlenmektedir³⁴⁸.

KEYK kuralları, 1984 yılı Finans Kanunu'nun bir bölümü olarak yasalaştırılmıştır. Daha sonra 1988 Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (Income and Corporation Taxes Act), 4. Bölüm 747-756. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelere göre, eğer herhangi bir hesap döneminde bir kurum ülke dışında yerleşikse, Birleşik Krallık'ta yerleşik kişiler tarafından kontrol ediliyorsa ve yerleşik olduğu ülkede düşük oranlı vergilendirmeye tabiyse kontrol edilen yabancı kurum kazancı kuralları uygulanacaktır³⁴⁹.

³⁴⁶ Bu muafiyet kurumlar vergisinden sonra sermaye kazançlarına yönelik Schedule 7AC of the Taxation of Chargeable Gains Act 1992'de yer alan bir muafiyettir.

³⁴⁷ MacPherson et. al., a.g.e., 427.

³⁴⁸ Sağlam, a.g.e., s. 70.

³⁴⁹ Gedik, a.g.t., s. 22.

Birleşik Krallık'ta transfer fiyatlandırmasıyla ilgili özel düzenlemeler bulunmamakla birlikte, HMRC 28A, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Kısım 12B, Vergi İdaresi Kanunu Kısım 108-111'ye dayanarak bazı uygulamalar gerçekleştirilmektedir. Kayba uğratılan verginin %100'üne kadar gecikme faiziyle birlikte ceza kesilir. Emsal bedelin tespitine ilişkin belgelerin usulüne uygun olmaması durumunda ise 3.000 € cezayla karşılaşılmaktadır³⁵⁰. 2010 yılında vergi kanunlarının yeniden yazım sürecinde Vergilendirme Kanunu (Taxation International and Other Provisions Act) 4. Bölüm'de yer almıştır. 1 Nisan 2015'ten itibaren etkili olmak üzere aktarılmış kâr vergisi BEPS değişiklikleri paralelinde ilan edilmiştir. Birleşik Krallık daimi işyeri statüsünden kaçınan veya işlemler ve şirketlere ilişkin ekonomik özünde yetersizlik olması durumunda bu vergi %25 oranında uygulanmaktadır. Ayrıca 1 Ocak 2016'dan itibaren 586 Milyon £ üzerinde ciro elde eden çok uluslu büyük şirketler için ülke bazlı raporlama kabul edilmiştir³⁵¹.

Birleşik Krallık, aynı zamanda Ortak Uluslararası Vergi Sığınağı Bilgileri Merkezi'nin (Joint International Tax Shelter Information Centre - JITSIC) kurucu üyelerindendir³⁵². Zamanla genişleyen yapı OECD tarafından 2014'te 46 ülkenin katılımıyla tekrar yapılandırılmış, 2016'dan itibaren Ortak Uluslararası İstihbarat Paylaşım ve İşbirliği Komitesi (Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration) adı altında faaliyetlerine devam etmektedir³⁵³.

III. TÜRKİYE'DE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

A. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNE GENEL BAKIŞ

Türkiye'de gelir idaresinde bilgisayar destekli sistemlerin kullanımı VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi) ile 1998 yılında başlamıştır. 2004 yılında "Vergi İdaresinin Kapasitesinin Geliştirilmesi" projesiyle temelleri atılan riske dayalı denetim stratejisi ise hızlı bir şekilde gelişim göstermiştir. Bu tarihten önce Hesap Uzmanları Kurulu bünyesinde dar kapsamlı da olsa bazı çalışmalar yürütülmüştür. Örneğin kurul bünyesinde; İstihbarat, AR-GE ve Risk Analiz Merkezi kurulmuş ve burada muhtelif kaynaklardan toplanan veriler değerlendirilerek, ciro ve FAVÖK (faiz, amortisman ve vergi öncesi kar) rakamları ile diğer bazı özel kriterler göz önünde bulundurularak, sürekli gözetim ve

³⁵⁰ Köse, Ferhatoğlu, a.g.e., s. 121.

³⁵¹ Deloitte, "2016 Global Transfer Pricing Country Guide", a.g.e., s. 263.

³⁵² MacPherson et. al., a.g.e., 428.

³⁵³ OECD, <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/>, (14.07.2016).

denetim altında olacak “Hedef Mükellef Grubu” ve bu grubun her yıl revize edilmesiyle “İncelenecek Mükellefler Listesi” oluşturulmuştur³⁵⁴.

Vergi İdaresinin Kapasitesinin Geliştirilmesi Projesi, katılım öncesi mali yardım olarak adlandırılan Avrupa Birliği destekli twinning (eşleştirme) projelerinden birisidir³⁵⁵. Yapılan vergi incelemelerinin parasal verimliliğinin artırılmasını amaçlayan proje, 28 Kasım 2005’te başlamış; Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Hesap Uzmanları Kurulu ile Almanya ve İngiltere ortaklı olarak yürütülmüştür. Bu kapsamda Uyum Analizi ve Değerlendirme Müdürlüğü (Daha sonra Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı olarak yapılanmıştır) oluşturulmuş ve burada merkezi risk analizinde kullanılacak yazılım kurulmuştur. Analizlerin yapılabilmesi için yazılımın tanıtımı, AB uzmanları tarafından verilen uygulamalı yazılım eğitimleri ve risk modelinin açıklanması, 2007 yılında gerçekleşmiştir³⁵⁶. Bu tarihte tamamlanan proje; risk analizi, vergi mükellefi seçimi ve bilgisayarlı denetim tekniklerinin etkin kullanımını desteklemeyi ve bilgisayara dayalı kapsamlı istihbarat ve bilgilendirme sisteminin yürütülmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Geliştirilen bilgisayar destekli denetim altyapısı, mükelleflerle ilgili verilere hızlı ve güvenilir şekilde ulaşmayı ve bunları denetim için kullanmayı içermektedir³⁵⁷.

2004’te uygulanmaya başlanan VEDOP-2 ile kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için merkezde kurulan sistemlerle bilgisayarlı denetime başlanmış, Vergi İstihbarat Merkezi ile bankalardan ve diğer üçüncü kişilerden gelen bilgilerle mükellef beyanlarının 2005’te kurulan VERİA (Veri Ambarı) sisteminde karşılaştırılabilmesi sağlanmıştır³⁵⁸. Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı bünyesinde kurulan Risk Analizi Merkezi, vergi denetim ve incelemelerinin bilgisayar destekli, etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesini sağlamak üzere faaliyetler göstermiştir. Bu tarihten sonra VERİA’dan gelen bilgiler doğrultusunda; Motorlu Taşıtlar Sürücü Kursu Projesi, Potansiyel Mükellef Projesi, Muhtasar ve Gelir Vergisi Beyanlarının Çapraz Analizi Projesi, Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi, Konut Kredili Gayrimenkul Satışları Projesi, Sahte Belge Kullananların Tespiti Projesi, Ba-Bs Form Analizine Dayalı 2006 B-

³⁵⁴ Arslan, Biniş, a.g.e., s. 457.

³⁵⁵ Mehmet Ali Ceylan, Ahmet Tunalı, “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Bilişim Sistemleri Alanında Yaptığı Çalışmalar”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2011, s. 130.

³⁵⁶ GİB, “Faaliyet Raporu 2007”, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, (14.01.2016), s. 121.

³⁵⁷ Ceylan, Tunalı, a.g.m., s. 130.

³⁵⁸ Adnan Gerçek vd., *Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*, Bilgesam Yayınları, İstanbul, 2013, s. 71.

101 Projesi, Tapu Bilgilerinin Analizi projesi, Kredi Kartı ile Yapılan (POS) Satışları İzleme Projesi, Kontör ve Altın Ticareti Yapan Mükellefler Projesi gerçekleştirilmiştir³⁵⁹. Tedarikçi ve alt tedarikçilerin denetlenmesini sağlayan, böylece sahte faturaların tespit edilmesi olasılığını artıran en önemli uygulamalardan biri de karşıt inceleme imkanı veren Ba-Bs formları aracılığıyla sağlanmıştır³⁶⁰.

2010 yılında pilot proje olarak uygulanan Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK), işlemlerin etkinliğinin ve mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ile incelenecek mükelleflerin; nesnel, risk analizlerine dayalı olarak seçilmesini amaçlamaktadır. Modelde toplam 859.993 mükellef kapsama alınmış ve bu mükelleflerin bölgeler ve/veya sektörler itibariyle ayrışması ve bu sayede mükelleflerin belirlenen veriler çerçevesinde büyüklüklerine göre katmanlaştırıp bu katmanlara göre risk analizine tabi tutulması planlanmıştır. Mükellefler öncelikle, sektörel ve/veya bölgesel düzeyde gruplara ayrılmıştır. Bundan sonra ise; mükelleflerin bilanço, gelir tablosu, beyanname ve e-VDO verileri ile üçüncü taraf bilgileri esas alınarak büyüklükleri belirlenmiş ve buna göre katmanlara ayrılmaları sağlanmıştır. Böylece, ilgili sektör ve/veya bölgesel düzeyde mükellefler en büyük/büyük/orta/küçük katmanlara göre, her biri kendi sınıfında analize tabi tutulmuş ve bütünüyle matematiksel ve istatistikî yöntemler veya hesaplamalarla her mükellefe bir risk puanı atanmıştır. Bu risk puanına göre mükellefler, vergi incelemesine alınıp alınmayacakları açısından değerlendirmeye tabi tutulmuştur³⁶¹. Yine 2010 yılında uygulanan KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), iade işlemlerinin bütün aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesini kolaylaştırmıştır. Sahte Belge Risk Analizi Programı ile sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükellefler ortaya çıkarılarak, hem KDVİRA sisteminin, hem de sahte belge düzenleme incelemelerinin desteklenmesi sağlanmıştır. KDVİRA sistemi ile Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS) arasında kurulan entegrasyon sayesinde de riskli bulunan mükellefler doğrudan taşradaki personele bildirilerek incelemeye alınmaya başlanmıştır³⁶².

³⁵⁹ GİB, “Faaliyet Raporu 2008”, a.g.e., ss. 104-107; “Faaliyet Raporu 2009”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (15.01.2016), ss. 81-86.

³⁶⁰ Uğur Doğan, “Data Warehouse and Data-Mining Tools for Risk Management: The Case of Turkey”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loepnick, The World Bank Publishing, Washington DC, 2011, ss. 75-76.

³⁶¹ GİB, “Faaliyet Raporu 2010”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf, (15.01.2016), s. 10.

³⁶² GİB, “Faaliyet Raporu 2010”, a.g.e., s. 49.

Vergi Denetim Kurulu'nun (VDK) kurulmasıyla 2011 yılından itibaren, GİB tarafından vergi incelemesi ile risk analizi faaliyeti kapsamında yürütülen bazı projeler Kurul'a devredilmiştir. Günümüzde hala GİB tarafından, temelde kayıtdışı ekonomiyle mücadele için uygulanan risk analizine dayalı projeler; Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi, Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi (VEGAS), KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA) Sistemi, KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), Elektronik ÖTV Takip Sistemi olarak sıralanır. Bu projelere yönelik bazı veriler ise şöyledir³⁶³: 2015 yılında KDVİRA'da risk analizi sonrası mükelleflerin düzeltme beyannamesi ile indirdikleri iade tutarı 957 milyon, sorunlu mükelleflerin matrah artışı ise 6 milyar 218 milyondur. Aynı dönemde SARP'ta 7.399 mükellef sahte belge düzenleme riski yüksek olması nedeniyle VDK'ya bildirilmiştir. GİB, 2014 Aralık'tan itibaren Mükellef Karne Sistemi ile sicil, beyanname, ödeme ve performans olmak üzere 4 farklı kategoride 160 farklı kriterle uyum bozukluklarını anlık olarak ölçerek, her bir mükellef için "Genel Uyum Seviyesi" belirlenmektedir. Uyum seviyesi yüksek olan mükelleflere birtakım teşvik ve kolaylıklar sağlanması diğer taraftan uyum seviyesi daha düşük olan mükelleflere ise bilinçlendirme ve gönüllü uyuma yönlendirme çalışmaları yapılması planlanmaktadır. Bu çalışma ile uyumlu mükelleflerin, vergi idaresine bakışını olumlu yönde değiştirmesi ve vergi idaresinin etkinliğinin arttırılması öngörülmektedir.

VDK'nın görev ve yetkileri içinde "*her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek*" yer alır. VDK tarafından yapılacak vergi incelemeleri; esas olarak sektör, konu ve mükellefler itibarıyla; Kurul bünyesinde kurulan Risk Analiz Merkezinde (VDK-RAMER), mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir³⁶⁴. Kurul bünyesinde 2014 yılı sonu itibarıyla oluşturulan Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı (VDK-MERAM) ile her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri; gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir. Bu tarihten itibaren risk unsurları belirlenerek, Risk Analiz Modeli

³⁶³ GİB, "Faaliyet Raporu 2015", http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, (27.04.2016).

³⁶⁴ VDK, "Faaliyet Raporu 2015", http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf, (27.04.2016), s. 15.

oluşturulmuş ve belirlenen risk unsurlarının mükellefler nezdinde tespiti amacıyla yazılım çalışmaları 2015 yılı içinde tamamlanmıştır. Risk Analiz Programının geliştirilmesi amacıyla VDK'nın genel işleyişi gözden geçirilerek, sistemin yenilenmesi ve en uygun kaynak ve zaman kullanımını sağlamaya yönelik çalışmalar yürütülmüştür. Programda, Mali İstihbarat Modülü oluşturulmuş; ihbarlar, görüş öneri raporları, incelemenin genişletilmesi talepleri, araştırma geliştirme raporları, projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlardan gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmaları mükellefler ile ilişkilendirilmeye başlanmıştır. Analiz ve kontrolleri tamamlanan incelemelerin VDK-MERAM üzerinden gönderilmesi sağlanmıştır³⁶⁵.

VDK-RAMER'de yapılan analizler sonucu belirlenen ve hakkında inceleme oluru alınan mükelleflerin, Grup Başkanlıklarına sevki, Bilgi İşletim Sistemi (VDK-BİS) aracılığıyla yapılmaktadır. Denetim ve inceleme faaliyetlerinde kullanılmak ve vergi müfettişlerine rehberlik sağlamak amacıyla riskli mükellefler hakkında yürütülen analiz çalışmalarına ilişkin, mükelleflerin beyan özetlerini de içeren "Risk Durum Raporları" oluşturulmuştur. Haklarında inceleme başlatılan mükelleflerin tamamı için durum raporları, incelemenin VDK-RAMER'den gönderilip gönderilmediğine bakılmaksızın görevli vergi müfettişine VDK-BİS (Bilgi İşletim Sistemi) üzerinden elektronik ortamda sunulmaya başlanmıştır. Ayrıca Türkiye Geneli Risk Durum Raporunun hazırlanması için çalışmalar yürütülmektedir³⁶⁶.

Risk analiz programına Sahte Belge Risk Analiz Modülü (SABE-RAM) eklenmiştir. Bu sistemle, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerine etkin bir şekilde zamanında mücadele edilebilmesi için, özellikle cari dönemde faaliyet gösteren sahte belge düzenleyicilerinin ve kullanıcılarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Türkiye'nin vergisel risk durumunu gösterir haritanın oluşturulması amacıyla, Türkiye Risk Haritası Modülü oluşturulmuştur. Modül ile risk konuları, bölge ve sektörler, mükellef büyüklüğü, mükellefiyet türü, inceleme durumları vb. birçok değişken gözetilerek her bir dönem için ihtiyaca yönelik çok sayıda elektronik harita anlık olarak hazırlanabilmektedir. Ayrıca VDK, sahte belge düzenleyenlerin tespiti ve risk analiz çalışmalarının uyumlaştırılması amacıyla GİB ile çalışmalar yürütmektedir. Gazi Üniversitesi ile Risk Analiz Programı VDK-MERAM'ın akademik ve bilimsel açıdan testi amacıyla iş birliği çalışmalarına

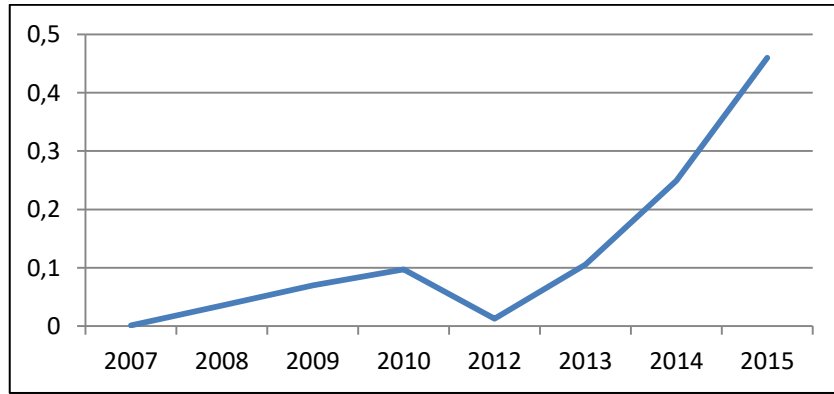
³⁶⁵ VDK, "Faaliyet Raporu 2015", a.g.r., ss. 29-30.

³⁶⁶ VDK, "Faaliyet Raporu 2015", a.g.r., s. 30.

2015'te başlamıştır³⁶⁷. Denetim alanında bilişim teknolojilerinde görülen bu gelişmeler ülkemizde denetim standartlarını yükselterek, denetimin etkinliğini artırmaktadır³⁶⁸.

Denetimdeki değişiklikler denetim mecralarının ve delil araçlarının da gelişmesini sağlamıştır. Günümüzde televizyon, telefon, internet, web sitesi, e-posta, haber ağları, cep telefonu, çağrı cihazı, bilgisayar, el terminali, barkod okuyucu, mobil pos cihazları, intranet, extranet, faks, ses kayıtları, taşınabilir bellek, VCD, DVD gibi çok çeşitli araçlar denetim sürecine dahil edilmiştir³⁶⁹.

2015 yılında risk analizi sistemiyle tespit edilen 26.972 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Modelin geliştirilmesi çalışmaları neticesinde 6.318 mükellef analizlere tabi tutulmuştur. Analiz çalışmalarında 49.432 risk unsuru değerlendirilmiş ve 37.335 risk unsuru mükellefler nezdinde riskli bulunmuş ve inceleme çalışmalarında kullanılmak üzere raporlanmıştır³⁷⁰. Aşağıda yer alan Şekil 8, 2007 yılından 2015 yılına kadar risk analizine dayalı toplam vergi incelemelerinin (toplam proje sonuçları), vergi incelemeleri toplamına olan oranını göstermektedir. 2007 yılında GİB bünyesinde 176 mükellefin incelemesiyle başlayan projeler hem sayısal hem de çeşit olarak artış göstermiştir. VDK'nın kurulmasıyla birlikte denetimlerin büyük bir bölümü risk analizine odaklanmaya başlamıştır. Başlangıçta vergi incelemelerinin binde 1 oranında risk analizine dayandığı görülürken, 2015 yılında 26.972 vergi incelemesiyle risk analizlerinin toplamdaki payı %46'ya yükselmiştir.



Şekil 8. Türkiye’de Vergi İncelemesinde Risk Analizinin Kullanımının Toplam Vergi İncelemesi İçindeki Payı (2007 – 2015)

Kaynak: GİB ve VDK Faaliyet Raporları (2011 yılına ilişkin veriye ulaşılamamıştır).

³⁶⁷ VDK, “Faaliyet Raporu 2015”, a.g.r., ss. 31-32.

³⁶⁸ Güneş Çetin, “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 2, S. 1, 2010, s. 85.

³⁶⁹ Ercan Alptürk, *Elektronik Denetim Rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2008, ss. 51-65.

³⁷⁰ VDK, “Faaliyet Raporu 2015”, a.g.r., s. 64.

RAMER'den gönderilen denetimlerin dışında VDK; ihbar ve şikayetler neticesinde; teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında yapılan tespitlere istinaden; kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim raporları ile inceleme talepleri sonucunda ve vergi müfettişleri tarafından riskli olduğu düşünülen sektörlerle yönelik düzenlenen görüş ve öneri raporları uyarınca incelemeler yapmaktadır. Vergi incelemesi içinde riske dayalı olanların artan payı ile incelemenin etkinliği arasındaki ilişkiyi ölçmek için, risk analizine geçiş sonrası ve öncesi dönemi birlikte değerlendirmek gerekir. Fakat Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM), GİB ve VDK'nın verilerinin birbirleriyle eşleştirilmesi ve sağlıklı bir analiz yapılması güçtür. Bu durum hem kurumların geçiş sürecinde denetimle ilgili toplu verileri açıklama güçlüğünden, hem de ilgili kurumların uzun süredir açıkladıkları bazı verileri değiştirmelerinden veya yeni veriler açıklamalarından kaynaklanmaktadır. Örneğin; 2010 yılında Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun oluşturulma kararı, daha sonra 2011 yılında VDK'nın kurulması ile vergi incelemesine ilişkin veriler sağlıklı bir şekilde tutulamamıştır. Ayrıca vergi incelemesinin etkinliğini karşılaştırma açısından; incelenen mükellef sayısı, tarhi istenen ek vergi, aktif denetim elemanı sayısı gibi verilerin açıklanması son yıllara özgüdür. Bu sebeple denetimde etkinlik açısından yapılacak bir değerlendirme geniş kapsamlı olmayacaktır. Yine de aşağıdaki Tablo 19 yardımıyla bazı değerlendirmeler yapılabilir.

Tablo 19. Türkiye’de 2001-2016 Arası Vergi İncelemesine İlişkin Bilgiler

| | 2001 | 2003 | 2005 | 2007 | 2009 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Toplam Vergi Gelirleri (Milyon TL) | 39.735 | 84.316 | 119.250 | 171.098 | 196.313 | 284.490 | 317.218 | 367.517 | 401.683 | 465.229 | 529.263 |
| Vergi Mükellefi Sayısı* | 2.334.209 | 2.340.742 | 2.284.665 | 2.358.935 | 2.324.094 | 2.367.721 | 2.422.975 | 2.460.281 | 2.472.658 | 2.527.084 | 2.541.016 |
| Topl. Vergi İncelemesi (Rapor Sayısı) | 68.286 | 68.251 | 104.578 | 135.847 | 92.752 | - | 124.507 | 163.367 | 149.047 | 159.500 | 185.462 |
| İncelenen Mükellef Sayısı** | 34.143 | 34.125 | 41.831 | 45.282 | 47.787 | 16.267 | 46.845 | 71.352 | 55.284 | 58.676 | 49.817 |
| İncelenme Oranı % | 1,46 | 1,46 | 1,83 | 1,92 | 2,06 | 0,69 | 1,93 | 2,90 | 2,24 | 2,32 | 1,96 |
| Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL) | 13.478 | 18.835 | 38.715 | 30.451 | 97.972 | - | 131.001 | 53.675 | 39.378 | 46.750 | 32.641 |
| Tarhi İstenen Ek Vergi (Milyon TL) | - | - | - | - | 7.532 | 3.926 | 4.536 | 8.561 | 7.939 | 9.804 | 7.235 |

| | | | | | | | | | | | |
|--------------------------------------|---|---|---|---|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Mükellef Başına Düşen Ek Tarh | - | - | - | - | 157.616 | 241.348 | 96.830 | 119.987 | 143.610 | 167.087 | 145.229 |
| Mükellef Başına Düşen Ceza | - | - | - | - | - | - | 187.343 | 267.503 | 299.953 | 321.138 | 319.258 |

*Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri toplamından oluşmaktadır.

**2009 yılına kadar açıklanmayan bu veri için tahminleme yapılmıştır.

Kaynak: GGM, GİB ve VDK faaliyet raporlarındaki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo incelendiğinde, gelir ve kurumlar vergisi toplam mükellef sayısının yıllar itibariyle çok fazla değişmediği görülmektedir. İncelenen mükellef sayısının artış gösterdiği ve buna bağlı olarak da toplam düzenlenen rapor sayısının 2 katından daha fazla arttığı tespit edilmektedir. Kişi başına düşen denetim oranı da artmıştır. Bu oran birçok ülke ortalamasının üzerindedir. Denetimlerin sayısal olarak artışından ziyade, riskli mükelleflerin tespit edilmesi ve denetimlerin bunlara yoğunlaşması önem taşımaktadır. Bu sebeple denetim birimleri faaliyet raporlarında 2008'den itibaren açıklanmaya başlanan vergi incelemesi sonucunda tarhi istenen vergi, önemli bir göstergedir. Bu tutarın artışı, denetimlerin etkinliğinin arttığını göstermektedir. Ayrıca incelenen mükellef başına düşen tarhi istenen vergi ve kesilen ceza tutarı da artmıştır.

VDK tarafından 2016 yılında incelenen mükellef sayısının azalması 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun³⁷¹ hükümlerine uygun olarak matrah ve/veya vergi artırımında bulunan 82.807 mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemelerine devam edilmemesi olarak açıklanmıştır³⁷².

B. ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

1. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

Türkiye'de vergi riski yönetimi uygulamak isteyen şirketlerin kurumlar vergisi, stopaj yoluyla alınan vergiler, KDV, ÖTV, damga vergisi, gümrük vergileri ve yükümlülükleri ve ilgili kurumlardan alınan BSMV'ye göre mevzuata uyumluluklarını belirlemeleri gerekmektedir. Bunu belirlerken, öncelikle mevzuatın basit, anlaşılır, açık ve uygulanabilir olması önemlidir. Aksi takdirde vergide karmaşıklık ortaya çıkacak ve bunun

³⁷¹ 19.08.2016 tarih ve 29806 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁷² VDK, "Faaliyet Raporu 2016", http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf, (02.04.2017), s. 44.

doğal bir sonucu olarak belirlilik ilkesi zedelenecektir. Belirliliğin sağlanmadığı yerde de “vergi riski” ortaya çıkmaktadır.

a. Vergi Karmaşıklığı

Türk vergi mevzuatının işleyişi çok sayıda kanun hükmü, Bakanlar Kurulu Kararı ve Genel Tebliğ ile karmaşık bir yapıdadır. Bu sebeple zaman zaman uzmanların bile izlemekte zorluk çektiği bir görünüm sergilemektedir. Ayrıca mükerrer maddeler ve geçici maddeler vergilemede belirlilik ilkesinin sağlanmasını engellemektedir³⁷³. Sürekli bir biçimde gündeme gelen yasa değişiklikleriyle birlikte, tebliğler ve kanun hükmünde kararnamelerle getirilen uygulamalar mevcut şekliyle anlaşılması güç olan vergi mevzuatını giderek daha da karmaşık hale getirmektedir³⁷⁴.

Vergi karmaşıklığı; vergi politikalarının karmaşıklığı, mevzuatın karmaşıklığı, idari karmaşıklık ve uyum karmaşıklığını kapsamaktadır³⁷⁵.

Devletler kamu hizmetlerini finanse etmek için vergilere ihtiyaç duyarken, öte yandan vergilerin ekonomik faaliyetler üzerinde, özellikle yatırımlar ve iş gücü üzerinde olumsuz etkilere yol açması mümkündür. Ayrıca vergiler mükelleflerin tüketim ve tasarruf kararlarını da etkiler. Özellikle kriz ya da durgunluk dönemlerinde devlet vergi politikalarını kullanarak, ekonomiyi canlandırabilir, üretimi ve toplam talebi artırabilir ve tam istihdama yönelik önlemler alabilir. Devlet bazen vergi politikalarını enflasyonla mücadele etmek amacıyla bir araç olarak kullanabileceği gibi bazen de borç krizlerinde gelirlerini artırmak üzere vergilemeye başvurabilir³⁷⁶. Bazı malları teşvik edici ya da bazı malların üretimini ya da tüketimini kısıtlayıcı ya da caydırıcı müdahale aracı olarak vergileri kullanabilir, ya da sosyal politika amacıyla gelir ve servet dağılımını düzenleyici vergiler uygulayabilir³⁷⁷. Devletin gerek ekonomik konjonktür gerekse diğer sebeple uyguladığı politikalarda belirsizlik söz konusu olursa, vergi politikalarında bir karmaşıklık ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde özellikle ekonomik sorunlara bağlı olarak çıkarılan vergi

³⁷³ Elif Tuay, İnci Güvenç, *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, No: 51, 2007, s. 144.

³⁷⁴ Şükrü Kızılot, Şafak Ertan Çomaklı “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004, s. 149.

³⁷⁵ Yakup Karabacak, “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?”, *Mali Çözüm*, Kasım-Aralık, 2013, s. 18.

³⁷⁶ Turhan, a.g.e., s. 169.

³⁷⁷ Karabacak, a.g.m., s. 18.

afları mükellefler üzerinde bir belirsizliğe sebep olmaktadır. Diğer ülkelerde çok nadir görülmekle birlikte ülkemizde, mali nitelikli çıkarılan afların ortalama üç yılda bir olduğu³⁷⁸, hatta son yıllarda daha da sıklaştığı görülmektedir. Bu sebeple ülkemizde diğer ülkelerde görülmeyen “*vergi aflarının sebep olduğu vergi riski*” ortaya çıkmıştır. Vergi aflarının sık tekrarı mükellef tutum ve davranışlarını olumsuz etkilemiş, onların af beklentisi içinde vergi kaçırma davranışını hoş görme eğilimine girmeleri, vergi uyumunun azalmasıyla sonuçlanmıştır³⁷⁹. Yapılan çalışmalar da afların ancak seyrek ve tesadüfi olarak uygulandığı zaman başarılı olabileceğini, sık ve tahmin edilebilir vergi aflarının ise, mükellefler üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceğini göstermiştir³⁸⁰. Bu durum dürüst mükelleflerin; vergisel yükümlülüklerini af beklentisi içinde yerine getirmeyen³⁸¹, kabul edilebilir vergi planlamasının sınırları zorlayan ve daha riskli alanları tercih eden pozisyonlar almalarına sebep olmuştur. Şirketlerin gelecek planlarının vergi affi beklentileri üzerine kurulma eğilimi yaygınlaşmıştır.

Mükellefler vergi yükümlülüklerini bilmek ve emin olmak isterler. Her işletmenin geleceğe yönelik mali planları önceden bilinen kurallar çerçevesinde şekillenir. Beklenmedik bir zamanda kanuni değişikliklerle kişilerin vergi yüklerinde artış sağlanması vergi hukukunu belirsizliğe iter³⁸². Türk vergi hukukunda mükelleflere belirlilik ve güven sağlayan dayanaklar; vergilerin yasallığı ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi anayasal normlardan oluşmaktadır³⁸³. Belirlilik ilkesi yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir kuşkuya yer vermeyecek şekilde; açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini kapsamaktadır³⁸⁴. Vergilemede belirlilik ilkesi, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde önemli bir anlam kazanmıştır. Hukuki güvenliğin sağlanması vergi yükünün açık bir biçimde önceden hesaplanabilir ve

³⁷⁸ Ersan Öz, Selçuk Buyrukoğlu, “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, *Vergi Sorunları*, S. 272, Mayıs 2011, s. 95.

³⁷⁹ Güneş Çetin, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi*, C. 14, S. 2, 2007, s. 171.

³⁸⁰ Zeki Doğan, Ramazan Besen, *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 70.

³⁸¹ Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Varlık Barışı Uygulaması Sonuçları)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. VIII, S. 1, 2006, s. 44; Nihat Edizdoğan, Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 164, Ocak-Haziran, 2013, s. 119.

³⁸² Şenyüz, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, a.g.m., s. 212.

³⁸³ Gerçek vd., *Mükellef Hakları*, a.g.e., s. 84.

³⁸⁴ Üyümez, a.g.m., s. 77.

tahmin edilebilirliğine bağlıdır. Bu sebeple herkesin kanunların etki derecesini anlayabilmesi için vergi kanunları açık ve yalın bir biçimde yazılmalıdır³⁸⁵.

Örneğin yapılan bir anket çalışmasına katılan mükellefler; Türkiye’de vergi sistemindeki değişiklikleri kolaylıkla takip edilemediklerini, vergi ile ilgili kanunların yeterince anlaşılır olmadığını ve gerekli bilgilere erişmekte güçlük çektiklerini ifade etmişlerdir³⁸⁶. Türkiye’de mükelleflerin zaman zaman kendi beyannamelerinde bile tereddütte düşerek ihtirazi kayıtla vermeleri, vergi idaresinden özelge talebinin yaygınlığı gibi hususlar vergi kanunlarının karmaşıklığının göstergesidir³⁸⁷. Belirlilik ilkesinin oluşturulmasında hukuki güvenlik ilkesi vergi kanunlarının istikrarlı olmasını, yani sık sık ve keyfi olarak değiştirilmemesini de gerektirmektedir³⁸⁸.

Ayrıca vergi karmaşıklığının diğer bir göstergesi vergi uyumsuzluklarının fazlalığıdır³⁸⁹. Uygulanması kolay olan bir vergi, mükellefler ve vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkları en aza indirmelidir³⁹⁰. Örneğin uzlaşmaya başvuran mükelleflerin sayısal olarak fazlalığı ve ileri sürdükleri argümanın “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” olması belirliliğin sağlanamadığının bir göstergesidir³⁹¹. 2016 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya 99.027 mükellef başvurmuştur. Bunlardan 122’si BMVDB bünyesindeki başvurulardır. Aynı dönemde merkezi uzlaşma komisyonuna başvuran 8, Vergi İdareleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu’na başvuran ise 167 mükellef vardır³⁹². Diğer bir örnek de vergi mahkemelerine açılan dava sayılarıdır³⁹³. Türkiye’de 2006 yılında Vergi Mahkemeleri’ne açılan dava sayısı 74.327 iken 2016 yılında bu sayı 104.410’a çıkmıştır. 2016’da açılan davaların 57.213’ü tüzel kişiler tarafından açılmıştır³⁹⁴. Belirliliğin artmasıyla uzlaşmaya başvuran mükellef sayısının azalacağı düşünülmektedir³⁹⁵.

³⁸⁵ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, ss. 172-173.

³⁸⁶ Tuay, Güvenç, a.g.e., s. 58.

³⁸⁷ Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, 2012, s. 136.

³⁸⁸ Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 60.

³⁸⁹ Tekbaş, a.g.m., s. 136.

³⁹⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 122.

³⁹¹ Üyümez, a.g.m., s. 89.

³⁹² Bkz. GİB, “Faaliyet Raporu 2016”, a.g.e., ss. 114-115.

³⁹³ Tamer Budak, Serkan Benk, “The Complexity of Tax Simplification: Turkey Perspective”, *The Complexity of Tax Simplification*, Ed. Tamer Budak, Simon James, Adrian Sawyer, Palgrave Macmillan, UK, 2016, s. 210.

³⁹⁴ Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistikler Genel Müdürlüğü, “Adli İstatistikler 2016”, Ankara, 2017, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/AdliIstPdf/2016.pdf>, (02.04.2017), s. 260.

³⁹⁵ Üyümez, a.g.m., s. 89.

Tablo 20. 2016 Yılında Vergi Mahkemeleri Açılan Dava Türü İlk 10 Sıralaması

| Dava Türü | Dava Sayısı | Toplam İçindeki Payı | Davacı Tüzel Kişi |
|--------------------------------------|-------------|----------------------|-------------------|
| KDV | 33.681 | % 30,6 | 21.542 |
| Amme Alacaklarının Tahsili | 19.776 | % 18 | 5.416 |
| Vergi Cezaları | 14.271 | % 13 | 8.365 |
| Gümrük Vergi, Fon ve Cezalar | 8.557 | %7,8 | 7.291 |
| Gelir Vergisi | 6.487 | % 5,9 | 532 |
| Kurumlar Vergisi | 4.204 | % 3,8 | 3.869 |
| Damga Vergisi | 2.699 | % 2,5 | 2.753 |
| ÖTV | 2.465 | % 2,2 | 1.207 |
| Harçlar | 2.438 | % 2,2 | 1.562 |
| Düzeltilme İşlemlerinin Reddi | 1.931 | % 1,8 | 705 |

Kaynak: “Adli İstatistikler 2016”, a.g.e., s. 264.

b. Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi İçin Genel Kurallar

Literatürde GAAR olarak kabul edilen vergiden kaçınmanın önlenmesi için genel kural kapsamında Türkiye’de ekonomik yaklaşım uygulanmaktadır. VUK’un ispatı içeren 3/B-1 maddesinde “*vergilelendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmü ile ekonomik yaklaşım ilkesi düzenlenmiştir. Söz konusu madde 30 Aralık 1980 günü yapılan değişiklikle kanunda yapılan yorum ve ispatla ilgili düzenlemeler çerçevesinde getirilmiştir³⁹⁶. Çıkarım yoluyla madde hükümden vergi hukukunda “ekonomik yaklaşım” ilkesinin yasal bir dayanağa sahip olduğu anlaşılmaktadır. Düzenlemenin bu şekliyle acele yapıldığı ve sistematik bozuklukları olduğu yönünde görüşler vardır. Geniş eksikliklerine rağmen, yasada yer alması vergi normlarının uygulanması sürecinde vergi hukukuna özgü bir müessese olarak yararlı kabul edilmiştir³⁹⁷. Almanya’da 2008’de ABD’de 2010 yılında yapılan ilavelerle açıklığa kavuşturulan yaklaşıma rağmen, Türkiye açısından VUK md. 3/B-1’in eksik kaldığı görüşü vardır³⁹⁸.

³⁹⁶ Bu yaklaşım kabul edilmeden önce açıkça olmasa da ekonomik yaklaşımın vergi normlarının anlamlandırılmasında ve somut maddi olayın nitelendirilmesinde kullanıldığı görülmüştür. Örneğin Danıştay 13. Dairesinin 1.4.1974 tarih E. 1973/2742, K. 1974/1432 ve 17.4.1975 tarih E. 1974/502, K. 1975/1239 kararlarında “iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden” ifadesine yer verilmiştir (Akkaya, a.g.e., s. 41).

³⁹⁷ Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 40.

³⁹⁸ Saban, a.g.e., s. 147.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, iktisadi gerçeğin hukuki görünümüne önceliği ve maddi boyutun tespitini kabul eder. Bu haliyle amaçsal yorumun³⁹⁹ özel bir görünümü olarak ekonomik yorumu kabul eder. Nitekim 3/B-3'te yer alan "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" hükmüyle değerlendirildiğinde ekonomik yorumun kabul edildiği görülmektedir. Böylece gerçek iktisadi ilişkinin çeşitli hukuki kılıflarla gizlenmesi engellenmeye çalışılır⁴⁰⁰. Ayrıca vergi hukukunda düzenlenen re'sen araştırma ilkesi, maddi gerçekliğe ulaşılması açısından önem taşımaktadır⁴⁰¹.

Vergi hukukunda mükelleflerin vergi faydası sağlama amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötüye kullanımına "peçeleme" bu eylemi esas alan işleme de "peçeleme işlemi" denir⁴⁰². Peçeleme işlemi bu haliyle vergiden kaçınmanın meşru olmayan hali olarak kabul edilir⁴⁰³. Mevzuatta peçeleme kavramına yer verilmemekle birlikte, vergi hukukuna özgü olarak ortaya çıkmıştır. Borçlar hukukundaki muvazaa kavramı, peçelemeden benzer yönleri olmasına rağmen farklılaşmaktadır⁴⁰⁴. Peçeleme işlemiyle gizlenmeye çalışılan gerçek iktisadi ilişki tespit edilerek, iktisadi sonuçlar üzerinden vergilendirme yapılır. Vergi doğuran olayı gizleyen sözleşmeler özel hukukta geçerli olmasına rağmen, vergi hukuku açısından gizlenen iktisadi sonuçları üzerinden vergilendirmeye tabi olur⁴⁰⁵. Bu çerçevede meşru olmayan vergiden kaçınma hakkın suiistimalini ortaya çıkarır. Özel hukukta düzenlendiği şekliyle Türk Medeni Kanunu Md. 2 "dürüst davranma" gereği "*herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz*". Bir mükellefin de ekonomik teamüllere, şartlara uygun olmayan veya gerekçelendirilemeyen yasal düzenlemeleri seçmesi hakkın kötüye kullanımını ortaya çıkarır⁴⁰⁶.

³⁹⁹ VUK Md. 3/A-2 kapsamında sözel yorum, sistematik yorum ve tarihsel amaç ile güncel amaç bakımından amaçsal yorum olmak üzere üç yorum yöntemi kabul edilmiştir (Bkz. Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., ss. 58-61).

⁴⁰⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 62.

⁴⁰¹ Mehmet Yüce, *Mali Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s. 42; Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 60.

⁴⁰² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 63.

⁴⁰³ Eyüpgiller, a.g.e., s. 62.

⁴⁰⁴ Bkz. Doğan Şenyüz, "Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Aralarındaki Farklar", *Yaklaşım*, S. 185, Mayıs 2008.

⁴⁰⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 63.

⁴⁰⁶ Eyüpgiller, a.g.e., s. 59.

c. Şirketlerde Şeffaflığı Sağlayan Düzenlemeler

Türkiye’de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile işletmeleri şeffaflığa götüren ve böylece mükellefler için çeşitli bildirim, denetleme ve raporlama yükümlülükleri getiren düzenlemeler getirilmiştir. Sermaye şirketlerinin TFRS’ye geçme zorunluluğu (önce ertelenmiş ve sonra KGK tarafından sadece borsada işlem görenler için kabul edilmiştir), bağımsız denetim zorunluluğu, internet sitesi açma zorunluluğu ve belirli bilgilerin paylaşılması (bağımsız denetime tâbi şirketlerle sınırlandırılmıştır), ortaklar ve yöneticiler şirketten borçlanmasından belirli şartların düzenlenmesi, yönetim kurulu üyelerinin genel kurulda izin verilmedikçe şirketle iş yapma yasağı vergi açısından da sonuç doğurmaktadır⁴⁰⁷.

Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin mevzuat başta TTK ile 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname⁴⁰⁸ olmak üzere 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve KGK düzenlemeleridir. Bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi ise Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. İlk kez 2012/4213⁴⁰⁹ sayılı Karar ile belirlenmesinden sonra, her yıl değiştirilen kriterlerden en sonuncusu 2016/8549 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar”⁴¹⁰ 2017’den itibaren geçerli olmak üzere yapılmıştır⁴¹¹. Bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin ölçütlerin gün geçtikçe düşürülmesi, şirketlerin sayılarının artması suretiyle bağımsız denetimin kapsamının genişletildiği anlamına gelir. Kapsamın genişlemesi olumlu bir süreç olup, zamanla tüm şirketleri içerecek şekilde olması da muhtemeldir⁴¹².

⁴⁰⁷ Nurettin Bilici, “Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Ed. Billur Yaltı, İstanbul:Beta Basım, 2014, s. 213.

⁴⁰⁸ 02.11.2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁰⁹ 23.01.2013 tarih ve 28537 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴¹⁰ 19.03.2016 tarih ve 29658 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴¹¹ Buna göre bazı şirketler için özellikli durumlar tespit edilmekle birlikte 01 Ocak 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu şartlardan en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi hale getirilmiştir:

- a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü.

⁴¹² Canatay Hacıköylü, “Bağımsız Denetim ve Vergi Hukuku”, *EconWorld2017 Proceedings*, 25-27 January, Rome, Italy, s. 6.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 315⁴¹³ “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”ni düzenlemiştir. Bu çerçevede denetim sürecinde vergi açısından risk olup olmadığı yani vergi risklerinin de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetim sürecinde uygunluk kapsamında vergi açısından da denetim yapılması gerekmektedir⁴¹⁴. Bağımsız denetçinin; “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi mevzuatı da ele almasını gerektirmektedir. Belirlenen işletme ve çevresi; sektör, mevzuat ve diğer dış faktörlerden oluşmaktadır. Mevzuat ilişkin faktörlerde denetçinin dikkate alabileceği hususlara örnek olarak; “vergilendirme (kurumlar vergisi ve diğerleri)” ve ayrıca gümrük vergileri veya ticareti sınırlandıran politikalar gibi işletmenin faaliyetlerini etkileyen cari hükümet politikaları verilmiştir. Ayrıca denetçi önemli yanlışlık risklerini belirlerken; risk yönetimi biriminin veya görevlerin sorgulanması yoluyla, onun faaliyet kapsamına giren finansal raporlamaya etki edebilecek faaliyet riskleri ve mevzuat riskleri hakkında bilgi sağlayabilir⁴¹⁵. Bu sebeple mevzuat riskleri çerçevesinde vergi risklerinin de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçinin denetim faaliyeti sürecinde uyması gereken bağımsız denetim standartlarından biri de BDS 250 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması” standardıdır. Bu standarda göre bazı mevzuat hükümleri finansal tablolardaki tutarlarla doğrudan ilgilidir. Bağımsız Denetçinin finansal tablolardaki tutarları etkileyen mevzuata aykırı birtakım işlemlerden şüphelendiği durumlarda standardın standartta belirtilen ekstra denetim prosedürlerini de uygulaması gerekir⁴¹⁶.

Kurumsal yönetim ilkeleri, OECD çalışmalarından yararlanılarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 2003 yılında halka açık şirketler için uygulanması isteğe bağlı olarak yayınlanmıştır. Daha sonra 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 22. Maddesinde 2011 yılında yapılan bir değişiklikle ve TTK Md. 1529 halka açık şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin, yönetim kurulunun buna ilişkin açıklamasının esaslarının ve şirketlerin bu yönden derecelendirme kural ve sonuçlarının SPK tarafından belirleneceği düzenlemesiyle konu SPK tarafından ele alınmıştır. Kurumsal Yönetim İlkelerinin

⁴¹³ 30.12.2013 tarih ve 28867 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türk Denetim Standartları Tebliği No: 11 ile yürürlüğe girmiştir.

⁴¹⁴ İpek Türker, “Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler”, Türkiye 6. Muhasebe Uzmanlığı Kongresi, http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/IMAGES/ETKNLK/TMUD_program.doc, (28.09.2016).

⁴¹⁵ Bkz. BDS 315, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_315.pdf, (18.08.2016).

⁴¹⁶ Ömer Konukçu, “Bağımsız Denetim Sonucu Elde Edilen Makul Güvencenin Vergi İncelemesi Karşısında Yeterliliği”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/omerkonukcu/001/>, (25.04.2017).

Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ⁴¹⁷ ile yeniden ve ayrıntılı düzenlenen kurallar, borsa şirketleri için zorunlu olarak belirlenmiştir⁴¹⁸. Kurumsal yönetim ilkelerinin gerek uluslararası piyasalarda gerekse ülkemizde öneminin giderek artması sonucunda, ilkelerin uygulanma durumunu belirleyecek, kurumsal yönetim uygulamaları arasında karşılaştırma yapılmasını sağlayacak standart ölçütlere ihtiyaç duyulmuş, bu da “kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi” kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu derecelendirmenin şirketlerin mali durumlarını değil, yönetim kalitelerini sorgulayan ve ortakların haklarını gözeten bir bakış açısına sahip derecelendirme faaliyeti olarak nitelendirmek mümkündür⁴¹⁹. Kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi, uluslararası faaliyet gösteren kurumların⁴²⁰ oluşturdukları metotlara göre Türkiye’de SPK tarafından faaliyetleri kabul edilenlerce verilen derecelendirme notundan oluşur. Borsa İstanbul (BİST) SPK’nın oluşturduğu kurumsal yönetim ilkeleri ışığında İMKB’de işlem görmekte olan halka açık anonim şirketleri söz konusu ilkeleri uygulama yönünde desteklemek amacıyla kurumsal yönetim ilkelerine uyumu derecelendirerek bir “kurumsal yönetim endeksi” hesaplama çalışmalarına başlamıştır⁴²¹. Hesaplanmasına 2007 tarihinde başlanan Endeks, yakın izleme pazarı ve C ve D listeleri hariç işlem gören ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu 10 üzerinden en az 7, her bir ana başlık itibarıyla 10 üzerinden en az 6,5 olan şirketlerin fiyat ve getiri performansının ölçülmesini içermektedir⁴²².

Sermaye Piyasası Kanunu’nun 21. maddesi örtülü kazanç aktarımı yasağını düzenlemektedir. Bu yasağın ihlaline 94. ve 110. maddeler çerçevesinde hukuki, cezai ve idari yaptırımlar öngörülmüştür. İlgili düzenleme incelendiğinde örtülü kazanç dağıtımına vergi hukukunda para cezası düzenlenmişken, sermaye piyasası hukukunda hem para cezası hem de hapis cezası uygulanması söz konusudur⁴²³.

⁴¹⁷ Seri: IV No: 56, 30.12.2011 tarih ve 28158 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴¹⁸ Yavuz Akbulak, “Türk Sermaye Piyasasında Esaslı Bir Devrim: Kurumsal Yönetim İlkeleri”, *Mali Çözüm*, Kasım-Aralık, 2011, s. 111.

⁴¹⁹ Ayça Sandıkcıoğlu, “Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi”, SPK Yeterlik Etüdü, 2005, <http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=374&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>, (21.05.2016), s. 9.

⁴²⁰ Uyum derecelendirmesi yapan uluslararası kurumlar Standad & Poor’s, Deminor Ratings, Institutional Shareholder Services, Governance Metrics, CRISIL Ltd. olarak sıralanabilir.

⁴²¹ Dağlı, Ayaydın, Eyüboğlu, a.g.m., s. 18.

⁴²² BİST, <http://www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/kurumsal-yonetim-endeksi>, (18.07.2016).

⁴²³ Bilici, a.g.e., s. 212.

3568 sayılı Kanun'un⁴²⁴ 2. maddesiyle yeminli mali müşavirlerin (YMM) görevi olarak düzenlenen ve 12. maddeyle tanımlanan "tasdik" vergi denetimini destekleyen bir faaliyettir. Tasdik, denetleme ilke ve standartlarına göre tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve raporlanması yoluyla Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan denetim usul ve esaslarına göre gerçekleştirilen bir denetim faaliyetidir. Tasdik bir anlamda muhasebe ve finansal tablo denetimini de içeren ayrıntılı bir vergi denetimi niteliğindedir. Tam tasdik kapsamında vergi beyannameleri tasdik edilirken hem muhasebe ilke ve standartlarının hem de vergi mevzuatının dikkate alınması zorunludur. Tam tasdik görevi, özellikle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve buna ekli mali tabloların tasdiki ile KDV iadelerine ilişkin tasdik uygulamalarında geniş uygulama alanı bulmaktadır. Tasdik edilen beyanname ve mali tablolar, vergi müfettişleri tarafından incelenmiş belge olarak kabul edilir, ancak idarenin tekrar inceleme yetkisi saklıdır. YMM'ler tasdik ettikleri matrahın doğruluğundan sorumludurlar. Aksi takdirde yapılacak incelemeler neticesinde beyan ve tasdik edilen matrahın hatalı olduğu tespit edilirse YMM'ler mali ve idari cezalara muhatap kalacaklardır⁴²⁵. Tasdik mükelleflerin işlemlerinin bağımsız kişiler tarafından gözden geçirilmesini sağlayarak, risklerin azaltılmasına yardımcı olmaktadır.

d. Gelir İdaresinin Özel Düzenlemeleri

Türkiye'de mükelleflerin vergi riskini azaltmaya yönelik uygulamalar; özelge veya sirküler verilmesi, peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve izaha davet uygulamasıdır. Peşin fiyatlandırma anlaşmasına transfer fiyatlandırması konusunda yer verilecektir. Bu sebeple öncelikle diğer düzenlemeler incelenmiştir.

Mükellefler vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsizlik olması durumunda ve tereddüde düştükleri konularda GİB veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan yazı ile açıklama talep edebilirler. Bu durumda GİB sadece başvuru yapan mükellefe yönelik konu ile ilgili bir özelge verebileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler için sirküler de yayımlayabilir (VUK md. 413). Sirküler ve özelgeler GİB bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının

⁴²⁴ 01.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu.

⁴²⁵ Türker, a.g.e.

başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur. Bunun dışında GİB taşra teşkilatı tarafından konu, kapsam, ilgili olduğu mevzuat bakımından komisyon tarafından oluşturulan sirküler ve özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verilebilmektedir. Sirküler ve mükelleflerin vergi mahremiyetini istismar etmemek şartıyla seçilen özelgeler internet ortamında yayımlanır. Yetkili makamlar, mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesmez ve gecikme faizi hesaplanmaz (VUK md. 369/1). Mükelleflere belirlilik sağlanması için önemli olan bu uygulamalar aynı zamanda mali risklerin ve dolayısıyla vergi risklerinin de azaltılmasına yardımcı olacaktır⁴²⁶.

2016 yılında VUK'un yeniden düzenlenen 370. maddesinde "izaha davet"⁴²⁷ müessesesi⁴²⁸ yer almıştır. Maddede idarenin hangi konularda izahat istenebileceği, uygulama süreci, izaha davetin şekli, değerlendirme komisyonları gibi konunun pek çok asli unsuru belirlenmemiş, bunların belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Bakanlık bu yetkisini 482 sayılı VUK Genel Tebliği⁴²⁹ ile kullanmıştır. Uygulama 1 Eylül 2017'den itibaren başlayacaktır. Söz konusu Genel Tebliğ'de hangi konularda izahat istenebileceği sınırlı olarak sayılmıştır⁴³⁰. Buna göre, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, verginin ziyaa uğradığına yönelik emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle, ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.

İzaha davet edilen mükellefler, davet konusu ile sınırlı olarak, pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahat bulunulması durumunda; vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması halinde mükellefler, bu tespitle ilgili vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez. Aynı süre içinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri

⁴²⁶ Erhan Gümüş, "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemelerinde Özelgelerin Önemi", *Mali Çözüm*, Mayıs-Haziran, 2013, s. 19.

⁴²⁷ 09.08.2016 tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

⁴²⁸ Bumin Doğrusöz, "İzaha Davet", 23 Ağustos 2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101>, (28.09.2016).

⁴²⁹ 25.7.2017 tarih ve 30134 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴³⁰ Bumin Doğrusöz, "İzaha Davet ve Olası Sorular", 10 Ağustos 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986>, (12.08.2017).

için, gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Yapılan ön tespitlerde, VUK 359'uncu maddede yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olması hâlinde izaha davet düzenlemesi uygulanmayacak ve mükellef veya sorumlu doğrudan incelemeye sevk edilecektir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin TL'yi geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla, mükellefler yine izaha davet edilebilecektir⁴³¹. İzaha davet yapmak ve verilen izahı değerlendirmek üzere GİB ve VDK Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonlar yetkili kılınmıştır. GİB bünyesinde kurulan “İzah Değerlendirme Komisyonları” ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır⁴³². İzahat yazılı olabileceği gibi, sözlü de olabilir. Öte yandan izahat bulunanlara izahlarının kabul edilmediğini bildiren bildirim, idarenin iç işlemi olarak kabul edilmesi mümkün olmayan icrai idari işlemdir. Dolayısıyla dava konusu edilebilecektir⁴³³. İzaha davet müessesesi mükelleflerin işlemleriyle ilgili açıklamalarına izin vermesi sebebiyle, vergi risklerini azaltmaya yönelik uygulanabilir.

Diğer ülkelerde önemli bir uygulama alanı olan işbirliğine dayalı uyum programının ülkemizde olmaması önemli bir eksikliklerdir. Yine diğer ülke örneklerinde “vergi sigortası”nın uygulandığı ve vergi riskinin aktarılmasında önemli bir rolü olduğu görülmüştür. Ülkemizde mesleki sorumluluk sigortası⁴³⁴ kapsamında SMMM ve YMM'lerin, profesyonel hizmetlerinin ifasında oluşan kusur veya ihmallerden kaynaklanan zararların tazmini düzenlenmiştir. Fakat mükelleflerin vergi ile ilgili ortaya çıkan belirsizlikleri sonuçlarının tazminine ilişkin herhangi bir uygulama bulunmamaktadır.

⁴³¹ Doğrusöz, “İzaha Davet”, a.g.e.,

⁴³² Özgür Biyan, “İzaha Davet Müessesesinin Detayları Belirlendi”, 8 Ağustos 2017, <http://www.bumindogrusoz.com/article/izaha-davet-messesesinin-detaylari-belirlendi>, (09.08.2017).

⁴³³ Bumin Doğrusöz, “İzaha Davet ve Olası Sorular”, a.g.e.

⁴³⁴ 16.03.2006 tarih ve 26110 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan mesleki sorumluluk sigortası ile ilgili “Genel Şartlar” tebliği ile düzenlenmiştir. Buna ek olarak hazırlanan SMMM ve YMM mesleki sorumluluk klozu ile ilgili tebliğ 3.3.2007 ve 26511 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

a. Transfer Fiyatlandırması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını”nı düzenler. Örtülü kazanç; vergilendirilen kurumların kazançlarına kâr dağıtımını yapılması yerine, kazancın emsallere uygunluk ilkesine göre oluşan bedele ya da fiyata aykırı olarak kurumlar vergisi matrahı dışında bırakılacak şekilde ortaklar lehine aktarılması olarak tanımlanır. Yapısı itibariyle örtülü kazanç vergi matrahını azaltan ve aşındıran bir işlem olarak ortaklara veya ilişkili kişilere menfaat sağlar⁴³⁵. Maddede ayrıca mal ve hizmet alımı ya da satımı olacak işlemlerin neler olduğu açıklanmıştır. Bunlar; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerdir.

Türkiye’de tam ve dar mükellef kurumların tamamı transfer fiyatlandırması kapsamındadır. Bu mükelleflerin ilişkili kişilerle hem yurt içi, hem de yurt dışı faaliyetleriyle ilgili olarak yaptıkları mal ve/veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hükümlerine göre işlem yapmaları gerekir⁴³⁶. Mükelleflerin gerçekleştirdiği yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak kabulü “hazine zararının doğması” şartına bağlanmıştır. Hazine zararı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir (KVK md. 13/7). Bazı durumlarda yurtiçi ortaklar arası yüksek iskontolu mal aktarımı her iki tarafın ödediği vergilerin toplamı bakımında azalmaya sebep olmayacağından, hazine kaybıyla sonuçlanmaz⁴³⁷. Bu sebeple transfer fiyatlandırması genellikle uluslararası işlemler açısından vergi kaybına sebebiyet verir. Bunu temel alarak ithalatın aşırı ve ihracatın ise düşük fiyatlanması nedeniyle oluşan değer üzerinden Türkiye için tahmini hesaplamalar da yapılmıştır⁴³⁸.

Transfer fiyatlandırmasında; ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi, ilkenin uygulanmasında kullanılacak yöntemler, peşin fiyatlandırma anlaşmaları (PFA) ve transfer fiyatlandırmasının kapsamı önem taşımaktadır. İlişkili kişiler; kurumların kendi

⁴³⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s. 173.

⁴³⁶ Açar, a.g.e., s. 78.

⁴³⁷ Açar, a.g.e., s. 157.

⁴³⁸ Bkz. Serdar Pehlivan, Ali Rıza Gökbunar, “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C. 17, S. 1, 2010.

ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlarla birlikte ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları olarak sayılmıştır (KVK md. 13/2). Ayrıca kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, ülkemizdekiyle aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Bu kapsamda uluslararası transfer fiyatlandırması manipülasyonlarını önlemek amacıyla⁴³⁹ ülkemizde kurumların özellikle vergi cenneti kabul edilen ülkelerle faaliyet göstermesi durumunda ilişkili kişi tanımına bakılmaksızın işlemlerinin transfer fiyatlandırması kapsamına alındığı görülmektedir. 2016 yılından⁴⁴⁰ Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen hükümlerle transfer fiyatlandırması açısından ilişkili kişi sayılmanın kapsamı belirli oranlar açıklanarak sınırlandırılmıştır⁴⁴¹. Buna göre; ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtım kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur (KVK md. 13/3).

Emsal fiyatın belirlenmesinde 5 yöntem belirlenmiştir. Emsallere uygun fiyata bu yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir. Belirlenen yöntemler (KVK md 13/4): *karşılaştırılabilir fiyat yöntemi*, 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

⁴³⁹ Köse, Ferhatoglu, a.g.e., s. 33.

⁴⁴⁰ 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 Sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yapılmıştır.

⁴⁴¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 173.

karşılaştırılarak tespit edilmesini; *maliyet artı yöntemi*, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını; yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını esas alır. 2 yöntemden oluşan *işlemsel kâr yöntemlerinden ilki işleme dayalı net kâr marjı yöntemi*, mükellefin kontrol altındaki bir işlemten; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır; diğer *kâr bölüşüm yöntemi*, ise ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının Türkiye'deki hukuki dayanağı KVK md. 13/5 kapsamında "*ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir*" hükmüyle düzenlenmiştir. Düzenlemenin ayrıntıları tebliğ⁴⁴² ve BKK⁴⁴³ ile yapılmıştır. Buna göre "Maliye Bakanlığı GİB ile Anlaşma Usulü" adı altında kapsamı belirlenmiştir. Sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin yazılı talebi ile yurtdışı işlemleri için başvurabileceği peşin fiyatlandırma anlaşmaları, iki taraflı veya çok taraflı olarak yapılabilir. Ayrıca birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğinin tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bunlar çerçevesinde değerlendirme yapılacağı düzenlenmiştir. Bu sebeple PFA OECD Model Anlaşması md. 25'te yer alan "karşılıklı anlaşma usulü" çerçevesinde dikkate alınmalıdır⁴⁴⁴. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşımaktadır. Anlaşmaların yenilenmesi bitiminden 9 ay önce GİB'e başvurulmasıyla yapılabilmektedir⁴⁴⁵. 2016 yılında değiştirilen şekliyle peşin fiyatlandırma anlaşmasında mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, VUK'un pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme

⁴⁴² 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ

⁴⁴³ 13.04.2008 tarih ve 26846 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

⁴⁴⁴ Köse, Ferhatoğlu, a.g.e., s. 33.

⁴⁴⁵ Açar, a.g.e., s. 78.

işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez (KVK md. 13/5). Peşin fiyat anlaşmalarından yararlanılmasında harç uygulaması vardır. Harçlar başvuru ve yenileme harcı olarak 5766 sayılı Kanun ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun (8) Sayılı tarifesinde belirlenmiştir. 2017 yılı için başvuru harcı 56.979,40 TL ve yenileme harcı 45.583,30 TL'dir. Ülkemizde belirlenen bu tutar diğer ülkelerle karşılaştırıldığında oldukça yüksektir. Diğer ülkelerde harç uygulamayanlar olduğu gibi, daha düşük bedeller belirleyenlerin de olduğu görülmektedir⁴⁴⁶.

Gerçeğe aykırı transfer fiyatlandırması; tam mükellefler için dağıtılmış kâr payı, dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar, örtülü kazanç dağılımını gerçekleştiren kurum açısından KVK md. 11/c kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirilir⁴⁴⁷. Bunun dışında kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak “*Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form*”u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir. Ayrıca, BMVDB'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak hazırlanan formata uygun şekilde, “*Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu*”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda yetkililere ibraz etmeleri zorunludur⁴⁴⁸. 2016 yılında cezalara ilişkin yapılan değişiklik çerçevesinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (VUK md. 359 kapsamındaki fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır (KVK md. 13/8).

Transfer fiyatlandırmasında; ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi, ilkenin uygulanmasında kullanılacak yöntemler ile transfer fiyatlandırmasının kapsamının ayrıntılı olarak düzenlenmesi mükelleflerin ilişkili kişilerle ilişkilerinde uygun bir yöntem belirleyerek, mevzuata uyumlarının artırılmasına imkan tanımaktadır. Özellikle PFA belirli

⁴⁴⁶ Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları İçin Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği”, *Yaklaşım*, S. 205, Ocak 2010, ss. 155-156.

⁴⁴⁷ Köse, Ferhatoğlu, a.g.e., s. 52.

⁴⁴⁸ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1).

bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşımasını sağlayarak, mükellefin herhangi bir belirsizlikle karşılaşmasını engeller, denetime tâbi olmadan planlama yapabilmesine yardımcı olur⁴⁴⁹. Böylece işlemlerde vergi riskleri azalır ve vergi riski yönetiminde etkinlik sağlanır.

OECD BEPS eylem planı transfer fiyatlandırmasıyla ilgili önemli düzenlemeler içermektedir. Bu kapsamda ülkelerde bazı değişiklikler olduğu ve raporlama yükümlülüklerini yenilediği görülmektedir. Ülkemizde de 2016 yılında KVK md. 13/9'a eklenen hükümlerle Bakanlar Kurulu transfer fiyatlandırmasıyla ilgili belgelendirme yükümlülükleri ve bunlar kapsamında, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dahil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak oluşturulan 3 Seri No'lu tebliğ taslağı hazırlanmış, fakat henüz yürürlüğe girmemiştir. Bu sebeple OECD BEPS kapsamındaki belgelendirme yükümlülüklerinin ülkemizde henüz kabul edilmediği görülmektedir.

OECD BEPS'e uyumla ilgili ülkemizde bir anket çalışması yapılmıştır. Ankete; şirket yöneticileri, Maliye Bakanlığı'ndan bürokratlar ve vergi müfettişlerinden oluşan toplam 110 kişi katılmıştır. Buna göre transfer fiyatlandırmasının hem yasal hem de etik bir mesel olduğu algısının kabul edildiği, BEPS'e neden olan en önemli faktörün transfer fiyatlandırması yönetim ücretleri ve genel merkez giderleri olduğu, emsal bedelin belirlenmesinde veritabanı olarak ağırlıklı olarak Amedeus ve Thomson Reuters Onesource kullanıldığı, ülke bazlı raporlamanın kötüye kullanılması ve mahremiyet konularında endişeleri oldukları, uyum maliyetlerinde artış bekledikleri tespit edilmiştir. Ayrıca kamu kesiminden katılanların denetimlerin artacağı yönünde bir görüşe sahip oldukları belirlenmiştir⁴⁵⁰.

b. Mali İkametgah

Kurumlar, elde ettiği kazanç üzerinden kurumlar verisi ödemek zorunda olan ve KVK çerçevesinde kabul edilen iktisadi ünitelerdir. Türk Medeni Kanunu tüzel kişilerde

⁴⁴⁹ Ağar, a.g.e., s. 305.

⁴⁵⁰ Erdal Aydın, "OECD BEPS Projesi Transfer Fiyatlandırması Eylemlerinin Türkiye Üzerindeki Etkileri ve Proje'ye İlişkin Türkiye'deki Yaklaşım", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 415, Mart 2016, ss. 208-216.

yerleşim yerini md. 55’de “kuruluş belgesinde başka bir hüküm bulunmadıkça işlerinin yönetildiği yer” olarak düzenlemiştir. Ayrıca VUK md. 156’da işyeri olarak “ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer” kabul edilmiştir. Medeni ikametgah ile birlikte vergilemeye özel olarak benzer bir kavram olan mali ikametgahın yaratılması ve kullanılması, vergi hukukunun ilkelerine uygun bir ikametgah türünün yaratılma ihtiyacından kaynaklanmaktadır⁴⁵¹.

Tüzel kişilerde kanuni merkez veya iş merkezi tüzel kişiliğin esas olarak hangi devletin vergilendirme yetkisi kapsamında olduğunu belirlemektedir⁴⁵². Kanuni merkez; vergiye tâbi kurumların tüzük, ana sözleşme ve teşkilat kanunlarında gösterilen yerdir (KVK md. 3/5). TTK’ya göre kurulan sermaye şirketleri ve kooperatiflerin ana sözleşmelerinde kanuni merkezin gösterilme zorunluluğu bulunmaktadır (TTK md. 213, 339, 576 ve Kooperatifler Kanunu md. 4). İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir (KVK md. 3/6). Kurumun iktisadi bakımdan faaliyetlerinin yoğunlaştığı ve hasılatın önemli kısmının elde edildiği yer iş merkezi kabul edilmekte, iş merkezinin işyerinden ibaret olmadığı ve bundan daha geniş bir kapsamı olduğu kabul edilmelidir⁴⁵³.

KVK açısından kanuni merkez yanında iş merkezinin de kabul edilmesinin nedeni; çok uluslu şirketlerin iş merkezlerinin vergisel avantaj sağlayacak yerlere yönlendirilerek, fayda elde edilmesini engellemektir. Bunun yanında düzenleme yabancı kurumlar için bir belirlilik alanı yaratmıştır. Çünkü çok uluslu şirketlerin kanuni merkezini belirlemek bazı durumlarda zordur. Bu sebeple tam mükellefiyette iş merkezinin de kabul edilmesi bir belirlilik alanı oluşturmaktadır, fakat ortaya iş merkezinin belirlenmesi sorunu çıkmaktadır. Uygulamada bazı subjektif tespitlerin kullanılması söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte genel olarak işlemlerin toplandığı yerin tespit bakımından; personel, gelir ve giderler, alım-satım, imalar, hizmet ifası, muhasebe kayıtlarının tutulması, işlemlerin yönetildiği yer

⁴⁵¹ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, M. Orhan Dikmen’e Armağan, 1990, s. 61.

⁴⁵² Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 206.

⁴⁵³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 158.

bakımından ise yöneticilerin genellikle buldukları, yönetim kurulunun yapıldığı, önemli kararların alındığı yer gibi ölçütler kabul edilmiştir⁴⁵⁴.

Kurumlar vergisinde sayılan kurumların kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar tam mükellef kabul edilerek, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler (KVK md. 3/1). Tam mükellef kurumların yurt dışında ödenmiş vergilerinin bulunması halinde bu vergiler belirli sınırlar içinde Türkiye’deki kurumlar vergisinden mahsup edilir (KVK md. 33). Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar dar mükellef kabul edilerek, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (KVK md. 3/2). Dar mükellef kurumlar yurtdışındaki diğer gelirleriyle ilişkilendirmeden Türkiye’de kaynak ilkesine göre gayrimukim olarak vergilendirilecektir⁴⁵⁵.

Ayrıca Türkiye’de kanuni ve iş merkezi bulunmamakla birlikte; bir işyeri veya daimi temsilci olan yabancı kurumlar tarafından, bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ve kurumların sadece ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Bu haliyle uygulama bir ihracat istisnası niteliğindedir⁴⁵⁶.

Bu düzenlemelerin yanında günümüzde elektronik gelişmeler, işyeri statüsünü değiştirmektedir. Ülkelerde belirlenen farklı kriterler mukimlik sorunlarına yol açmakta, bu durum da anlaşmalarla çözülmeye çalışılmaktadır. Tüzel kişilerde mukimliğin belirlenmesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kanuni merkez⁴⁵⁷, fiili iş merkezi⁴⁵⁸ gibi kriterler yer almaktadır. Mukimlik konusunda çıkan sorunların çözümü anlaşmalarda akit devletlerinin yetkili makamlarının karşılıklı anlaşma usulüne⁴⁵⁹ bırakılabilir⁴⁶⁰, ayrıca uyuşmazlıklarda tahkim yolu da kullanılabilir⁴⁶¹. Daimi işyerine

⁴⁵⁴ Arıkan, a.g.e., s. 212.

⁴⁵⁵ Arıkan, a.g.e., s. 216.

⁴⁵⁶ Cihat Öner, “Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 63, C. 2, 2014, s. 379.

⁴⁵⁷ Örnek olarak bkz. Türkiye’nin Norveç, Ürdün, KKTC, Fransa, İsveç, Macaristan; Kazakistan, Makedonya, Cezayir, Moğolistan, Çin Halk Cumhuriyeti, Mısır Bulgaristan ile yaptığı anlaşmalar.

⁴⁵⁸ Örnek olarak bkz. Türkiye’nin Hollanda, İngiltere, Belçika, İtalya, İspanya ile yaptığı anlaşmalar.

⁴⁵⁹ Örnek olarak bkz. Türkiye’nin Avusturya, Güney Kore, Romanya, Almanya, Japonya, ABD, Litvanya, Letonya ile yaptığı anlaşmalar.

⁴⁶⁰ Levent Başak, *Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme*, 1. Cilt, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, ss. 235-238.

⁴⁶¹ Bkz. Emrah Ferhatoğlu, *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010.

(permanent establishment) ilişkin kurallar, bir ülke mukiminin diğer bir ülkede nasıl vergilendirileceğini tespit etmeye yöneliktir. Bir ülkede mukim kişi için diğer ülkenin vergilendirme yetkisini kullanması diğer ülkede işyeri olması ile mümkündür⁴⁶². Genel kural olarak, VUK'da yer alan işyeri tanımı, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan işyeri tanımlarından daha geniştir⁴⁶³. Model anlaşmalarda ve Türkiye'nin imzalamış olduğu anlaşmalarda vergilendirilen kurumların Türkiye'de açacağı "işyeri" önemlidir. Bu sebeple anlaşmalarda daimi işyeri⁴⁶⁴ belirlenmiştir.

c. Vergi Cennetleri

KVK md. 30/7 düzenlendiği şekliyle kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Kanunla, vergi cennetlerine ticari gereklik dışında kalan mal bedeli ödemeleri için %30 oranında stopaj yükümlülüğü getirilmektedir. Bunun anlamı, bir Türk şirketi, vergi cennetindeki bir şirkete ödeme yapıyorsa, devlet bu tutarın %30'unu kesecektir. Benzer şekilde, yurtdışında kurulu ortaklıkların faaliyet ve işlemleri belirli kriterlere erişemediği takdirde, buralarda oluşan kârlar Türkiye'deki şirketin kurumlar vergisi matrahına dahil edilmektedir. Türkiye, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarında vergi cenneti tanımını doğru yapmakta ve bu bölgelerdeki kişi ve kurumlara yapılacak ödemelerde %30 stopaj yapılmasını öngörmektedir. Bu noktada, Bakanlar Kurulu'nun kesinti yapılacak vergi cenneti listesini yayımlaması vergi kesintisinin hangi ülkelerde uygulanacağını belirleyecektir. Maddenin düzenlendiği 2005'ten bugüne kadar Bakanlar Kurulu vergi cenneti listesi yayınlamamıştır. Stopaj uygulaması için gerekli ülkeler listesinin yayınlanmaması, vergi cennetlerine her yıl milyonlarca doların kaçırılmasını kolaylaştırmanın yanında off-shore hesaplarla insanların bir kuruş vergi ödmeden yüksek faiz gelirleri elde etmesine de neden

⁴⁶² Billur Yaltı, *Elektronik Ticarete Vergilendirme*, Der Yayınları, İstanbul, 2003, s. 109.

⁴⁶³ Arıkan, a.g.e., s. 215.

⁴⁶⁴ Başak, a.g.e., s. 523.

olmaktadır. Bu ise, idareyi vergi gelirinden mahrum bırakmaktadır. Dolayısıyla yasa yürürlükte olduğu halde, Maliye, vergi cennetleriyle çalışan şirketlerden bu kesintiyi yapamamakta, vergisini alamamaktadır⁴⁶⁵. Bu durum mükelleflerin listede olması gereken ülkelerde iş yapmaya devam etmesine yol açmakta ve diğer şirketleri de risklerini artıracak şekilde bu işlemleri gerçekleştirmeye teşvik etmektedir. Düzenlemelerin yapılması adil bir rekabet ortamının kurulması açısından önem taşımaktadır.

d. Yurt Dışı Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kurumların kendilerine çok düşük vergi yükü avantajı sağlayan ülkelere özellikle vergi cennetlerine sermaye ve yatırımlarını kaydırma tercihleri, onların yüksek kâr elde etmelerini sağlamaktadır. Vergi ödeyen bir kurum ile vergileme konusunda bu saldırgan faaliyetlerle vergilerini aza indiren kurumların adı bir rekabet ortamında yarışması mümkün değildir. Yatırım ve sermaye tercihlerinde bu vergi yükü avantajını önlemek amacıyla OECD ilkelerine paralel bir şekilde Türkiye’de de “kontrol edilen yabancı kurum kazancı” uygulamaya girmiştir⁴⁶⁶.

KVK md. 7’de kontrol edilen yabancı kurum kazancı düzenlenmiştir. KEYKK kapsamında kalan tam mükellef kurumların, belirlenen ölçütler içinde, Türkiye’deki vergiye tabi matrah bulunurken yurtdışı iştiraklerden elde edilen kazançların kurum kazancına ilavesi kabul edilmiştir. Bu kurumların kazançları vergilendirme açısından Türkiye’de elde edilmiş gibi değerlendirilir. Ayrıca yurtdışı iştiraklerin kârlarını dağıtıp dağıtmadığına bakılmayacaktır⁴⁶⁷. İştirak edilen kurumun kontrol edilen kurum sayılması için; iştirak edilen kurumun yurtdışında olması ve iştirak edilen kurumun yurtiçindeki kurumca kontrol edilir nitelikte olması gerekmektedir. Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları KEYKK olarak kabul edilmektedir. Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır (KVK md. 181).

İştirak edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olması kazancın belirli nitelikleri taşımasını gerektirmektedir. Bunlar; a) İştirakin kazanç bileşimi

⁴⁶⁵ Birol Karakurt, “Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 30, S. 2, 2016, ss. 335-336.

⁴⁶⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 179.

⁴⁶⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 180.

içinde pasif karakterli gelirlerin %25 veya fazla olması, b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması, c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Bu şartların hepsinin aynı hesap dönemi içinde sağlanması halinde kazanç, Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır. Vergiye tabi tutulurken kazanç yabancı kurumun vergi öncesi kurum kazancı esas alınacaktır. Türkiye'de vergilendirilecek kazanç yabancı kurumdaki sahip olunan hisse oranına göre belirlenecektir. İştirakin yurtdışında ödediği vergiler mahsup edilecektir⁴⁶⁸.

e. Finansal Raporlama

Türk muhasebe sistemi Kıta Avrupası ülkelerinde görüldüğü gibi, vergi uygulamalarının etkisindedir. Bu durumun sonucu olarak muhasebe uygulamalarıyla ilgili pek çok kanun ve düzenleme vergi idaresi tarafından getirilmiştir. Bu sebeple eleştirilerde vergi bakış açısıyla getirilen muhasebe ve raporlamaya ilişkin düzenlemelerin, finansal tabloları kullanıcılar bakımından analiz edilebilirlikten uzaklaştırdığı yönündedir. SPK ve BDDK'ya tabi işletmelerin finansal raporlaması yapılan düzenlemelerle vergi muhasebesinden uzaklaşabilmişse de bugün muhasebe sisteminin, SPK ve BDDK'ya tabi işletmeler dışında, vergi düzenlemelerinin etkisinde olduğu görülmektedir⁴⁶⁹

VUK'un 175 ve mükerrer 257. maddeleriyle Maliye Bakanlığı'na verilen muhasebe usul ve standartlarını belirleme yetkisi gereği Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve tekdüzen muhasebe sisteminde usul ve esasları belirlemiştir. Belirlenen usul ve esaslardan; özellikle tutarlılık⁴⁷⁰ ve özün önceliği⁴⁷¹ vergi açısından önemli sonuçlar ortaya çıkarır. Tutarlılık benzer olay ve işlemlerde, kayıt ve değerlendirme ölçütlerinin değişmemesini sağlayarak, değişikliklerin önüne geçer ve ikmalen tarhiyat riskini engellerler. Özün önceliği ilkesi ise, biçimden önce işlemin özünün esas alınmasını sağlamaktadır⁴⁷².

⁴⁶⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 182.

⁴⁶⁹ Özkan, Erdener Acar, a.g.m., s. 56.

⁴⁷⁰ 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

⁴⁷¹ 18.03.1995 tarih ve 22231 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

⁴⁷² Eyüpgiller, a.g.e., ss. 116-117.

Türkiye’de muhasebe standartları daha çok yatırımcılar, borç verenler ve ortaklar için raporlamayı öne çıkarırken, VUK değerlendirme hükümleri bu kanuna göre tutulan defter ve belgelerde yer alan kıymetlerin nasıl değerlendirileceğini ayrıntılı olarak ele almaktadır. VUK değerlendirme ile varlıkları ve borçları kayıt altına alma prensipleri, kamu maliyesi yaklaşımı ile oluşturulmuştur. Bu nedenle de bir işletmenin mali durumunu ve performansını göstermekten çok işletmelerin vergi matrahını belirlemeye yöneliktir. Günümüzde, tüm paydaşları, hızla değişen ekonomik ortamlarda, şirketlerin “gerçeğe en yakın” mali durumu ve mali performansı ile ilgilenmektedirler. Bu durumda vergi amaçlı raporlar söz konusu ihtiyacı karşılamada yetersiz kalmaktadır. Sonuç olarak vergisel amaç esas alınarak hazırlanan mali tablolar, işletmelerin gerçek veya gerçeğe en uygun bilanço tarihindeki finansal pozisyonlarını göstermekten çok vergi matrahının tespitine yöneliktir⁴⁷³. Türkiye’de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, UMS’ye uygun mali raporların kullanılmasını gerektirmiştir. Örneğin uyumlaştırma öncesinde İMKB ve New York Borsası’nda işlem gören Turkcell, US GAAP ile Türk Sermaye Piyasası standartları arasındaki farklardan kaynaklanan şekilde 2000 yılı ilk 9 ayında Türkiye’de 23.7 trilyon TL zarar açıklarken, aynı dönemde New York Borsası’nda 157.8 trilyon TL kâr açıklamıştır⁴⁷⁴.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’nın 2002’de yayınladığı “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” ile bankacılık sektörü için 19 adet, sonrasında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi olan işletmeler için Seri XI No 25 Tebliği⁴⁷⁵ ile 2003 yılında 33 adet standart oluşturulmuştur. SPK’ya tabi işletmeler için erken uygulayıcılar 2003 ve 2004 yıllarında tüm şirketler için ise AB ile eşzamanlı olarak 2005 yılından itibaren de UMS/UFRS uygun finansal tablolar düzenlemektedir⁴⁷⁶. Ayrıca bu tablolar üzerinden Uluslararası Denetim Standartlarına göre bağımsız muhasebe denetimi uygulanmaktadır. Ülkemizde UMS/UFRS’nin tercümesi niteliğinde olan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) 2005 yılında yayımlanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu TMS/IFRS’lere göre raporlama yapacak olan işletmelerin kapsamını genişletmiştir. TTK md. 397’ye göre denetime tabi olan şirketlerin finansal tabloları 2011 yılında kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim

⁴⁷³ Akın Akbulut, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarından Vergi Uygulamalarına Geçiş”, *Vergi Dünnyası*, S. 383, Temmuz 2013, s.10.

⁴⁷⁴ Cemal İbiş, Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm*, S. 74, 2006, s. 26, 32.

⁴⁷⁵ 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁷⁶ Özkan, Acar, a.g.m., s. 51.

Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde denetlenir. AB müktesebatına uyum sağlamak üzere bağımsız denetimin kapsamı zaman içinde genişletilmektedir. Önceki düzenlemede bağımsız denetime tabi olan işletmelerin tamamında finansal tabloların TMS/IFRS ile uyumlu olması zorunluluğu KGK kararıyla⁴⁷⁷ sermaye piyasasında yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TMS uygulayabileceği ve KGK tarafından bir belirleme yapıncaya kadar bu işletmelerin yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam edecekleri belirtilmiştir⁴⁷⁸. Söz konusu işletmelerden bağımsız denetime tabi olanlar, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne ilave olarak Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlara İlişkin Kurul Kararı⁴⁷⁹ ile getirilen hükümleri uygulamakla yükümlüdürler. Türkiye'de 1 Eylül 2016 itibariyle finansal tablolarını zorunlu olarak TMS'ye göre düzenleyen 1.529 işletme vardır⁴⁸⁰.

TMS'nin "gelir vergileri"yle ilgili düzenlemesi 28 Mart 2006 tarihinde 31 Sıra No'lu Gelir Vergilerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ⁴⁸¹ ile yapılmıştır. Bu Standart UMS'de meydana gelen değişikliklere paralel olarak 13 kez değiştirilmiştir. Standart kapsamında finansal raporlama yapan kuruluş, bir varlığı veya borcu muhasebeleştirildiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini kabul eder. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaktır; bu Standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bu sebeple "ertelenmiş vergi borçlarının" ve "ertelenmiş vergi varlıklarının" muhasebeleştirilmesi gerekmektedir⁴⁸².

⁴⁷⁷ 26.08.2014 tarih ve 29100 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁷⁸ Ümit Gücenme Gençoğlu, Aylin Poroy Arsoy, Yasemin Ertan, Tuba Bora, "TMS/IFRS'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 2014, s. 2.

⁴⁷⁹ 30.12.2014 tarih ve 29221 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁸⁰ KGK, Muhasebe İstatistikleri, [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6728/Tablo-1-Finansal-Tablolar%C4%B1n%C4%B1-TMS%E2%80%99ye-Go%CC%88re-Du%CC%88zenleyen-I%CC%87s%CC%A7letmeler-\(01.09.2016-I%CC%87tibar%C4%B1yla\), \(08.01.2017\).](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6728/Tablo-1-Finansal-Tablolar%C4%B1n%C4%B1-TMS%E2%80%99ye-Go%CC%88re-Du%CC%88zenleyen-I%CC%87s%CC%A7letmeler-(01.09.2016-I%CC%87tibar%C4%B1yla), (08.01.2017).)

⁴⁸¹ 28.03.2006 ve ve 26122 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁸² Bkz. KGK [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS12.pdf, \(18.08.2016\).](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS12.pdf, (18.08.2016).)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ RİSKİ ALGISINI ÖLÇMEYE YÖNELİK

ANKET ÇALIŞMASI

I. ANKETİN AMACI

Ekonomik, teknolojik ve toplumsal gelişmeler birçok alanda olumlu etkiler yaratırken, riskleri de birlikte getirmektedir. Bu risklerin yönetilmesi özellikle son yılların tartışılan konularından biri haline gelmiştir. Risk yönetiminin birçok tanımı yapılmış ve bu tanımların içeriği doldurulmaya çalışılmıştır. Şirketlerde risk yönetimi şirketin tüm alanlarına yayılan bir olgudur. Şirketlerde risk yönetimi çeşitlerinden biri de vergi riski yönetimidir. Vergi riski yönetimi diğer alanlardan daha yeni olduğundan, şirketler tarafından tam olarak benimsenmemiştir. Fakat gerek iç kontrol ve/veya iç denetim gerekse kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler vergi risklerinin de farkına varmış ve şirket içi görev bölüşümü, yapılanma ve uzman personel çalıştırmaya ağırlık vermişlerdir.

Bu konuda yapılan çalışmalara bakıldığında PwC (2009)¹, KPMG (2007)², EY (2007)³, Deloitte (2012)⁴ gibi denetim firmalarının uluslararası alanda yaptığı araştırmaların vergi riskini tespit etmeye odaklandığı görülmektedir. Ayrıca birçok ülkedeki vergi idareleri de mükelleflerin uyum riski yönetimini ölçmeye yönelik analizler yaparak, onların gönüllü uyumunu artırmaya çalışmaktadır. Bu iki yaklaşım birbirine karşı ve birbirini aynı zamanda destekler niteliktedir. Lavermicocca (2011)⁵, Henehan & Walsh (2008)⁶, Erle (2013)⁷ çalışmalarında konu şirket vergi uzmanlarının görüşlerinden de yararlanılarak ele alınmıştır.

¹ PwC, “Tax Management in Companies”, 2nd Edition, International Tax Review, 2009, https://www.pwc.com/en_GX/gx/tax-management-strategy/pdf/pwc_tax_management_in_companies.pdf, (02.01.2015).

² Bkz. KPMG, “Tax Risk Management eSurvey”, a.g.e.

³ Bkz. EY, “Tax Risk ...”, a.g.e.

⁴ Deloitte, “Global Tax Cube, Your First Step to Global Tax Risk Management”, 2012, http://www.deloitte.com/assets/DcomAustralia/Local%20Assets/Documents/Services/Tax%20services/Tax%20Management%20Consulting%201/Deloitte_Global_Tax_Cube_flyer.pdf, (10.02.2015).

⁵ Bkz. Lavermicocca, “Tax Risk Management Practices...”, a.g.m.

⁶ Bkz. Henehan, Walsh, a.g.e.

⁷ Bkz. Erle, a.g.e.

Vergi riski temelde iki ana kategoriye içeren yedi alt kategoriye ayrılmaktadır. İlk grup olan özel risk alanları işlemsel, operasyonel, uyum ve finansal raporlama riskini içermektedir. Diğer grup olan genel risk alanlarında ise portföy, yönetim ve itibari risk yer alır. Bu ayırmadan yola çıkılarak yapılan Wunder (2009)⁸ çalışmasında ise dünya genelinde ankete katılan şirketlerin vergi riski t-test ve Wilcoxon rank-sum test aracılığıyla ölçülmeye çalışılmıştır. Gmeiner (2009)⁹ ise Avusturya’da faaliyet gösteren büyük mükelleflerin vergi riskleri ve bunların yönetilmesiyle ilgili politikalarını öğrenmek amacıyla bir anket çalışması yapılmıştır. Vergi açısından karşılaşılabilecek riskler özellikle uluslararası şirketleri birçok açıdan olumsuz etkilemektedir. Bu sebeple özellikle büyük mükelleflerin vergi risklerinin tespit edilmesi ve bunların yönetilmesi amacıyla stratejiler belirlenmesi gerekmektedir. Vergi riskini belirlemeye yönelik Elgood, Paroissien ve Quimby (2004)¹⁰, Gmeiner (2009) ve Wunder (2009) çalışmalarında anket uygulanarak tespitler yapıldığı görülmektedir. Bunun yanında ülkemizde vergi riski konusunda bazı makalelerdeki sınırlı başlıklar hariç bir çalışmaya ve bu riski belirlemeye yönelik ampirik bir analize rastlanmamıştır. Ülkemizde vergi riski algısını ölçen ampirik bir çalışmanın yapılmamış olması, mükelleflerde bu konuda farkındalık yaratılmasını engelleyerek, vergi riski alanlarında öneriler geliştirilmesini ve mükelleflerin gönüllü uyumunu artırmaya yönelik kendi kontrollerini sağlamalarını engellemektedir.

Bu çalışmayla, Türkiye’de henüz ele alınmayan vergi riski kavramının belirlenmesi amacıyla vergi riski algısının ölçülmesine yönelik bir anket yapılacaktır. Anketin Türkiye’de en fazla risk taşıdığı düşünülen büyük mükelleflere yapılması planlanmıştır. Bu sebeple belirli bir ölçeğin üzerindeki şirketler, anketin ana kitlesi olarak seçilmiştir. Böylece büyük mükelleflerin vergi riski algısı ölçülerek, yedi temel vergi riski kategorisindeki risklerin hangisinin önemli olduğu ortaya konulabilecektir. Büyük mükelleflerde “vergi riski algısı”nın anket yoluyla tespit edilmesi, bir taraftan en fazla risk taşıyan büyük mükelleflerin vergi riski algısını tespit ederken, diğer taraftan bunun farkında olmayan mükelleflerin bilgilendirilmesini sağlayacaktır. Anketin amacı; vergi riski algısının yanında vergi riskini oluşturan; işlemsel, operasyonel, uyum, finansal raporlama, portföy, yönetim ve itibari risk kategorilerinden hangisindeki risklerin daha önemli olduğunu tespit etmektir. Böylece anket sonuçları oluşturulacak öneriler için yol

⁸ Bkz. Wunder, a.g.m.

⁹ Bkz. Gmeiner, a.g.t.

¹⁰ Bkz. Elgood, Paroissien ve Quimby, a.g.e.

gösterecektir. Anketin uygulanmasıyla aynı zamanda, vergi riski alanları dışındaki özellikli durumlardaki vergi riskinin tespit edilmesi ve bunların önem derecelerinin belirlenmesi mümkün olacaktır. Anket sonuçlarından hareketle hem vergi riski algısı hem de risk alanları belirlenecek, bu sonuçlara bağlı olarak Türkiye'deki şirketlerde vergi riskini önlemeye yönelik somut öneriler sunulacaktır.

II. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

A. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın evreni belirli bir ölçeğin üzerindeki büyük mükelleflerdir. Bu sebeple araştırma evreni; Türkiye'de en fazla vergi riski taşıdığı kabul edilen bağımsız denetime tabi şirketler olarak belirlenmiştir. Ülkemizde bağımsız denetime tabi olan şirket sayısı 2016 yılı itibariyle 5.378'dir¹¹. Buradan hareketle örneklem büyüklüğü %5 hata payı ve %95 güven aralığında 359 olarak hesaplanmıştır. Uygulanan anketlerin bazılarında görülen veri eksiklikleri ve bilgi tutarsızlıkları nedeniyle eksilmeler olabileceği ve veri kalitesini artırmak amacıyla örneklem hacminin hesaplanandan daha fazla olması hedeflenmiştir. Hazırlanan anket, Türkiye'de farklı illerde bulunan şirketlerin mali işlerden sorumlu 400 yöneticisine kurumsal bir anket firması aracılığıyla uygulanmıştır.

Hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağına ilk kez 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 sayılı Karar ile belirlenmesinden sonra, 19 Mart 2016 tarihli ve 29658 sayılı Resmi Gazete'de 2016/8549 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar" ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan ölçütler yeniden açıklanmıştır. Buna göre bazı şirketler için özellikli durumlar tespit edilmekle birlikte 01 Ocak 2016 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki kriterler belirlenmiştir:

- a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü.

Bu şartlardan en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi hale getirilmiştir. Yukarıda görüldüğü gibi söz konusu şirketler Türkiye'de

¹¹ KGK, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6725/Tablo-1-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1-z-Denetim-So%CC%88zles%CC%A7mesi-Yapan-S%CC%A7irket-Say%C4%B1s%C4%B1>, (22.03.2017).

belirli bir büyüklüğe ulaşmış ve işlem hacimleri yüksek şirketlerdir. Bu sebeple vergi riski en fazla olan grupta yer almaktadırlar.

B. SORULARIN HAZIRLANMASI

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Türkiye’de bağımsız denetime tabi firmaların vergi riski yönetimi algısını incelemeye yönelik bu çalışmada tarama deseni kullanılmıştır. Tarama deseni, katılımcıların tutum ve düşüncelerini anketler yoluyla elde ederek, nicel ve sayısal betimlemeler aracılığıyla sunulmasını sağlamaktadır¹².

Anket soruları temel olarak dört çalışmadan derlenmiştir. Bu çalışmalardan ilki PwC tarafından yayınlanan Elgood, Paroissien & Quimby (2004), yedi risk alanı ve kontrol alanı, risk değerlendirme, kontrol aktiviteleri, bilgi ve iletişim, izleme ile ilgili soruları içermektedir. Gmeiner (2009) “Ausgestaltung eines Tax Risk Management in Unternehmen” isimli bir yüksek lisans tezidir. Bu tezde Avusturya’da vergi riski yönetimiyle ilgili büyük şirketlere bir anket uygulanmıştır. Diğer çalışma Wunder (2009) ise “Tax Risk Management and the Multinational Enterprise” adını taşıyan bir makaledir. Bu çalışmada da dünya genelinde büyük şirketlere bir anket uygulanmış ve vergi riski t-test ve Wilcoxon rank-sum test aracılığıyla ölçülmeye çalışılmıştır.

Araştırma modelinde yer alan hipotezleri test etmek üzere kullanılan anket toplam 65 sorudan oluşturulmuştur. Bunlardan 43 tanesi ankete katılan şirketlerin vergi riski algılarını ölçmeye yönelik 5’li Likert ölçeğinin kullanıldığı sorulardır. 9 soru seçilen bazı risk alanlarına yönelik olup, bunlar riskli alanları derecelendirilmesini içeren sorulardır. 5 soru vergi riski tanım ve kapsamıyla ilgili belirli önermelerin olduğu ve açık uçlu olarak da cevap verilebilecek sorulardır. Geriye kalan 8 soru ise katılımcıların şirketteki konumu, mesleki deneyim yılları ile şirketlerin sektörü, yıllık cirosu, yurtdışı iştiraklerinin varlığı, kurumsal risk yönetimi, vergi planlaması, iç denetim, iç kontrol uygulamayı uygulamadıklarıyla ilgilidir.

Soruların Türkiye ölçeğine uyarlanmasında herhangi bir anlam hatasına izin vermemek için sorular, tez izleme komitesinde yer alan alanında uzman öğretim üyelerinin görüşleri alınarak gözden geçirilmiş ve gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Ayrıca ana

¹² John W. Creswell, *Araştırma Deseni*, (Çev. Ed. Selçuk Beşir Demir), Eğiten Kitap, İstanbul, 2013, s. 155.

araştırma aşamasına geçilmeden önce pilot araştırma yapılmış olması, sorulara son halinin verilmesi açısından önem taşımaktadır.

C. ANKETİN UYGULANMASI

Anket, geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş daha önce yapılan çalışmalardan yola çıkılarak hazırlanmıştır. Ayrıca pilot çalışmanın yapılacak olması soruların revize edilmesi açısından önem taşımaktadır. Ülkemizde yapılan alan araştırmalarında gerek deneklerden, gerekse de anketin uygulayıcılarından kaynaklanan ve verilerin kalitesini etkileyen sorunlar yaşanabilmektedir. Proje kapsamındaki anketlerin Türkiye ölçeğinde titizlikle seçilmiş kişilere uygulanacak olması nedeniyle ve anketlerin uygulanması sırasında “ICC/ESOMAR Uluslararası Kodu” ilkelerine bağlı kalınmasını sağlamak için alan araştırmasında profesyonel bir şirketin kullanılması tercih edilmiştir.

Bu ölçeğin en fazla vergi risk taşıdığı kabul edilen bağımsız denetime tabi şirketlere uygulanması benimsenmiştir. Hazırlanan anket, Türkiye’de farklı illerde bulunan şirketlerin mali işlerden sorumlu yöneticilerine uygulanmıştır. Şirketten öncelikle anket yapılacak kurumların “bağımsız denetime” tabi olup olmadıkları bilgisini almaları ve daha sonra uygulamaya geçmeleri istenmiştir. Bu şekilde araştırma verilerinin toplanması araştırma şirketi aracılığıyla Haziran – Eylül 2016 tarihleri arasında gerçekleşmiştir.

Ana araştırma aşamasına geçilmeden önce pilot araştırma olarak anket soruları 50 şirketin mali işlerinden sorumlu yöneticisine uygulanmış ve soruların güvenilirliği ölçülmüştür. Yapılan güvenilirlik analizinde ölçeğin içsel tutarlılığını olumsuz etkileyen herhangi bir soruya rastlanmadığından, sorular ilk haliyle uygulanmıştır.

D. YÖNTEM SEÇİMİ

Verilerin SPSS istatistik programında analiz edilebilmesi için veri girişlerinin yapılmış olması gerekmektedir. Anket, kurumsal bir şirket aracılığıyla tamamlandığından şirketle olan anlaşma anket sonuçlarının SPSS programına girişlerinin yapılarak verilmesini içermektedir. Bu sebeple soruların programa uzman kişiler tarafından girildiği ve bundan sonra teslim alındığını söylemek yanlış olmayacaktır. Veri girişleri tamamlanan soruların değerlendirilebilmesi için öncelikle frekans dağılımlarına bakılmıştır. Anketin frekans dağılımları her bir soruya verilen yanıtların sayısal ve yüzdeler olarak dağılımlarını

açıkça göstermektedir. Bu dağılımlar verilen cevapların ağırlıklı olarak belirli yanıtlara yönelmesi ortaya çıkarılarak, yorum ve çıkarımlar yapmak için yardımcı olmaktadır. Ayrıca cevapların ortalama değerleri alınarak, yorumlarda kullanılmıştır.

Frekans analizlerinden sonra hipotez testine geçilmiştir. Hipotez testlerinin hangisinin kullanılacağına tercihinde şu üç varsayıma dikkat edilmektedir. Verilerin aralıklı ya da oransal olması, verilerin normal dağılıma uygun olması ve grup varyanslarının eşit olması. Test edilecek grupların sayısı, bu grupların birbirleriyle olan ilişkisi ve söz konusu 3 varsayımın karşılanıp karşılanmadığına bakılarak, öncelikle parametrik ve parametrik olmayan testler arasında tercih yapılır¹³. Sosyal bilimlerde yapılan araştırmalarda kullanılan likert ölçeğinde ve likert tipi sorularında parametrik olmayan testlerin tercih edilmesi gerektiği genel kabul gören bir yaklaşımdır. Fakat araştırmalarda parametrik testlerin de kullanıldığı görülmektedir. Sosyal bilimlerde yapılan çalışmalarda 5’li likert ölçeğinde t-test ve Mann Whitney U testlerinin karşılaştırıldığı Winter ve Dodou (2010)’de her iki testte de tip 1 hata yapma ihtimalinin %3’ün altında olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca her iki yaklaşımda da testin gücünün birbirine yakın seviyelerde olduğu, bu nedenle bunlardan herhangi birini seçmenin yanlış olmayacağı sonucuna ulaşılmıştır¹⁴.

Parametrik hipotez testlerinden olan t testi, iki örneklem grubu arasında aritmetik ortalamalar açısından farklılıkların olup olmadığını araştırmak için kullanılmaktadır. Bu test üç farklı alternatif olarak uygulanmaktadır. Çalışmada bağımsız iki grup karşılaştırılacağı için bağımsız iki örnek t testi (independent sample t-test) uygulanmıştır¹⁵. Varyans analizi (ANOVA - MANOVA) iki ve daha fazla ortalama arasında fark olup olmadığını analiz etmektedir. İki ortalama karşılaştırılırken t-testi kullanılırken, ikiden fazla ortalama için ise duruma uygun olarak ANOVA veya MANOVA kullanılmaktadır. Varyans analizinde bağımlı ve bağımsız değişkenler vardır. Bağımsız değişkenlere faktör adı verilir ve bunların bağımlı değişkenler üzerindeki etkisi ölçülür. Çalışmada bir bağımsız ve bir bağımlı değişken arasındaki ilişki tespit edileceği için, varyans analizinin bir türü olan tek yönlü ANOVA (oneway ANOVA) kullanılmıştır. Tek yönlü ANOVA’da

¹³ Belma Ak, “Parametrik Hipotez Testleri”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2014, s. 73.

¹⁴ İbrahim Turan, Ümit Şimşek, Hasan Aslan, “Eğitim Araştırmalarında Likert Ölçeği ve Likert Tipi Soruların Kullanımı ve Analizi”, *Sakarya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, S. 30, 2015, s.

¹⁵ Nuran Bayram, *Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi*, 5. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2015, ss. 94-95; Ak, a.g.e., s. 73.

bağımsız ve bir bağımlı değişken içerisinde iki veya daha fazla grup olabilir¹⁶. Parametrik testlerin, parametrik olmayanlara üstünlüğü sebebiyle çalışmada öncelikle parametrik testler uygulanmış, bunun yanında varyans homojenliğinin sağlanamadığı durumlarda kullanılan testlerin parametrik olmayan alternatifleri Mann-Whitney U ve Kruskal-Wallis testlerine de başvurulmuştur.

İkinci analizimizde aralarında ilişki kurmak istediğimiz sorular tespit edilmiş ve bunlar ki-kare bağımsızlık testine ve korelasyon analizlerine tabi tutulmuştur. İstatistiksel açıdan anlamlı bulduğumuz değerlendirmeye alınmış ve yorumları yapılmıştır¹⁷.

III. VERİLERİN ANALİZİ

A. SORULARIN FREKANS VE BETİMSSEL ANALİZLERİ

1. Örneklemeye İlişkin Demografik Bilgiler

Türkiye’de farklı illerde bulunan bağımsız denetime tabi şirketlerin mali işlerden sorumlu yöneticilerine uygulanan anket sonucunda; şirkette çalıştığı görev, mesleki deneyim yılı, şirketin faaliyet alanı, şirketin yıllık ortalama cirosu, yurtdışı iştiraklerinin olup olmadığı ve sayısı, iç denetim, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi uygulayıp uygulamadıkları, vergi planlaması yapıp yapmadıkları hakkında bilgiler toplanmıştır. Bunların betimsel istatistik sonuçları aşağıdaki gibidir:

Ankete katılan kişilerin çalıştıkları şirketteki görevlerine ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 21. Ankete Katılanların Şirketteki Görevleri

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|--------------------------|---------|---------|---------------|-----------------|
| Mali İşler Başkanı (CFO) | 5 | 1,3 | 1,3 | 1,3 |
| Genel Müdür | 7 | 1,8 | 1,8 | 3,0 |
| Mali İşler Müdürü | 137 | 34,3 | 34,3 | 37,3 |
| Muhasebe Müdürü | 195 | 48,8 | 48,8 | 86,0 |
| Genel Müdür Yardımcısı | 56 | 14,0 | 14,0 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

¹⁶ Ömer L. Antalyalı, “Varyans Analizi (ANOVA – MANOVA)”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2014, ss. 131-132; Bayram, a.g.e., ss. 139-144.

¹⁷ Hakan Demirgil, “Parametrik Olmayan (Non-Parametrik) Hipotez Testleri”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2014, s.

Tablo incelendiğinde ankete katılan 5 kişinin Mali İşler Başkanı (CFO) (%1,3), 7 kişinin Genel Müdür (%1,8), 137 kişinin Mali İşler Müdürü (%34,3), 195 kişinin Muhasebe Müdürü (%48,8) ve 56 kişinin de Genel Müdür Yardımcısı (%14) olduğu tespit edilmiştir. Ankete ağırlıklı olarak Muhasebe Müdürü ve Mali İşler Müdürü olarak çalışanların katıldığı görülmektedir. Anketin örneklemini mali işlerden sorumlu yöneticiler olduğundan, bu durum hedef kitlesine ulaşıldığını göstermektedir. Sonuçların daha belirleyici olması açısından bu durum önem taşımaktadır.

Ankete katılan kişilerin mesleki deneyimlerine ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 22. Ankete Katılanların Mesleki Deneyimi

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------|---------|---------|---------------|-----------------|
| 1-5 | 5 | 1,3 | 1,3 | 1,3 |
| 6-10 | 2 | ,5 | ,5 | 1,8 |
| 11-15 | 10 | 2,5 | 2,5 | 4,3 |
| 16-20 | 40 | 10,0 | 10,0 | 14,2 |
| 21-25 | 130 | 32,5 | 32,5 | 46,8 |
| 26-30 | 148 | 37,0 | 37,0 | 83,8 |
| 31 ve üstü | 65 | 16,3 | 16,3 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo ankete katılanların mesleki deneyim dağılımı incelendiğinde, 1-5 yıl arası iş deneyimine sahip olanların sayısının 5 kişi (%1,3), 6-10 yıl arası iş deneyimine sahip olanların 2 kişi (%0,5), 11-15 yıl arası iş deneyimine sahip olanların sayısının 10 kişi (%2,5), 16-20 yıl arası iş deneyimine sahip olanların 40 kişi (%10), 21-25 yıl arası iş deneyimine sahip olanların sayısının 130 kişi (%32,5), 26-30 yıl arası iş deneyimine sahip olanların 148 (%37) ve son olarak 31 yıl ve üzeri deneyime sahip olanların sayısının 65 kişi (%16,3) olduğu anlaşılmaktadır. Anketle şirketlerin mali işlerden sorumlu yöneticilerinin görüşleri uzman kişiler olarak alındığından, söz konusu kişilerin uzun yıllar iş tecrübesine sahip olmaları normaldir.

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketlerin faaliyet alanlarına ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 23. Şirketin Faaliyet Alanı

| | Frekans | Yüzde % |
|---|---------|---------|
| Akaryakıt | 13 | ,03 |
| Bankacılık-Sigortacılık | 4 | ,01 |
| Bilgisayar, Elektrik-Elektronik, Beyaz Eşya | 6 | ,015 |
| Cam, Kimya, Temizlik ve Kozmetik Ürünleri | 33 | ,08 |
| Demir, Çelik, Metal ve Makine İmalat | 74 | ,18 |
| Elektrik Üretimi ve Elektrik Malzemeleri | 15 | ,4 |
| Gazete, TV, Reklamcılık ve Kağıt Matbaa | 2 | ,005 |
| Gıda | 68 | ,17 |
| Holding | 9 | ,02 |
| İçki-Tütün | 1 | ,002 |
| İnşaat ve Yapı malzemeleri | 64 | ,16 |
| Kuyumculuk Madencilik | 9 | ,02 |
| Mobilya-Ağaç Sektörü | 18 | ,045 |
| Otomotiv-Lastik ve Yan Sanayi | 43 | ,11 |
| Perakende Pazarlama | 11 | ,03 |
| Sağlık | 5 | ,01 |
| Taşımacılık | 15 | ,037 |
| Tekstil | 91 | ,23 |
| Telekomünikasyon | 1 | ,002 |
| Turizm, Hizmet | 18 | ,045 |
| Toplam | 500 | |

Ankete katılan şirketlerin faaliyet alanlarına yönelik yukarıdaki tabloya göre sorulan 20 faaliyet alanının her birinden en az bir şirketin ankete katıldığı görülmektedir. Faaliyet alanlarında 100 şirket ise birden fazla faaliyet alanı işaretlediği için toplam sayısı 500 görünmektedir. Bu durum şirketlerin belirli bir cironun üzerinde, Türkiye'nin önde gelen firmaları olmasından ve birden fazla faaliyet alanında çalışmalarından kaynaklanmaktadır. Ankete ağırlıklı olarak katılan firmaların dağılımı tekstil sektöründen 91 (%0,23), demir, çelik, metal ve makine imalat sektöründen 74 (%0,18), gıda sektöründen 68 (%0,17), inşaat ve yapı malzemeleri sektöründen 64 (%0,16), otomotiv-lastik ve yan sanayi sektöründen 43 (%0,11) şirket olarak tespit edilmiştir.

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketlerin yıllık ortalama cirolarına ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 24. Şirketin Yıllık Ortalama Ciroosu

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------------------|---------|---------|---------------|-----------------|
| 80-100 Milyon TL | 115 | 28,7 | 28,7 | 28,7 |
| 100-150 Milyon TL | 62 | 15,5 | 15,5 | 44,3 |
| 150-200 Milyon TL | 102 | 25,5 | 25,5 | 69,8 |
| 200-300 Milyon TL | 68 | 17,0 | 17,0 | 86,8 |
| 300-500 Milyon TL | 23 | 5,8 | 5,8 | 92,5 |
| 500 Milyon-1 Milyar TL | 23 | 5,8 | 5,8 | 98,3 |
| 1-3 Milyar TL | 4 | 1,0 | 1,0 | 99,3 |
| 3 Milyar TL ve Üstü | 3 | ,8 | ,8 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan şirketlerin gelir durumları ile ilgili, 115 şirketin (%28,7) yıllık 80-100 Milyon TL arası gelir elde ettiği, 62 şirketin (%15,5) 100-150 Milyon TL arası gelir elde ettiği, 102 şirketin (%25,5) 150-200 Milyon TL arası gelir elde ettiği, 68 şirketin (%17) 200-300 Milyon TL arası gelir elde ettiği, 23 şirketin (%5,8) 300-500 Milyon TL arası gelir elde ettiği, 23 şirketin (%5,8) 500 Milyon-1 Milyar TL arası gelir elde ettiği, 4 şirketin (%1) 1-3 Milyar TL arası gelir elde ettiği ve 3 şirketin (%0,8) 3 Milyar TL ve üstü gelir elde ettiği tespit edilmiştir. Bağımsız denetime tabi şirketlerin 2016 yılı için belirlenen yıllık net satış hasılatı 80 Milyon ve üstü olduğu için şirketlerin bu dağılımı hedef kitleye uygundur.

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketlerin yurtdışı iştiraklerinin olup olmadığına ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 25. Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Varlığı

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|--------|---------|---------|---------------|-----------------|
| Var | 226 | 56,5 | 56,5 | 56,5 |
| Yok | 174 | 43,5 | 43,5 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan şirketlerin yurtdışı iştiraklerinin varlığı incelendiğinde, 226 şirketin (%56,5) yurtdışı iştirakleri olduğu, 174 şirketin (%43,5) ise yurtdışı iştiraklerinin olmadığı tespit edilmiştir. Yurtdışına açılan uluslararası şirketlerin vergi global vergi riskleriyle

karşılaşması ve bu sebeple vergi risklerinin artışı muhtemel olduğundan, ankete her iki gruptan da şirketin katılması karşılaştırma yapmak açısından önem taşımaktadır.

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketlerin yurtdışı iştiraklerinin sayısal dağılımına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 26. Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|------------|---------|---------|---------------|-----------------|
| 0 | 174 | 43,5 | 43,5 | 43,5 |
| 1-2 | 70 | 17,5 | 17,5 | 61,0 |
| 3-5 | 80 | 20,0 | 20,0 | 81,0 |
| 6-10 | 57 | 14,2 | 14,2 | 95,3 |
| 11-20 | 14 | 3,5 | 3,5 | 98,8 |
| 21-50 | 4 | 1,0 | 1,0 | 99,8 |
| 51 ve üstü | 1 | ,3 | ,3 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan şirketlerin yurtdışı iştirakleri olanların sayılarına göre dağılımını gösteren tabloya göre, 70 şirketin iştirak sayısı 1-2 arasında, 80 şirketin iştirak sayısı 3-5 arasında, 57 şirketin iştirak sayısı 6-10 arasından, 14 şirketin iştirak sayısı 11-20 arasında, 4 şirketin iştirak sayısı 21-50 arasından ve 1 şirketin iştirak sayısı ise 51'in üzerindedir.

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketlerin kurumsal risk yönetimi, iç denetim ve iç kontrol uygulamalarını kullanıp kullanmadıklarına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 27. Şirketin Kurumsal Risk Yönetimi, İç Denetim ve İç Kontrol Kullanımının Genel Görünümü

| | Kurumsal Risk Yönetimi | | İç Denetim | | İç Kontrol | |
|--------|------------------------|---------|------------|---------|------------|---------|
| | Frekans | Yüzde % | Frekans | Yüzde % | Frekans | Yüzde % |
| Var | 245 | 61,3 | 265 | 66,3 | 340 | 85,0 |
| Yok | 155 | 38,8 | 135 | 33,8 | 60 | 15,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 400 | 100,0 | 400 | 100,0 |

Ankete katılan 400 şirketten 245'inde (%61,3) kurumsal risk yönetimi, 265'inde (%66,3) iç denetim ve 340'ında iç kontrol (%85) uygulanmaktadır. Buradan hareketle en çok iç kontrol uygulandığı tespit edilmiştir.

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketlerin kurumsal risk yönetimi, iç denetim ve iç kontrol uygulamalarının dağılımına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 28. Şirketin Kurumsal Risk Yönetimi, İç Denetim ve İç Kontrol Kullanımı

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|--|---------|---------|---------------|-----------------|
| İç Denetim | 2 | ,5 | ,5 | ,5 |
| İç Kontrol | 70 | 17,5 | 17,5 | 18,0 |
| Kurumsal Risk Yönetimi | 15 | 3,8 | 3,8 | 21,8 |
| İç denetim + İç kontrol | 83 | 20,8 | 20,8 | 42,5 |
| İç denetim + Kurumsal Risk Yönetimi | 44 | 11,0 | 11,0 | 53,5 |
| İç Kontrol + Kurumsal Risk Yönetimi | 49 | 12,3 | 12,3 | 65,8 |
| İç Denetim+İç Kontrol+Kurumsal Risk Yönetimi | 137 | 34,3 | 34,3 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan şirketlerden 2 şirketin (%0,5) sadece iç denetim, 70 şirketin (%17,5) sadece iç kontrol ve 15 şirketin sadece kurumsal risk yönetimi (%3,8) uyguladıkları tespit edilmiştir. Bunun yanında 83 şirket (%20,8) iç denetimle birlikte iç kontrol, 44 şirketin (%11) iç denetimle birlikte kurumsal risk yönetimi, 49 şirketin (%12,3) iç kontrolle birlikte kurumsal risk yönetimi ve 137 şirketin (%34,3) iç denetim, iç kontrol ile kurumsal risk yönetimini birlikte uyguladıkları görülmüştür. Vergi riski yönetimini gerçekleştirmek isteyen şirketlerin diğer alanları da göz ardı etmeyerek risk yönetimini tüm alanlara yaymaları önemlidir.

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketlerin vergi planlaması yapıp yapmadıklarına ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 29. Şirkette Vergi Planlaması Yapılmasının Dağılımı

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|--------|---------|---------|---------------|-----------------|
| Evet | 298 | 74,5 | 74,5 | 74,5 |
| Hayır | 102 | 25,5 | 25,5 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan şirketlerde vergi planlaması yapılıp yapılmadığının dağılımını gösteren tabloya göre, 298 şirketin (%74,5) vergi planlaması yaptığı, 102 şirketin ise (%25,5) ise yapmadığı tespit edilmiştir. Vergi planlamasının vergi riski yönetimiyle sıkı ilişkisi dikkate alındığında, vergi planlaması uygulayan şirketleri daha avantajlı olduğu söylenebilir. Bu sebeple ankette bu sorunun da sorulması tercih edilmiştir.

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketlerin dışarıdan vergi danışmanlığı alıp almadıklarına ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 30. Şirkete Dışarıdan Vergi Danışmanlarının Yardımcı Olması

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|--------|---------|---------|---------------|-----------------|
| Var | 38 | 9,5 | 9,5 | 9,5 |
| Yok | 362 | 90,5 | 90,5 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan şirketlerde dışarıdan vergi danışmanlığı hizmetinin alınmasına ilişkin tabloya göre, 38 şirketin (%9,5) vergi danışmanlık hizmeti aldığı, 362 şirketin ise (%90,5) ise almadığı tespit edilmiştir. Bu durum şirketlerin iç yapılanma ve şirket içi faaliyetlere öncelik verdiğini göstermektedir.

2. Vergi Riski Algısına Yönelik Soruların Analizi

Türkiye’de farklı illerde bulunan bağımsız denetime tabi şirketlerin mali işlerden sorumlu yöneticilerine uygulanan ankette ikinci olarak vergi riski algısına yönelik 5 soru sorulmuştur. Bu soruların amacı kişilerin yeni bir kavram olan “vergi riski” ve yönetimi konusundaki görüşlerini tespit etmektir. Kişilere bu sorularda seçenekler sunulmuş ve bu seçeneklerin sonunda “diğer” seçeneği olarak açık uçlu cevap vermeleri istenmiştir. Hiçbir kişi seçenekler dışında cevap vermemiş yani açık uçlu olarak cevap verilmemiştir. Bu durum ankete katılan kişilerin vergi riski konusunda hemen hemen aynı görüşleri taşıdıkları göstermekte, aynı zamanda sunulan seçenekleri ankete cevap veren bu uzman kişilerin görüşlerine uygun olduğunu ortaya koymaktadır. Bunların betimsel istatistik sonuçları aşağıdaki gibidir:

Ankete katılan kişilerin “vergi riskini nasıl tanımlarsınız?” sorusuna verdiği cevaplara ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 31. “Vergi Riskini nasıl tanımlarsınız?” Sorusuna Verilen Cevabın Dağılımı

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|---|---------|---------|---------------|-----------------|
| Vergi kanunları ve diğer mevzuata uyumsuzluk riski | 44 | 11,0 | 11,0 | 11,0 |
| Yetersiz finansal raporlama sisteminin oluşturduğu durum | 92 | 23,0 | 23,0 | 34,0 |
| Beklenmeyen vergi sonuçlarının oluşması durumu | 114 | 28,5 | 28,5 | 62,5 |
| Kanunların, vergi müfettişlerinden farklı olarak yorumlanması | 12 | 3,0 | 3,0 | 65,5 |
| Çok fazla vergi ödenmesi veya çifte vergilendirme | 82 | 20,5 | 20,5 | 86,0 |
| Yanlış vergi planlamasının sonuçları | 56 | 14,0 | 14,0 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan kişilerin “vergi riskini” kavramına yönelik düşüncelerini öğrenmek için onlara birçok tanımlamanın olduğu yukarıdaki çoktan seçmeli soru yöneltilmiştir. Cevapların frekans dağılımına bakıldığında, şirketin mali yöneticilerinden 114 kişinin (%28,5) “vergi riski”ni çoğunlukla “beklenmeyen vergi sonuçlarının oluşması durumu”, 92 kişinin (%23) “yetersiz finansal raporlama sisteminin oluşturduğu durum” ve 82 kişinin (%20,5) “çok fazla vergi ödenmesi veya çifte vergilendirme” olarak algıladıkları görülmektedir.

Ankete katılan kişilerin “Sizin şirketiniz için en önemli vergi riski hangisidir?” sorusuna verdiği cevaplara ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 32. “Sizin şirketiniz için en önemli vergi riski hangisidir?”

Sorusuna Verilen Cevabın Dağılımı

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|--|---------|---------|---------------|-----------------|
| Vergi kanunları ve diğer mevzuata uyumsuzluk | 45 | 11,3 | 11,3 | 11,3 |
| Yetersiz (Zayıf) finansal raporlama | 82 | 20,5 | 20,5 | 31,8 |
| Beklenmeyen vergisel sonuçlar | 121 | 30,3 | 30,3 | 62,0 |
| Vergi müfettişiyle yorum farklılıkları | 10 | 2,5 | 2,5 | 64,5 |
| Çok fazla vergi ödenmesi | 93 | 23,3 | 23,3 | 87,8 |
| Yanlış vergi planlaması | 49 | 12,3 | 12,3 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketler için en önemli vergi riskini tespit etmek amacıyla onlara birçok faktörün olduğu yukarıdaki çoktan seçmeli soru yöneltilmiştir. Cevapların frekans dağılımına bakıldığında, şirketlerin karşılaştıkları en önemli risklerin 121 cevapla (%30,3) “beklenmeyen vergisel sonuçlar” ve 93 cevapla (%23,3) “çok fazla vergi ödenmesi” olarak beyan edildiği tespit edilmiştir.

Ankete katılan kişilerin “Şirketinizde vergi riski yönetimi neden önemli olabilir?” sorusuna verdiği cevaplara ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

**Tablo 33. “Şirketinizde vergi riski yönetimi neden önemli olabilir?”
Sorusuna Verilen Cevabın Dağılımı**

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|--|---------|---------|---------------|-----------------|
| Vergi alanındaki zayıf yönleri tespit etmek ve izlemek | 176 | 44,0 | 44,0 | 44,0 |
| Vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerden başarıyla çıkmak | 151 | 37,8 | 37,8 | 81,8 |
| Medyada ve kamuoyunda şirket itibarını korumak | 15 | 3,8 | 3,8 | 85,5 |
| Şirket yapılanması ve görev paylaşımı değişikliklerine adapte olmak | 13 | 3,3 | 3,3 | 88,8 |
| Yatırımcılarla ilişkileri güçlendirmek | 17 | 4,3 | 4,3 | 93,0 |
| Yurtdışı faaliyetlerini artırmak | 13 | 3,3 | 3,3 | 96,3 |
| Vergi sistemindeki değişikliklere daha hızlı ve etkili bir şekilde uyum sağlamak | 15 | 3,8 | 3,8 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan kişilerin “vergi riski yönetimi” hakkındaki düşüncelerini öğrenmek için onlara birçok tanımlamanın olduğu yukarıdaki çoktan seçmeli soru yöneltilmiştir. Cevapların frekans dağılımına bakıldığında, ankete katılan mali yöneticilerden 176 kişinin (%44) vergi riski yönetiminin “vergi alanındaki zayıf yönleri tespit etmek ve izlemek” ve 151 kişinin (%37,8) “vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerden başarıyla çıkmak” için gerekli olduğu ortaya çıkmıştır.

Ankete katılan kişilerin “Şirketinizde hangi alanda en fazla vergi riski görülmektedir?” sorusuna verdiği cevaplara ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

**Tablo 34. “Şirketinizde hangi alanda en fazla vergi riski görülmektedir?”
Sorusuna Verilen Cevabın Dağılımı**

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|---------------------------|---------|---------|---------------|-----------------|
| Kurumlar Vergisi | 101 | 25,3 | 25,3 | 25,3 |
| KDV | 204 | 51,0 | 51,0 | 76,3 |
| ÖTV | 2 | ,5 | ,5 | 76,8 |
| Gümrük Vergileri | 56 | 14,0 | 14,0 | 90,8 |
| Stopaj Vergileri | 23 | 5,8 | 5,8 | 96,5 |
| Yurtdışı Stopaj Vergileri | 12 | 3,0 | 3,0 | 99,5 |
| Transfer Fiyatlandırması | 2 | ,5 | ,5 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketlerde hangi alanda en fazla vergi riski görüldüğüne yönelik düşüncelerini ölçmek için onlara ankette yer alan yukarıdaki çoktan seçmeli soru sorulmuştur. Cevapların frekans dağılımına bakıldığında, ankete katılan mali yöneticilerden yarısından fazla olarak 204 kişinin en riskli alan olarak KDV’yi (%51) söyledikleri görülmüştür. Bunun dışında 101 kişi (%25,3) kurumlar vergisi ve 56 kişinin de (%14) gümrük vergileri olarak en riskli alanları söylemişlerdir.

Ankete katılan kişilerin “Bu faktörlerden hangisi şirketinizdeki beklenmeyen vergisel sonuçlar açısından en etkilisidir?” sorusuna verdiği cevaplara ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 35. “Bu faktörlerden hangisi şirketinizdeki beklenmeyen vergisel sonuçlar açısından en etkilisidir?” Sorusuna Verilen Cevabın Dağılımı

| | Frekans | Yüzde % | Geçerli Yüzde | Kümülatif Yüzde |
|--|---------|---------|---------------|-----------------|
| Bütçe kısıtlamaları | 75 | 18,8 | 18,8 | 18,8 |
| Belgelendirme eksiklikleri | 121 | 30,3 | 30,3 | 49,0 |
| İşlemlerle ilgili bilgi eksiklikleri | 90 | 22,5 | 22,5 | 71,5 |
| Kurumsal kültür eksikliği | 17 | 4,3 | 4,3 | 75,8 |
| Kaynak eksikliği (personel, fiziki imkan, makine gibi) | 9 | 2,3 | 2,3 | 78,0 |
| Gizlilikle ilgili alanlar (bilgilerin paylaşılabilir olmaması) | 5 | 1,3 | 1,3 | 79,3 |
| İletişimdeki eksiklikler | 54 | 13,5 | 13,5 | 92,8 |
| Vergi kanunlarının sık değişmesi | 11 | 2,8 | 2,8 | 95,5 |
| Vergi idaresi tarafından yapılan yorumlardaki farklılıklar | 13 | 3,3 | 3,3 | 98,8 |
| Elektronik bilgi işlem eksikliği (teknolojik yetersizlik) | 4 | 1,0 | 1,0 | 99,8 |
| Know-how (teknik bilgi) eksikliği | 1 | ,3 | ,3 | 100,0 |
| Toplam | 400 | 100,0 | 100,0 | |

Ankete katılan kişilerin çalıştığı şirketlerde vergi riskine sebep olan durumları tespit etmek için ankette beklenmeyen vergisel sonuçlara yol açan durumlar sorulmuştur. Cevapların frekans dağılımına bakıldığında, ankete katılan mali yöneticilerden 121 kişi (%30,3) belgelendirme eksiklikleri, 90 kişi (%22,5) işlemlerle ilgili bilgi eksiklikleri, 75 kişi (18,8) bütçe kısıtlamaları ve 54 kişi (%13,5) iletişimdeki eksiklikler olarak vergi riskine sebep olan durumları açıklamıştır.

3. Vergi Riskini Tespit Etmeye Yönelik Soruların Analizi

Türkiye’de farklı illerde bulunan bağımsız denetime tabi şirketlerin mali işlerden sorumlu yöneticilerine uygulanan anketin üçüncü soru grubunda vergi riskini tespit etmeye yönelik sorular yer almaktadır. Bu soruların amacı vergi riski görülen alanlarda önceliklendirme yapılabilmesi, en riskli alanın belirlenmesidir. Kişilere bu soruda vergi riski alanları verilmiş ve bunları düşük risk (1)’den yüksek risk (5)’e kadar numaralandırmaları istenmiştir. Böylece çıkan sonuçların ortalamaları alınarak, seçeneklerden vergi için en riskli görülenin ve tam tersi olarak en az riskli görülenin tespit edilmesi sağlanmıştır. Vergi riski yönetiminde şirketlerin en riskli alana öncelik tanınması ve özen göstermeleri gerekmektedir.

Ankete katılan kişilerin en riskli gördükleri alanlara göre derecelendirmesine ilişkin sorulara verdikleri cevapların dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 36. Alanlara Göre Vergi Riskinin Derecelendirilmesi

| | 1 Düşük Risk | 2 | 3 | 4 | 5 Yüksek Risk |
|---|--------------------|------|------|------|---------------------|
| Kurumlar Vergisi Oranı | 0 | 17 | 69 | 159 | 155 |
| % | 0 | 4,3 | 17,3 | 39,8 | 38,8 |
| Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | 4 | 66 | 143 | 95 | 92 |
| % | 1 | 16,5 | 35,8 | 23,8 | 23 |
| Katma Değer Vergisi | 1 | 20 | 40 | 134 | 205 |
| % | ,3 | 5 | 10 | 33,5 | 51,2 |
| Özel Tüketim Vergisi | 29 | 153 | 155 | 42 | 21 |
| % | 7,2 | 38,3 | 38,8 | 10,5 | 5,3 |
| Gümrük Vergileri | 21 | 108 | 97 | 78 | 96 |
| % | 5,3 | 27,0 | 24,3 | 19,5 | 24,0 |
| Transfer Fiyatlandırması | 55 | 175 | 119 | 32 | 19 |
| % | 13,8 | 43,8 | 29,8 | 8,0 | 4,8 |

| | | | | | | |
|-----------------------------|---|------|------|------|------|------|
| Örtülü Sermaye | | 55 | 204 | 103 | 29 | 9 |
| | % | 13,8 | 51,0 | 25,8 | 7,2 | 2,3 |
| Çifte Vergileme | | 12 | 86 | 142 | 146 | 14 |
| | % | 3 | 21,5 | 35,5 | 36,5 | 3,5 |
| Vergi Uyuşmazlıkları | | 25 | 113 | 107 | 98 | 57 |
| | % | 6,3 | 28,2 | 26,8 | 24,5 | 14,2 |

Ankete katılan kişilerin en riskli gördükleri alanlara göre frekans dağılımını gösteren yukarıdaki tablo incelendiğinde, en yüksek dağılımların KDV’de olduğu görülmüştür. KDV gerek ülkemizde gerekse AB’de karmaşık bir mevzuata sahip olması sebebiyle riskli kabul edilmektedir. Aynı zamanda vergi oranlarının yüksekliği mükelleflerin vergi kaçırmaya itmekte, mükellefler farklı KDV oranlarından yararlanmak için farklı arayışlara yönlendirmektedir. Aynı zamanda ankete katılanlardan hiçbirinin kurumlar vergisinde en düşük risk puanı olan (1)’i vermemesi dikkat çekicidir.

Ankete katılan kişilerin en riskli gördükleri alanların aritmetik ortalamalarına ilişkin dağılım Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 37. Alanlara Göre Vergi Riskine Yönelik Bazı İstatistikler

| | Kurumlar Vergisi | Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | Katma Değer Vergisi | Özel Tüketim Vergisi | Gümrük Vergileri | Transfer Fiyatlandırması | Örtülü Sermaye | Çifte Vergileme | Vergi Uyuşmazlıkları |
|-----------------------|-------------------------|---|----------------------------|-----------------------------|-------------------------|---------------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------------------|
| Ortalama | 4,13 | 3,51 | 4,31 | 2,68 | 3,30 | 2,46 | 2,33 | 3,16 | 3,12 |
| Standart Sapma | ,846 | 1,050 | ,862 | ,943 | 1,245 | ,985 | ,883 | ,904 | 1,156 |

Ankete katılan kişilerin en riskli gördükleri alanlara verdikleri (1)’den (5)’e kadar derecelendirme sorularının ortalaması, bize kişilerin hangi alanları en riskli gördüklerini göstermektedir. Bu sebeple yukarıdaki tabloya göre en riskli alanın 4,31 ortalama ile KDV olduğu ortaya çıkmıştır. En yüksek puanın 5 olduğu düşünüldüğünde, ankete katılanların cevaplarının ortalamasının bu kadar yüksek çıkması KDV’nin çok riskli bir alan olarak kabul edildiğinin göstergesidir. İkinci riskli alan 4,13 ortalama ile kurumlar vergisi, üçüncü ise 3,51 ortalama ile gelir ve kurumlar stopaj vergileri olarak hesaplanmıştır. En düşük riskli alanlar ise 2,33 ortalama ile örtülü sermaye ve 2,46 ortalama ile transfer fiyatlandırması olarak

beyan edilmiştir. Ülkemizde kısmen yeni olarak kabul edilecek bu iki uygulama konusunda risklerin az olduğunu düşünülmesine rağmen, bu uygulamalar içerik itibarıyla karmaşık olduklarından uzmanlık ve özen isteyen alanlardır. Vergi riski yönetimi konusunda oluşturulacak politikalarda, ortaya çıkan en önemli risk alanları dikkate alınmalıdır.

4. Vergi Riski Alanlarına Yönelik Soruların Analizi

Uygulanan anketin dördüncü soru grubunda şirketlerin mali işlerden sorumlu yöneticilerinin vergi riskini alanları konusundaki görüşlerini ölçmek için hazırlanan ölçek soruları yöneltilmiştir. Ölçek soruları “şirketin vergi riski yönetimine uygunluğu”, özel risk alanlarından “işlemsel risk”, “operasyonel risk”, “uyum riski” ve “finansal raporlama riski”, genel risk alanlarından “portföy riski”, “yönetim riski” ve “itibari risk” tespit etmeye yönelik soruları içermektedir.

“Şirketin vergi riski yönetimine uygunluğu”nu ölçmek için sorular Gmeiner (2009)’dan yararlanılarak, vergi riski alanları için ise Elgood, Paroissien & Quimby (2004) ve Wunder (2009) çalışmalarına uygun şekilde hazırlanmış ve 5’li likert ölçeğinde oluşturulmuştur. Bu soruların amacı öncelikle şirketlerde vergi birimlerinin yapılanması ve raporlama durumlarını tespit ederek vergi riskini yönetilebilirliğini ölçmek, ayrıca yedi temel vergi riski alanından hangilerinin önemli olduğunu belirleyerek, şirketlere buna yönelik öneriler hazırlayabilmektir.

Ankete katılan kişilere yöneltilen “şirketin vergi riski yönetimine uygunluğu” ile ilgili soruların dağılımına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 38. “Şirketin Vergi Riski Yönetimine Uygunluğu” Sorularının Dağılımı

| Sorular | \bar{x} | S.S. | 1* | 2* | 3* | 4* | 5* |
|---|-----------|-------|-----------|-------------|-------------|--------------|--------------|
| Şirketimizde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır. | 4,10 | 0,867 | 3 %0,8 | 31 %7,8 | 20 %5 | 213 %53,3 | 133 %33,3 |
| Şirketimizde vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir. | 3,99 | 0,965 | 1 %0,3 | 46 %11,5 | 45 %11,3 | 174 %43,5 | 134 %33,5 |
| Şirketimizde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır. | 4,01 | 0,868 | 2 %0,5 | 21 %5,3 | 73 %18,3 | 178 %44,5 | 126 %31,5 |

| | | | | | | | |
|--|------|-------|------|------|-------|-------|-------|
| Şirketimizde tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | 3,92 | 0,882 | 1 | 32 | 71 | 191 | 105 |
| | | | %0,3 | %8 | %17,8 | %47,8 | %26,3 |
| Şirketimizde tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | 4,03 | 0,899 | 1 | 33 | 63 | 184 | 119 |
| | | | %0,3 | %8,3 | %15,8 | %46 | %29,8 |
| Şirketimizde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yapılmaktadır. | 4,03 | 0,901 | 2 | 28 | 61 | 176 | 133 |
| | | | %0,5 | %7 | %15,3 | %44 | %33,3 |
| Şirketimizde vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir. | 3,95 | 0,934 | 4 | 27 | 79 | 164 | 126 |
| | | | %1 | %6,8 | %19,8 | %41 | %31,5 |

*(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum

Şirketin vergi riski yönetimine uygunluğu ile ilgili hazırlanan yukarıdaki sorulara verilen cevapların dağılımına bakıldığında cevapların ağırlıklı olarak “katılıyorum” ya da “tamamen katılıyorum” olarak ortaya çıkması şirketlerin vergi konusunda uzmanlaşmaya, görev bölüşümüne ve raporlama faaliyetlerine önem verdiklerini ve bu yapılanmalarıyla vergi riski yönetimi için uygun olduklarını göstermektedir. Ankete katılan kişilerin beyanları doğrultusunda şirketlerin vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında bölüşülmesine yönelik soruya verilen cevapların dağılımının %53,3 “katılıyorum” ve %33,3 ile “tamamen katılıyorum” şeklinde ortaya çıkması %86,6’lık bir oranla şirketlerin görev bölüşümüne sahip olduğunu göstermektedir. Bu sorunun aritmetik ortalamasının da 4,10 olarak hesaplanması aynı sonucu destekler niteliktedir. Şirkette vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmesine ilişkin değerlendirmede oranların %43,5 “katılıyorum” ve %33,5 “tamamen katılıyorum” olarak hesaplanması şirketlerin %77 oranında vergilemede sonuç odaklı hedefler belirlediklerini ortaya koymaktadır. Katılan şirketlerin vergi planlaması yapma oranının %74,5 olduğu değerlendirildiğinde, vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmesindeki bu oran birbirine paralellik göstermektedir. Aynı şekilde sorunun aritmetik ortalaması da 3,99 olarak hesaplanmıştır. Şirketlerin dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme prosedürlerinde %44,5 oranında “katılıyorum” ve %31,5 oranında “tamamen katılıyorum” cevapları verilmiştir. Yani toplamda şirketlerde dış kaynaklı vergi riskleri %76 oranında izlenmektedir. Bu sorunun aritmetik ortalaması ise 4,01 olarak ölçülmüştür. Ankete katılan şirketlerde yöneticilerin tüm vergi türleri için şirket içi izleme

prosedürlerine yönelik verdiği cevapların dağılımında ağırlıklı olarak %47,8 oranında “katılıyorum” ve %26,3 oranında “tamamen katılıyorum” şeklindedir. Bu durumda şirketlerin %74,1 oranında vergi türlerinin hepsi için izleme prosedürleri olduğu aritmetik ortalamanın da 3,92 olarak hesaplanmasıyla ortaya çıkmıştır. Tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerinin tespit edilmesi için yöneltilen soruda cevapların dağılımı ağırlıklı olarak “katılıyorum” %46 ve “tamamen katılıyorum” %29,8 olarak ölçülmüştür. Bu durumda %75,8 oranında şirket içi izleme prosedürlerinin olduğu 4,03 olan aritmetik ortalamadan da görülmektedir. Şirketlerde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması konusunda %44 “katılıyorum” ve %33,3 “tamamen katılıyorum” sonucu çıkmıştır. Üst birime raporlamayla ilgili %77,3 ile yüksek bir oran ve 4,03 ile yüksek bir aritmetik ortalama elde edilmiştir. Son olarak ankete katılanlara şirkette vergiyle ilgili işlemlerin düzenli olarak gözden geçirilmesiyle ilgili soru yöneltilmiş ve bu soruya %41 “katılıyorum” ve %31,5 “tamamen katılıyorum” cevabı verilmiştir. Sistemin iyi kurulması yanında düzenli olarak gözden geçirilmesi de önemlidir. Bu sebeple şirketlerin %72,5 oranında düzenli izleme prosedürlerine sahip olması vergi riski yönetimi için de altyapı oluşturacaktır. Aynı gruptaki bu son sorunun aritmetik ortalaması ise 3,95’tir.

Ankete katılan yöneticilerin çalıştığı şirketlerin vergi konusunda “işlemsel risk”lerini ölçmeye yönelik soruların dağılımına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 39. Vergilemede “İşlemsel Riski” Ölçmeye Yönelik Soruların Dağılımı

| Sorular | \bar{x} | S.S. | 1* | 2* | 3* | 4* | 5* |
|--|-----------|-------|------------|--------------|--------------|--------------|-------------|
| Şirketimizin gerçekleştirdiği rutin olmayan işlemler beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,42 | 1,023 | 14 %3,5 | 68 %17 | 104 %26 | 164 %41 | 50 %12,5 |
| Şirketimizin gerçekleştirdiği devralmalar beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,11 | 0,979 | 10 %2,5 | 119 %29,8 | 112 %28 | 136 %34 | 23 %5,8 |
| Şirketimizin gerçekleştirdiği elden çıkarmalar beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 2,99 | 0,982 | 15 %3,8 | 124 %31 | 135 %33,8 | 101 %25,3 | 25 %6,3 |
| Şirketimizin başka şirketle birleşmesi beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 2,97 | 1,063 | 31 %7,8 | 107 %26,8 | 135 %33,8 | 96 %24 | 31 %7,8 |

| | | | | | | | |
|--|------|-------|------|-------|-------|-------|------|
| Şirketimizin gerçekleştirdiği yeni finansman işlemleri beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 2,98 | 1,021 | 24 | 117 | 125 | 111 | 23 |
| | | | %6 | %29,3 | %31,3 | %27,8 | %5,8 |
| Şirketimizin gerçekleştirdiği sınır ötesi işlemler beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,05 | 0,991 | 17 | 113 | 127 | 120 | 23 |
| | | | %4,3 | %28,2 | %31,8 | %30 | %5,8 |
| Şirketimizin gerçekleştirdiği yeniden yapılanmalar beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 2,97 | 0,991 | 20 | 120 | 134 | 104 | 22 |
| | | | %5 | %30 | %33,5 | %26 | %5,5 |

*(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum

İşlemsel riskler günlük rutin işlemler dışında bir şirket tarafından alınan kararların sonucunda ortaya çıkan ve işlemle ilgili vergi kanununun nasıl uygulanacağına yönelik belirsizlik ve karmaşıklık olmasında maruz kalınan durumlarla ilgilidir. Bu sebeple ankete katılanlara işlemsel risklerle ilgili çeşitli sorular yöneltilmiştir. Bu sorularla ankete katılanların, şirkette vergiyle ilgili işlemsel riskler konusundaki algıları tespit edilmiştir. İlk soru genel bir yargıyı içermekte ve şirketin gerçekleştirdiği rutin olmayan işlemlerin beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkaracağı hükmü ankete katılanlara sorulmaktadır. Bu soruya yöneticilerden 164 kişi (%41) “katılıyorum” ve 104 (%21) kişi “kararsızım” şeklinde yanıt vermiştir. Bu sorunun aritmetik ortalaması 3,42 olarak hesaplanmıştır. Diğer sorunlar şirketlerin daha seyrek yürüttükleri işlemlerle ilgilidir. Şirket devralmalarında vergi riskinin ortaya çıkması durumuna verilen cevaplar 136 (%34) “katılıyorum” ve 112 (%28) “kararsızım” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,11’dir. Şirketin elden çıkarma işlemlerinde vergi riskinin ortaya çıkması durumuna verilen cevaplar 135 (%33,8) “kararsızım” ve 124 (%31) “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 2,99’dur. Şirketin birleşme işlemlerinde vergi riskinin ortaya çıkması durumuna verilen cevaplar 135 (%33,8) “kararsızım” ve 107 (%26,8) “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 2,97’dir. Şirketin yeni finansman işlemlerinin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 125 (%31,3) “kararsızım”, 117 (%29,3) “katılmıyorum” ve 111 (27,8) “katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 2,98’dir. Şirketin sınır ötesi işlemlerinin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 134 (%33,5) “kararsızım”, 120 (%30) “katılmıyorum” ve 104 (%26) “katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 2,97’dir. Sonuçların yaklaşık olarak ortalama 3 ile “kararsızım” seçeneğine yakın olması şirketlerin yeni işlemlerde vergi riskleri için tam bir öngörülerini olmadığını ortaya çıkarmaktadır.

Ankete katılan yöneticilerin çalıştığı şirketlerin vergi konusunda “operasyonel risk”lerini ölçmeye yönelik soruların dağılımına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 40. Vergilemede “Operasyonel Riski” Ölçmeye Yönelik Soruların Dağılımı

| Sorular | \bar{x} | S.S. | 1* | 2* | 3* | 4* | 5* |
|--|-----------|-------|-------------|--------------|--------------|--------------|------------|
| Şirketimizin yeni partnerlerle iş yapması beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,02 | 0,985 | 19 %4,8 | 110 %27,5 | 136 %34 | 113 %28,2 | 22 %5,5 |
| Şirketimizin kabul edeceği yeni işletim modelleri beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 2,92 | 1,029 | 23 %5,8 | 131 %32,8 | 131 %32,8 | 86 %21,5 | 29 %7,2 |
| Şirketimizin yeni bölgelere yatırım yapması beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 2,87 | 0,977 | 15 %3,8 | 154 %38,5 | 123 %30,8 | 86 %21,5 | 22 %5,5 |
| Şirketimizin kabul edeceği yeni faaliyet alanları beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 2,88 | 1,018 | 24 %6 | 139 %34,8 | 119 %29,8 | 96 %24 | 22 %5,5 |
| Şirketimizin yeni teknolojik gelişmelere adapte olması beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 2,47 | 1,163 | 95 %23,8 | 128 %32 | 88 %22 | 71 %17,8 | 18 %4,5 |

*(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum

Operasyonel riskler; yetersiz ve başarısız şirket içi süreçler, personel yapısı, sistemler veya dış kaynaklı olarak bir şirketin günlük rutin işlerinde vergi kanunlarının, düzenlemelerin ve kararların uygulanmasındaki ortaya çıkan durumlarla ilgilidir. Bu sebeple ankete katılanlara operasyonel risklerle ilgili çeşitli sorular yöneltilmiştir. Bu sorularla ankete katılanların, şirkette vergiyle ilgili operasyonel riskler konusundaki algıları tespit edilmiştir. Şirketin alıcılarla iş yapması rutin bir süreçtir. Bu sürecin iyi yönetilebilir olması yeni partnerlerle çalışmasında da uygulama alanı bulmalıdır. Eğer süreç iyi prosedürlere sahip değilse, sonuçta çeşitli riskleri ortaya çıkar. Bu grupta ilk soru şirketin yeni partnerlerle iş yapması vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 136 (%34) “kararsızım” ve 113 (%28,2) “katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,02’dir. Diğer sorularda bu soruya benzer nitelikte ve rutin işlemlere uygulanan yeni süreçlerin getirdiği riskleri tespit etmeye yöneliktir. Şirketin yeni işletim modelleri kullanmasının vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 131 (%32,8) “kararsızım” ve 131 (%32,8) “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 2,92’dir.

Şirketin yeni bölgelere yatırım yapmasının vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 123 (%30,8) “kararsızım” ve 154 (%38,5) “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 2,87’dir. Şirketin yeni faaliyet alanlarının vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 139 (%34,8) “katılmıyorum” ve 119 (%29,8) “kararsızım” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 2,88’dir. Şirketin yeni teknolojik gelişmelere adapte olmasının vergi riski oluşturması durumuna verilen cevaplar 128 (%32) “katılmıyorum” ve 95 (%23,8) “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 2,47’dir. Son sorunun vurguladığı üzere özelde teknolojik gelişmelere adapte olmak genelde ise operasyonel riskler şirketleri çok fazla etkilememektedir. Bu durum çalışmanın büyük ölçekli ve kurumsal altyapılarını iyi oluşturmuş firmalara yapılmasından kaynaklanan bir sonuçtur. Firmalar bu yapıları gereği süreçleri iyi yönetebilmekte ve rutin işlemlerindeki değişikliklere kolayca adapte olabilmektedirler.

Ankete katılan yöneticilerin çalıştığı şirketlerin vergi konusunda “uyum riski”ni ölçmeye yönelik soruların dağılımına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 41. Vergilemede “Uyum Riski”ni Ölçmeye Yönelik Soruların Dağılımı

| Sorular | \bar{x} | S.S. | 1* | 2* | 3* | 4* | 5* |
|---|-----------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Şirketimizde görülecek yönetim eksikliği beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 2,92 | 1,096 | 38 | 121 | 98 | 121 | 22 |
| | | | %9,5 | %30,3 | %24,5 | %30,3 | %5,5 |
| Şirketimizdeki muhasebe kayıt ve kontrol zayıflıkları beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,18 | 1,525 | 69 | 101 | 48 | 55 | 127 |
| | | | %17,3 | %25,3 | %12 | %13,8 | %31,8 |
| Şirketimizin mali verilerindeki tutarlılık sorunları beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,17 | 1,539 | 72 | 99 | 46 | 54 | 129 |
| | | | %18 | %24,8 | %11,5 | %13,5 | %32,3 |
| Şirketimizde yapılan işlemlerle ilgili yetersiz bilgiler beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,37 | 1,445 | 52 | 84 | 58 | 76 | 130 |
| | | | %13 | %21 | %14,5 | %19 | %32,5 |
| Şirketimizde yapılacak yönetim sistemi değişiklikleri beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,30 | 1,301 | 35 | 93 | 89 | 85 | 98 |
| | | | %8,8 | %23,3 | %22,3 | %21,3 | %24,5 |
| Ülkemizde yapılan mevzuat değişiklikleri şirketimiz açısından beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,24 | 1,006 | 8 | 108 | 100 | 150 | 34 |
| | | | %2 | %27 | %25 | %37,5 | %8,5 |

| | | | | | | | |
|--|------|-------|----|-------|-----|-------|-------|
| Şirketimize yönelik yapılacak vergi incelemeleri beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,02 | 1,116 | 28 | 125 | 92 | 120 | 35 |
| | | | %7 | %31,3 | %23 | %30 | %8,8 |
| Ülkelere özgü gümrük düzenlemeleri ve uygulamaları şirketimizin dış ticaret işlemlerinde beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,22 | 1,038 | 12 | 102 | 116 | 127 | 43 |
| | | | %3 | %25,5 | %29 | %31,8 | %10,8 |

*(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum

Şirketin vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmesi işlemlerinde ortaya çıkan uyum riski; vergi yasalarının karmaşıklığında, yeni vergi veya kanunların kabul edilmesinde ve vergiye uyum konusundaki yeni süreçlerde ortaya çıkan durumlarla ilgilidir. Bu sebeple ankete katılanlara uyum riskiyle ilgili sorular sorulmuş ve şirkette uyum riski hakkındaki algıları tespit edilmiştir. Bu gruptaki ilk soru şirketin yönetim eksikliğinin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 121 (%30,3) “katılıyorum” ve aynı sayıda “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 2,92’dir. Muhasebe kayıt ve kontrol zayıflıklarının vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 127 (%31,8) “tamamen katılıyorum” ve 101 (%25,3) “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,18’dir. Şirketin mali verilerindeki tutarsızlıkların vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 129 (%32,3) “tamamen katılıyorum” ve 99 (%24,8) “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,17’dir. İşlemlerle ilgili yetersiz bilgilerin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 130 (%32,5) “tamamen katılıyorum” ve bu sorunun ortalaması 3,37’dir. Yönetim sistemi değişikliklerinin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevapların dağılımı %20 civarında “tamamen katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım” ve “katılmıyorum” şekilde ve bu sorunun ortalaması 3,30’dur. Mevzuat değişikliklerinin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 150 (%37,5) “katılıyorum” ve 108 (%24,8) “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,24’tür. Vergi incelemelerinin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 125 (%31,3) “katılmıyorum” ve 120 (%30) “katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,02’dir. Ülkelere özgü gümrük düzenlemeleri ve uygulamalarının şirketin dış ticaret işlemlerinde vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 127 (%31,8) “katılıyorum” ve 116 (%29) “kararsızım” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,22’dir. Analizler sonucunda işlemlerle ilgili yetersiz bilgilerin en çok vergi uyum riskine sebep olduğu ortaya çıkmıştır. Vergi riski yönetiminde

uzman kişilerin çalışması ve sistemde sürekli izleme yapılması bu sebeple önem taşımaktadır.

Ankete katılan yöneticilerin çalıştığı şirketlerin vergi konusunda “finansal raporlama riski”ni ölçmeye yönelik soruların dağılımına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 42. Vergilemede “Finansal Raporlama Riski”ni Ölçmeye Yönelik Soruların Dağılımı

| Sorular | \bar{x} | S.S. | 1* | 2* | 3* | 4* | 5* |
|---|-----------|-------|------|-------|-------|-------|-------|
| Finansal raporlama standartlarındaki değişiklikler beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,14 | 1,027 | 14 | 109 | 118 | 124 | 35 |
| | | | %3,5 | %27,3 | %29,5 | %31 | %8,8 |
| Bağımsız denetim mevzuatındaki değişiklikler beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,29 | 0,986 | 3 | 105 | 105 | 148 | 39 |
| | | | %0,8 | %26,3 | %26,3 | %37 | %9,8 |
| Muhasebe sistemlerindeki değişiklikler beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,30 | 1,017 | 8 | 99 | 98 | 154 | 41 |
| | | | %2 | %24,8 | %24,5 | %38,5 | %10,3 |
| Muhasebe standartlarındaki ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki değişiklikler beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,29 | 1,092 | 12 | 102 | 105 | 122 | 59 |
| | | | %3 | %25,5 | %26,3 | %30,5 | %14,8 |

* (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum

Finansal raporlama riski; mali hesaplar, vergi hesapları, nakit akış planlaması, tahminler ve yatırımcıların gelecek beklentilerini etkileyen finansal raporlarda ortaya çıkan durumlarla ilgilidir. Bu sebeple ankete katılanlara vergilemede finansal raporlama riskiyle ilgili sorular sorulmuş ve şirkette bu riskle ilgili alguları tespit edilmiştir. Bu gruptaki ilk soru, finansal raporlama standartlarındaki değişikliklerin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 124 (%31) “katılıyorum” ve 118 (%29,5) “kararsızım” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,14’tür. Bağımsız denetim mevzuatındaki değişikliklerin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 148 (%37) “katılıyorum”, 105 (%26,3) “kararsızım” ve aynı oranda “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,29’dur. Muhasebe sistemlerindeki değişikliklerin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 148 (%37) “katılıyorum”, 105 (%26,3) “kararsızım” ve aynı oranda

“katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,30’dur. Muhasebe standartlarındaki ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki değişikliklerin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 122 (%30,5) “katılıyorum”, 105 (%26,3) “kararsızım” ve 102 (%25,5) “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,29’dur.

Ankete katılan yöneticilerin çalıştığı şirketlerin vergi konusunda “portföy riski”ni ölçmeye yönelik soruların dağılımına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 43. Vergilemede “Portföy Riski”ni Ölçmeye Yönelik Sorularının Dağılımı

| Sorular | \bar{x} | S.S. | 1* | 2* | 3* | 4* | 5* |
|---|-----------|-------|------|-------|-------|-------|-------|
| Şirketimizin birleşme veya devir yoluyla yeni faaliyet alanlarına girişmesi beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,13 | 1,057 | 10 | 124 | 115 | 105 | 46 |
| | | | %2,5 | %31 | %28,7 | %26,3 | %11,5 |
| Şirketimizin yeni partnerlerle dış ticaret işlemlerine girişmesi beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,06 | 0,945 | 5 | 125 | 135 | 109 | 26 |
| | | | %1,3 | %31,3 | %33,8 | %27,3 | %6,5 |
| Şirketimizin halka arz veya yeni borçlanma işlemlerine girişmesi beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,01 | 0,962 | 13 | 120 | 142 | 101 | 24 |
| | | | %3,3 | %30 | %35,5 | %25,3 | %6 |
| Şirketimizde mali olarak birbirini etkileyen kararların alınması beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,13 | 1,061 | 19 | 107 | 115 | 121 | 38 |
| | | | %4,8 | %26,8 | %28,7 | %30,3 | %9,5 |

*(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum

Genel risk alanlarından olan portföy riski diğer risklerin bir arada bulunması ve birbirini etkilemesiyle ortaya çıkan durumlarla ilgilidir. Bu haliyle risklerin toplamı olarak kabul edilir. Ankete katılanlara vergilemede portföy riskiyle ilgili sorular sorulmuş ve şirkette bu riskle ilgili algıları tespit edilmiştir. Bu grupta önceki soruların birleştirilerek yönetilmesi yolu kullanılmıştır. Örneğin şirketimizin birleşme veya devir yoluyla yeni faaliyet alanlarına girişmesinin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar sorulduğunda aritmetik ortalamasının 3,13 olarak hesaplandığı görülmektedir. Fakat işlemsel risk alanında daha önce sorulan birleşme sorusunun aritmetik ortalaması 3,11; devralma sorununun aritmetik ortalaması 2,97; operasyonel risk alanında sorulan yeni faaliyet alanı sorusunun aritmetik ortalaması ise 2,88’dir. Bu durumda portföy riski daha önce ayrı ayrı

belirlenen değerlerden daha yüksek görülmektedir. Şirketimizin birleşme veya devir yoluyla yeni faaliyet alanlarına girişmesinin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 124 (%31) “katılmıyorum”, 115 (28,7) “kararsızım” ve 105 (%26,3) “katılıyorum” şeklindedir. Şirketin yeni partnerlerle dış ticaret işlemlerine girişmesinin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 135 (%33,8) “kararsızım” ve 125 (%31,3) “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,06’dır. Şirketin halka arz veya yeni borçlanma işlemlerine girişmesinin vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 142 (%35,5) “kararsızım” ve 120 (%30) “katılmıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,01’dir. Şirkette mali olarak birbirini etkileyen kararların alınmasının vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 121 (%30,3) “katılıyorum” ve 115 (%28,7) “kararsızım” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,13’tür.

Ankete katılan yöneticilerin çalıştığı şirketlerin vergi konusunda “yönetim riski”ni ölçmeye yönelik soruların dağılımına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 44. Vergilemede “Yönetim Riski”ni Ölçmeye Yönelik Sorularının Dağılımı

| Sorular | \bar{x} | S.S. | 1* | 2* | 3* | 4* | 5* |
|---|-----------|-------|------|-------|-------|-------|-------|
| Şirketimizde özellikle vergi ve muhasebe alanında çalışan personelde değişiklik yapılması beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,34 | 1,143 | 19 | 84 | 116 | 106 | 75 |
| | | | %4,8 | %21 | %29 | %26,5 | %18,8 |
| Şirketimizden özellikle vergi ve muhasebe alanında çalışan deneyimli personelin ayrılması beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 3,75 | 1,097 | 7 | 70 | 49 | 162 | 112 |
| | | | %1,8 | %17,5 | %12,3 | %40,5 | %28 |
| Şirketimizden ayrılan deneyimli personelde düzgün raporlanmamış önemli bilgilerin olması beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 4,28 | 0,816 | 1 | 20 | 27 | 172 | 180 |
| | | | %0,3 | %5 | %6,8 | %43 | %45 |
| Şirketimizde mali konularda yeni ve deneyimsiz kişilerin çalışması beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | 4,17 | 0,947 | 4 | 29 | 40 | 150 | 177 |
| | | | %1 | %7,2 | %10 | %37,5 | %44,3 |

* (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum

Vergi riskinin yönetilmesine zaman ve kaynak ayrılması gerekir. Özellikle yönetim süreci, kişilerin bu konudaki becerisi ve yeteneğinden, kaynak eksikliği ya da zaman ayrılmasından, sürecin iyi organize edilmesinden etkilenir ve söz konusu durumlara bağlı olarak risk ortaya çıkar. Bu sebeple ankete katılanlara vergilemede yönetim riskiyle ilgili sorular sorulmuş ve şirkette bu riskle ilgili algılar tespit edilmiştir. Şirketin vergi ve muhasebe alanında çalışan personelde değişiklik yapılmasının vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 116 (%29) “kararsızım” ve 106 (%26,5) “katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,34’tür. Şirketin vergi ve muhasebe alanında çalışan deneyimli personelin ayrılması vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 162 (%40,5) “katılıyorum” ve 112 (%28) “tamamen katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,75’dir. Şirketten ayrılan deneyimli personelde düzgün raporlanmamış önemli bilgilerin olmasının vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 180 (%45) “tamamen katılıyorum” ve 172 (%43) “katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 4,28’dir. Şirkette mali konularda yeni ve deneyimsiz kişilerin çalışmasının vergi riskine sebep olması durumuna verilen cevaplar 177 (%44,3) “tamamen katılıyorum” ve 150 (%37,5) “katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 4,17’dir. Bu soruların cevapları incelendiğinde, mükelleflerin vergi konusunda en riskli gördükleri alanın yönetim riski olduğu ortaya çıkmıştır. Bu durum verginin özel bir uzmanlık alanı olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi riski yönetimi gerçekleştirmek isteyen şirketlerin deneyimli personel çalıştırması önemlidir.

Ankete katılan yöneticilerin çalıştığı şirketlerin vergi konusunda “itibari risk”lerini ölçmeye yönelik soruların dağılımına ilişkin Tablo aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 45. Vergilemede “İtibari Risk”i Ölçmeye Yönelik Sorularının Dağılımı

| Sorular | \bar{x} | S.S. | 1* | 2* | 3* | 4* | 5* |
|---|-----------|-------|-----------|------------|-------------|--------------|--------------|
| Şirketimizin vergi idaresi tarafından riskli mükellef olarak vergi incelemesine alınması itibarımızı zedeler. | 4,07 | 1,011 | 3 %0,8 | 36 %9 | 65 %16,3 | 122 %30,5 | 174 %43,5 |
| Şirketimizin vergisel konularda basındaki olumsuz görünümü itibarımızı zedeler. | 4,22 | 0,892 | 1 %0,3 | 20 %5 | 58 %14,5 | 130 %32,5 | 191 %47,8 |
| Şirketimizin vergisel konularda yasal bir süreç içinde olması itibarımızı zedeler. | 4,20 | 0,945 | 1 %0,3 | 27 %6,8 | 59 %14,8 | 116 %29 | 197 %49,3 |

| | | | | | | | |
|---|------|-------|------|-------|-------|-------|-------|
| Şirketimizin siyasi gelişmelere bağlı olarak vergisel avantajlardan yararlanması itibarımızı artırır. | 3,71 | 0,975 | 3 | 45 | 113 | 145 | 94 |
| | | | %0,8 | %11,3 | %28,2 | %36,3 | %23,5 |

*(1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Tamamen Katılıyorum

Günümüzde kamuoyunun şirketlere karşı başlattığı siyasi eylem, çoğu zaman şirketler için yasalara uymaktan daha yüksek zaman ve çaba gerektirir. Özellikle şirketle ilgili paydaşların basın ve sosyal medyadan şirketleri sürekli incelemesi, şirketler üzerinde bir baskıya sebep olur. Son dönemde artan finansal tablolarındaki tutarsızlıkların işletmeleri iflasa sürüklemesi de işletmedeki meselelerin paydaşlarla geniş çevrelerin bakış açısını etkilemesinden kaynaklanır. Bu sebeple ankete katılanlara vergilemede itibari riskle ilgili sorular sorulmuş ve şirkette bu riskle ilgili algılar tespit edilmiştir. Şirketin vergi idaresi tarafından riskli mükellef olarak vergi incelemesine alınmasının şirketin itibarını zedelemesi durumuna verilen cevaplar 174 (%43,5) “tamamen katılıyorum” ve 122 (%30,5) “katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 4,07’dir. Şirketin vergisel konularda basındaki olumsuz görünümünün şirketin itibarını zedelemesi durumuna verilen cevaplar 191 (%47,8) “tamamen katılıyorum” ve 130 (%32,5) “katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 4,22’dir. Şirketin vergisel konularda yasal bir süreç içinde olmasının şirketin itibarını zedelemesi durumuna verilen cevaplar 197 (%49,3) “tamamen katılıyorum” ve 116 (%29) “katılıyorum” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 4,20’dir. Şirketin siyasi gelişmelere bağlı olarak vergisel avantajlardan yararlanmasının şirketin itibarını artıracığına verilen cevaplar 145 (%36,3) “katılıyorum” ve 113 (%28,2) “kararsızım” şeklinde ve bu sorunun ortalaması 3,71’dir.

B. SORULARIN T-TEST VE MANN-WHITNEY U ANALİZİ

Parametrik hipotez testlerinden olan t testi, iki örneklem grubu arasında aritmetik ortalamalar açısından farklılıkların olup olmadığını araştırmak için kullanılmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde bağımsız iki grup karşılaştırılacağı için bağımsız iki örnek t testi (independent sample t-test) uygulanmıştır. Bu test uygulanırken ilk olarak varyansların homojenliğinin tespit edilmesi için Levene test değerlerine bakılmıştır. Eğer $p > 0,05$ ise varyanslar arasında önemli derece fark olmadığı kabul edilerek, serbestlik derecesi, t

değeri ve p olasılık değeri için “equal variances assumed” değerleri; $p < 0,05$ olduğunda ise varyanslar eşit olmadığından “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır¹⁸.

T testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U analizidir. Bu test iki bağımsız grubun medyanlarını karşılaştırarak, değerleri sıralı hale dönüştürür ve gruplar arası farklılıkları ortaya çıkarır. Analizde varyans homojenliğinin sağlanmadığı durumlarda, Mann-Whitney U testine de başvurulmuştur¹⁹.

1. Şirkette Vergi Planlaması Yapılmasının Vergi Riski Yönetimine Etkisi

Bağımsız iki örnek t-testi uygulanırken ilk grup, vergi planlaması yapan şirketler ve yapmayan şirketlerdir. Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketler karşılaştırılırken; vergi riski alanları, yıllık ciro, yurtdışı iştiraklerin sayısı, vergi riski yönetimine uygunluk karşılaştırılacaktır. Örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırarak test edilecek hipotezler her bir grup için ayrı ayrı belirlenmiştir.

H₀: Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketler için vergi riski yönetimine uygunluk ortalaması arasında fark yoktur.

H₁: Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketler için vergi riski yönetimine uygunluk ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 46. Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Yönetimine Uygunluk)

| Değerlendirme Soruları | Vergi Planlaması Var: 298, Yok: 102 | | | | | | | | | |
|--|-------------------------------------|-----------|------|--------|-------|-------|-------|---------------|--------------------|-------|
| | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD* | t* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| Şirketimizde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır. | V | 4,14 | ,905 | 13,735 | ,000* | 212,7 | 1,42 | ,157 | ,019 | -2,35 |
| | Y | 4,04 | ,738 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir. | V | 4,29 | ,689 | 56,298 | ,000* | 129 | 10,23 | ,000 | ,000 | -9,41 |
| | Y | 3,10 | 1,1 | | | | | | | |

¹⁸ Ak, a.g.e., ss. 74-77.

¹⁹ Demirgil, a.g.e., s. 99.

| | | | | | | | | | | |
|--|---|------|------|--------|-------|-------|------|------|------|-------|
| Şirketimizde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır. | V | 4,24 | ,693 | 25,457 | ,000* | 137,2 | 8,56 | ,000 | ,000 | -8,27 |
| | Y | 3,34 | ,980 | | | | | | | |
| Şirketimizde tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | V | 4,16 | ,694 | 26,767 | ,000* | 137,6 | 9,26 | ,000 | ,000 | -8,82 |
| | Y | 3,20 | ,975 | | | | | | | |
| Şirketimizde tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | V | 4,18 | ,753 | 22,672 | ,000* | 142,1 | 7,75 | ,000 | ,000 | -7,71 |
| | Y | 3,34 | 1,0 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yapılmaktadır. | V | 4,24 | ,779 | 10,510 | ,001* | 150,4 | 8,04 | ,000 | ,000 | -7,97 |
| | Y | 3,40 | ,947 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir. | V | 4,14 | ,848 | 8,670 | ,003* | 157,2 | 6,74 | ,000 | ,000 | -6,69 |
| | Y | 3,41 | ,968 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Sorularda 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre ortalaması 5’e yakın olan sorularda katılımcılar ağırlıklı olarak “tamamen katılıyorum” şeklinde görüş bildirmişlerdir. Yukarıdaki tablo bize vergi planlaması yapan şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğunun yapmayanlara oranla daha yüksek olduğunu göstermektedir. İlk soru haricinde tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05’in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum ilk soru hariç tüm sorularda H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. Vergi planlaması yapan şirketlerin vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmesi vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır ($t(129)=10,23$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketlerin dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapması vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır ($t(137,2)=8,56$ $p=000$). Vergi planlaması yapan

şirketlerin tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürlerinin olması vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır ($t(137,6)=9,26$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketlerin tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerinin olması vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır ($t(142,1)=7,75$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketlerde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlanması vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır ($t(150,4)=8,04$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketlerin vergiyle ilgili işlemleri düzenli olarak gözden geçirilmesi vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır ($t(157,2)=6,74$ $p=000$).

H₀: Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketler için vergi riski algısı ortalaması arasında fark yoktur.

H₁: Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketler için vergi riski algısı ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 47. Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Alanları)

| | | Vergi Planlaması Var: 298, Yok: 102 | | | | | | | | |
|------------------------------------|---|-------------------------------------|-------|--------|-------|-------|--------|---------------|--------------------|--------|
| Değerlendirme Soruları | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD* | t* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| Kurumlar Vergisi | V | 3,93 | ,834 | 10,701 | ,001* | 267,4 | -11,01 | ,000 | ,000 | -8,82 |
| | Y | 4,73 | ,548 | | | | | | | |
| Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | V | 3,37 | ,997 | 1,053 | ,306 | 398 | -4,91 | ,000 | ,000 | -4,75 |
| | Y | 3,94 | 1,088 | | | | | | | |
| Katma Değer Vergisi | V | 4,21 | ,917 | 13,417 | ,000* | 266,6 | -4,59 | ,000 | ,001 | -3,44 |
| | Y | 4,58 | ,604 | | | | | | | |
| Özel Tüketim Vergisi | V | 2,52 | ,892 | ,682 | ,409 | 398 | -6,29 | ,000 | ,000 | -6,18 |
| | Y | 3,17 | ,924 | | | | | | | |
| Gümrük Vergileri | V | 2,99 | 1,172 | 2,244 | ,135 | 398 | -9,28 | ,000 | ,000 | -8,44 |
| | Y | 4,20 | ,995 | | | | | | | |
| Transfer Fiyatlandırması | V | 2,21 | ,877 | ,955 | ,329 | 398 | -9,51 | ,000 | ,000 | -8,69 |
| | Y | 3,19 | ,931 | | | | | | | |
| Örtülü Sermaye | V | 2,19 | ,813 | 7,396 | ,007* | 154,5 | -5,26 | ,000 | ,000 | -5,19 |
| | Y | 2,75 | ,951 | | | | | | | |
| Çifte Vergileme | V | 3,29 | ,863 | ,058 | ,810 | 398 | 5,01 | ,000 | ,000 | -5,08 |
| | Y | 2,78 | ,919 | | | | | | | |
| Vergi Uyuşmazlıkları | V | 2,78 | 1,014 | 6,393 | ,012* | 187,3 | -11,81 | ,000 | ,000 | -10,24 |
| | Y | 4,13 | ,941 | | | | | | | |

*Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için "equal variances not assumed" değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablodaki analize göre, tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05'in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum ilk soru hariç tüm sorularda H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. Vergi planlaması yapan şirketler “kurumlar vergisi”ni vergi planlaması yapmayanlara göre daha az riskli görmektedir ($t(267,4)=-11,01$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketler “gelir ve kurumlar stopaj vergileri”ni vergi planlaması yapmayanlara göre daha az riskli görmektedir ($t(398)=-4,91$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketler “katma değer vergisi”ni vergi planlaması yapmayanlara göre daha az riskli görmektedir ($t(266,6)=-4,59$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketler “özel tüketim vergisi”ni vergi planlaması yapmayanlara göre daha az riskli görmektedir ($t(398)=-6,29$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketler “gümrük vergileri”ni vergi planlaması yapmayanlara göre daha az riskli görmektedir ($t(398)=-9,28$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketler “transfer fiyatlandırması”ni vergi planlaması yapmayanlara göre daha az riskli görmektedir ($t(398)=-9,51$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketler “örtülü sermaye”yi vergi planlaması yapmayanlara göre daha az riskli görmektedir ($t(154,5)=-5,26$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketler “çifte vergilendirme”yi vergi planlaması yapmayanlara göre daha riskli görmektedir ($t(398)=5,01$ $p=000$). Diğerlerinin tam tersi çıkan bu soru şirketin ölçek olarak büyüdükçe yurtdışı iştiraklerinin olması, iştirak sayısının artmasından kaynaklanmaktadır. Ankete katılan 400 şirketten 226’sının hiç yurtdışı iştiraki olmadığından, çifte vergileme sorunuyla karşılaşmamaktadırlar. Vergi planlaması yapan şirketler “vergi uyumsuzlukları”ni vergi planlaması yapmayanlara göre daha az riskli görmektedir ($t(187,3)=-11,81$ $p=000$).

H₀: Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin yıllık cirolarının ortalaması arasında fark yoktur.

H₁: Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin yıllık cirolarının ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 48. Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Yıllık Ciro)

| | | Vergi Planlaması Var: 298, Yok: 102 | | | | | | | | |
|------------------------|---|-------------------------------------|-------|-------|------|-----|------|--------------|--------------------|-------|
| Değerlendirme Soruları | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD | t | p (2-tailed) | p (Mann-Whitney U) | Z |
| Yıllık Ciro | V | 2,97 | 1,589 | 2,153 | ,143 | 398 | 3,66 | ,000 | ,000 | -3,65 |
| | Y | 2,31 | 1,509 | | | | | | | |

Yukarıdaki tablodaki analize göre, p (2-tailed) değeri 0,05'in altında çıkmış ve boş hipotez reddedilmiştir. Bu durum H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin bu soruya verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Vergi planlaması yapan şirketlerin ciroları vergi planlaması yapmayanlara göre daha fazladır ($t(398)=3,66$ $p=0,000$).

H₀: Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin yurtdışı iştiraklerinin ortalaması arasında fark yoktur.

H₁: Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin yurtdışı iştiraklerinin ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 49. Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Yurtdışı İştirak)

| | | Vergi Planlaması Var: 298, Yok: 102 | | | | | | | | |
|------------------------------|---|-------------------------------------|-------|--------|-------|-------|-------|---------------|--------------------|-------|
| Değerlendirme Soruları | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD* | t* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| Yurtdışı iştiraklerin sayısı | V | 2,54 | 1,308 | 97,902 | ,000* | 348,7 | 13,15 | ,000 | ,000 | -9,45 |
| | Y | 1,24 | ,648 | | | | | | | |

*Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için "equal variances not assumed" değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablodaki analize göre, p (2-tailed) değeri 0,05'in altında çıkmış ve boş hipotez reddedilmiştir. Bu durum H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin bu soruya verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı soru üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotez yine aynen kabul

edilmiştir. Vergi planlaması yapan şirketlerin yurtdışı iştirakleri vergi planlaması yapmayanlara göre daha fazladır ($t(348,7)=13,15$ $p=000$).

2. Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Vergi Riski Yönetimine Etkisi

Bağımsız iki örnek t-testi uygulanırken ikinci grup, yurtdışı iştiraki olan şirketler ve olmayan şirketlerdir. Yurtdışı iştiraki olan şirketler ve olmayan şirketler karşılaştırılırken; vergi riski alanları ve vergi riski yönetimine uygunluk karşılaştırılacaktır. Örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırarak test edilecek hipotezler her bir grup için ayrı ayrı belirlenmiştir.

H₀: Yurtdışı iştiraki olan ve olmayan şirketler için vergi riski yönetimine uygunluk ortalaması arasında fark yoktur.

H₁: Yurtdışı iştiraki olan ve olmayan şirketler için vergi riski yönetimine uygunluk ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 50. Yurtdışı İştiraklerle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Yönetimine Uygunluk)

| Değerlendirme Soruları | Yurtdışı İştirak Var: 226, Yok: 174 | | | | | | | | | |
|---|-------------------------------------|-----------|------|--------|-------|-------|-------|---------------|--------------------|-------|
| | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD* | t* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| Şirketimizde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır. | V | 4,09 | ,856 | ,369 | ,544 | 366,8 | -,32 | ,752 | ,633 | -,48 |
| | Y | 4,12 | ,882 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir. | V | 4,40 | ,641 | 78,840 | ,000* | 270,2 | 10,67 | ,000 | ,000 | -9,47 |
| | Y | 3,44 | 1,04 | | | | | | | |
| Şirketimizde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır. | V | 4,38 | ,636 | 25,669 | ,000* | 297 | 10,38 | ,000 | ,000 | -9,36 |
| | Y | 3,54 | ,903 | | | | | | | |
| Şirketimizde tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | V | 4,30 | ,636 | 38,829 | ,000* | 294,7 | 10,73 | ,000 | ,000 | -9,65 |
| | Y | 3,43 | ,914 | | | | | | | |

| | | | | | | | | | | |
|--|---|------|------|--------|-------|-------|------|------|------|-------|
| Şirketimizde tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | V | 4,33 | ,674 | 31,570 | ,000* | 301,7 | 9,99 | ,000 | ,000 | -9,15 |
| | Y | 3,49 | ,936 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yapılmaktadır. | V | 4,35 | ,723 | 15,516 | ,000* | 318,3 | 9,86 | ,000 | ,000 | -8,46 |
| | Y | 3,60 | ,931 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir. | V | 4,26 | ,792 | 11,655 | ,001* | 332,1 | 7,8 | ,000 | ,000 | -7,51 |
| | Y | 3,56 | ,958 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Sorularda 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre ortalaması 5’e yakın olan sorularda katılımcılar ağırlıklı olarak “tamamen katılıyorum” şeklinde görüş bildirmişlerdir. Yukarıdaki tablo bize yurtdışı iştiraki olan şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğunun iştiraki olmayanlara oranla daha yüksek olduğunu göstermektedir. İlk soru haricinde tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05’in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum ilk soru hariç tüm sorularda H_1 hipotezinin kabul edildiğini yurtdışı iştiraki olan şirketler ve olmayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. Yurtdışı iştiraki olan şirketlerin vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmesi yurtdışı iştiraki olmayanlara oranla daha fazladır ($t(270,2)=10,67$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketlerin dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapması yurtdışı iştiraki olmayanlara oranla daha fazladır ($t(297)=10,38$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketlerin tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı yurtdışı iştiraki olmayanlara oranla daha fazladır ($t(294,7)=10,73$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketlerin tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı yurtdışı iştiraki olmayanlara oranla daha fazladır ($t(301,7)=9,99$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketlerde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yurtdışı iştiraki olmayanlara oranla daha fazladır ($t(318,3)=9,86$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketlerin

vergiyle ilgili işlemleri düzenli olarak gözden geçirilmesi yurtdışı iştiraki olmayanlara oranla daha fazladır ($t(332,1)=7,8$ $p=000$).

H₀: Yurtdışı iştiraki olan ve olmayan şirketler için vergi riski algısı ortalaması arasında fark yoktur.

H₁: Yurtdışı iştiraki olan ve olmayan şirketler için vergi riski algısı ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 51. Yurtdışı İştiraklerle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Alanları)

| Değerlendirme Soruları | Yurtdışı İştirak Var: 226, Yok: 174 | | | | | | | | | |
|------------------------------------|-------------------------------------|-----------|-------|--------|-------|-------|--------|---------------|--------------------|--------|
| | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD* | t* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| Kurumlar Vergisi | V | 3,76 | ,769 | 1,598 | ,207 | 398 | -11,45 | ,000 | ,000 | -10,81 |
| | Y | 4,61 | ,686 | | | | | | | |
| Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | V | 3,25 | ,940 | 12,663 | ,000* | 341,3 | -5,77 | ,000 | ,000 | -5,52 |
| | Y | 3,85 | 1,092 | | | | | | | |
| Katma Değer Vergisi | V | 4,12 | ,923 | 6,190 | ,013* | 398,0 | -5,22 | ,000 | ,000 | -5,07 |
| | Y | 4,55 | ,710 | | | | | | | |
| Özel Tüketim Vergisi | V | 2,38 | ,763 | 3,383 | ,067 | 398 | -7,97 | ,000 | ,000 | -7,51 |
| | Y | 3,08 | 1,005 | | | | | | | |
| Gümrük Vergileri | V | 2,88 | 1,089 | 5,611 | ,018* | 347,7 | -8,08 | ,000 | ,000 | -7,67 |
| | Y | 3,84 | 1,229 | | | | | | | |
| Transfer Fiyatlandırması | V | 2,17 | ,868 | 5,307 | ,022* | 343,3 | -7,10 | ,000 | ,000 | -7,19 |
| | Y | 2,84 | ,999 | | | | | | | |
| Örtülü Sermaye | V | 2,14 | ,847 | 5,235 | ,023* | 367,7 | -5,06 | ,000 | ,000 | -5,31 |
| | Y | 2,58 | ,868 | | | | | | | |
| Çifte Vergileme | V | 3,46 | ,749 | 6,314 | ,012* | 322,8 | 7,80 | ,000 | ,000 | -7,60 |
| | Y | 2,78 | ,944 | | | | | | | |
| Vergi Uyuşmazlıkları | V | 2,54 | ,914 | ,006 | ,939 | 355,5 | -13,72 | ,000 | ,000 | -11,47 |
| | Y | 3,87 | ,995 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için "equal variances not assumed" değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablodaki analize göre, tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05'in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum tüm sorularda H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani yurtdışı iştiraki olan ve olmayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. Yurtdışı iştiraki olan şirketler “çifte vergileme” hariç tüm vergi alanlarında kendilerini daha az riskli hissetmektedirler. Yurtdışı iştiraki olan şirketler “kurumlar vergisi”ni olmayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(398)=-11,45$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketler “gelir ve kurumlar stopaj vergileri”ni olmayanlara göre daha az riskli bir alan olarak kabul etmektedir ($t(341,3)=-5,77$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketler “katma değer vergisi”ni olmayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(398)=-5,22$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketler “özel tüketim vergisi”ni olmayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(398)=-7,97$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketler “gümrük vergileri”ni olmayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(347,7)=-8,08$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketler “transfer fiyatlandırması”ni olmayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(343,3)=-7,10$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketler “örtülü sermaye”yi olmayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(367,7)=-5,06$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketler “çifte vergileme”yi olmayanlara göre daha fazla riskli bir alan olarak görmektedir ($t(322,8)=7,80$ $p=000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketler “vergi uyuşmazlıkları”ni olmayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(355,5)=-13,72$ $p=000$).

3. Şirkette İç Kontrol Uygulanmasının Vergi Riski Yönetimine Etkisi

Bağımsız iki örnek t-testi uygulanırken üçüncü grup, iç kontrol uygulayan şirketler ve uygulamayan şirketlerdir. İç kontrol uygulayan şirketler ve uygulamayan şirketler karşılaştırılırken vergi riski yönetimine uygunluk açısından değerlendirme yapılacaktır. Örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırarak test edilecek hipotezler aşağıdaki gibidir:

H₀: İç kontrol uygulayan ve uygulamayan şirketler için vergi riski yönetimine uygunluk ortalaması arasında fark yoktur.

H₁: İç kontrol uygulayan ve uygulamayan şirketler için vergi riski yönetimine uygunluk ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 52. İç Kontrolle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Yönetimine Uygunluk)

| Değerlendirme Soruları | İç Kontrol Var: 340, Yok: 60 | | | | | | | | | |
|--|------------------------------|-----------|-------|--------|-------|-------|-------|---------------|--------------------|-------|
| | | \bar{x} | S.S. | F | p | t* | SD* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| Şirketimizde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır. | V | 4,19 | ,789 | 17,609 | ,000* | 4,03 | 70,3 | ,000 | ,000 | -4,25 |
| | Y | 3,60 | 1,092 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir. | V | 3,94 | 1,013 | 11,402 | ,001* | -3,39 | 135,4 | ,001 | ,112 | -1,59 |
| | Y | 4,25 | ,571 | | | | | | | |
| Şirketimizde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır. | V | 3,97 | ,897 | 2,191 | ,140 | -2,14 | 398 | ,032 | ,67 | -1,83 |
| | Y | 4,23 | ,647 | | | | | | | |
| Şirketimizde tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | V | 3,88 | ,912 | 6,267 | ,013* | -2,61 | 104,9 | ,010 | ,089 | -1,70 |
| | Y | 4,13 | ,650 | | | | | | | |
| Şirketimizde tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | V | 3,93 | ,929 | 6,233 | ,013* | -2,52 | 102,8 | ,013 | ,079 | -1,76 |
| | Y | 4,18 | ,676 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yapılmaktadır. | V | 3,98 | ,928 | 1,907 | ,168 | -2,58 | 398 | ,010 | ,019 | -2,35 |
| | Y | 4,30 | ,671 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir. | V | 3,92 | ,965 | 6,242 | ,013* | -2,2 | 102 | ,030 | ,148 | -1,45 |
| | Y | 4,15 | ,709 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Sorularda 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre ortalaması 5’e yakın olan sorularda katılımcılar ağırlıklı olarak “tamamen katılıyorum” şeklinde görüş bildirmişlerdir. Yukarıdaki tablo bize iç kontrol uygulayan şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğunun iştiraki olmayanlara oranla nasıl olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmıştır. İç kontrol uygulayan şirketlerde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma

yetkisinin personel arasında dağıtılması uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(70,3)=4,03$ $p=000$). İç kontrol uygulayan şirketlerin vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmesi uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(135,4)=-3,39$ $p=001$ / Mann-Whitney U $p=,112$ hesaplanmış gruplar arası farklılık bulunamamıştır). İç kontrol uygulayan şirketlerin dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapması uygulamayanlara oranla daha azdır ($t(398)=-2,14$ $p=032$ / Mann-Whitney U $p=,670$ hesaplanmış gruplar arası farklılık bulunamamıştır). İç kontrol uygulayan şirketlerin tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı uygulamayanlara oranla daha azdır ($t(104,9)=-2,61$ $p=,010$ / Mann-Whitney U $p=,089$ hesaplanmış gruplar arası farklılık bulunamamıştır). İç kontrol uygulayan şirketlerin tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı uygulamayanlara oranla daha azdır ($t(102,8)=-2,52$ $p=013$ / Mann-Whitney U $p=,079$ hesaplanmış gruplar arası farklılık bulunamamıştır). İç kontrol uygulayan şirketlerin vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması uygulamayanlara oranla daha azdır ($t(398)=-2,58$ $p=,010$). İç kontrol uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili işlemleri düzenli olarak gözden geçirilmesi uygulamayanlara oranla daha azdır ($t(102)=-2,2$ $p=,030$ / Mann-Whitney U $p=,148$ hesaplanmış gruplar arası farklılık bulunamamıştır). Görüldüğü gibi sorularda iç kontrol uygulayan şirketlerin genel anlamda vergi riski yönetimine uygunluğu daha az olarak tespit edilmiştir. Bu durumu değerlendirirken Mann-Whitney U testi sonuçlarını da göz önünde bulundurmak gerekir. Mann-Whitney U testine göre birinci soru hariç sadece bir soruda gruplar arası farklılıkta istatistiksel olarak anlamlılık bulunmuştur. Bu durum şirketlerin çoğunun (340 şirket) iç kontrol uygulamasından ve ortalamaların karşılaştırılmasından gruplar arasında büyük bir sayısal farklılık bulunmasından kaynaklanmaktadır. Bu sebeple genel anlamda ilk soru hariç, gruplar arasından istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların olduğunu söylemek zordur.

4. Şirkette İç Denetim Uygulanmasının Vergi Riski Yönetimine Etkisi

Bağımsız iki örnek t-testi uygulanırken diğer grup, iç denetim uygulayan şirketler ve uygulamayan şirketlerdir. İç denetim uygulayan şirketler ve uygulamayan şirketler karşılaştırılırken vergi riski yönetimine uygunluk açısından değerlendirme yapılacaktır. Örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırarak test edilecek hipotezler aşağıdaki gibidir:

H₀: İç denetim uygulayan ve uygulamayan şirketler için vergi riski yönetimine uygunluk ortalaması arasında fark yoktur.

H₁: İç denetim uygulayan ve uygulamayan şirketler için vergi riski yönetimine uygunluk ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 53. İç Denetimle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Yönetimine Uygunluk)

| Değerlendirme Soruları | İç Denetim Var: 265, Yok: 135 | | | | | | | | | |
|--|-------------------------------|-----------|-------|--------|-------|------|-------|---------------|--------------------|-------|
| | | \bar{x} | S.S. | F | p | t* | SD* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| Şirketimizde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır. | V | 4,13 | ,897 | 2,686 | ,102 | ,875 | 398 | ,365 | ,124 | -1,54 |
| | Y | 4,05 | ,804 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir. | V | 4,18 | ,863 | 16,093 | ,000* | 5,46 | 229,3 | ,000 | ,000 | -5,45 |
| | Y | 3,61 | 1,045 | | | | | | | |
| Şirketimizde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır. | V | 4,15 | ,823 | 2,535 | ,112 | 4,71 | 398 | ,000 | ,000 | -4,69 |
| | Y | 3,73 | ,891 | | | | | | | |
| Şirketimizde tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | V | 4,11 | ,814 | 10,533 | ,001* | 6,07 | 248,3 | ,000 | ,000 | -6,13 |
| | Y | 3,55 | ,895 | | | | | | | |
| Şirketimizde tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | V | 4,16 | ,798 | 16,570 | ,000* | 5,98 | 229,4 | ,000 | ,000 | -5,99 |
| | Y | 3,59 | ,965 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yapılmaktadır. | V | 4,18 | ,810 | 15,608 | ,000* | 4,69 | 227,6 | ,000 | ,000 | -4,76 |
| | Y | 3,72 | ,990 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir. | V | 4,15 | ,830 | 12,525 | ,000* | 5,86 | 229,4 | ,000 | ,000 | -5,74 |
| | Y | 3,56 | 1,005 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için "equal variances not assumed" değerleri alınmıştır.

Sorularda 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre ortalaması 5'e yakın olan sorularda katılımcılar ağırlıklı olarak "tamamen katılıyorum" şeklinde görüş bildirmişlerdir. Yukarıdaki tablo bize iç denetim uygulayan şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğunun uygulamayanlara oranla daha yüksek olduğunu göstermektedir. İlk soru haricinde tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05'in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum ilk soru hariç tüm sorularda H_1 hipotezinin kabul edildiğini iç denetim uygulayan şirketler ve uygulamayanların sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. İç denetim uygulayan şirketlerin vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmesi uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(229,3)=5,46$ $p=000$). İç denetim uygulayan şirketlerin dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapması uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(398)=4,71$ $p=000$). İç denetim uygulayan şirketlerin tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(248,3)=6,07$ $p=000$). İç denetim uygulayan şirketlerin tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(229,4)=5,98$ $p=000$). İç denetim uygulayan şirketlerin vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(227,6)=4,69$ $p=000$). İç kontrol uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili işlemleri düzenli olarak gözden geçirilmesi uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(229,4)=5,86$ $p=000$).

5. Şirkette Kurumsal Risk Yönetimi Uygulanmasının Vergi Riski

Yönetimine Etkisi

Bağımsız iki örnek t-testi uygulanırken diğer grup, kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler ve uygulamayan şirketlerdir. Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler ve uygulamayan şirketler karşılaştırılırken vergi riski yönetimine uygunluk açısından değerlendirme yapılacaktır. Örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırarak test edilecek hipotezler aşağıdaki gibidir:

H_0 : Kurumsal risk yönetimi uygulayan ve uygulamayan şirketler için vergi riski yönetimine uygunluk ortalaması arasında fark yoktur.

H₁: Kurumsal risk yönetimi uygulayan ve uygulamayan şirketler için vergi riski yönetimine uygunluk ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 54. Kurumsal Risk Yönetimiyle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Yönetimine Uygunluk)

| Değerlendirme Soruları | Kurumsal Risk Yönetimi Var: 245, Yok: 155 | | | | | | | | | |
|--|---|-----------|-------|---------|-------|-------|-------|---------------|--------------------|--------|
| | | \bar{x} | S.S. | F | p | t* | SD* | p (2-tailed)* | P (Mann-Whitney U) | Z |
| Şirketimizde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır. | V | 4,06 | ,901 | ,216 | ,642 | -1,27 | 398 | ,204 | ,286 | -1,07 |
| | Y | 4,17 | ,807 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir. | V | 4,42 | ,606 | 100,466 | ,000* | 12,14 | 221,5 | ,000 | ,000 | -10,67 |
| | Y | 3,30 | 1,034 | | | | | | | |
| Şirketimizde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır. | V | 4,37 | ,650 | 18,708 | ,000* | 11,40 | 261,7 | ,000 | ,000 | -10,27 |
| | Y | 3,45 | ,869 | | | | | | | |
| Şirketimizde tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | V | 4,28 | ,639 | 36,528 | ,000* | 11,25 | 250,1 | ,000 | ,000 | -10,08 |
| | Y | 3,34 | ,908 | | | | | | | |
| Şirketimizde tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | V | 4,30 | ,688 | 30,921 | ,000* | 9,88 | 257,5 | ,000 | ,000 | -9,22 |
| | Y | 3,44 | ,940 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yapılmaktadır. | V | 4,37 | ,711 | 15,606 | ,000* | 10,47 | 272,7 | ,000 | ,000 | -9,88 |
| | Y | 3,48 | ,90 | | | | | | | |
| Şirketimizde vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir. | V | 4,26 | ,781 | 12,877 | ,000* | 8,59 | 280,1 | ,000 | ,000 | -8,22 |
| | Y | 3,47 | ,956 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Sorularda 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre ortalaması 5'e yakın olan sorularda katılımcılar ağırlıklı olarak "tamamen katılıyorum" şeklinde görüş bildirmişlerdir. Yukarıdaki tablo bize kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğunun uygulamayanlara oranla daha yüksek olduğunu göstermektedir. İlk soru haricinde tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05'in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum ilk soru hariç tüm sorularda H_1 hipotezinin kabul edildiğini kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler ve uygulamayanların sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmesi uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(221,5)=12,14$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapması uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(261,7)=11,40$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(250,1)=11,25$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(257,5)=9,88$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(272,7)=10,47$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili işlemleri düzenli olarak gözden geçirilmesi uygulamayanlara oranla daha fazladır ($t(280,1)=8,59$ $p=000$).

H₀: Kurumsal risk yönetimi uygulayan ve uygulamayan şirketler için vergi riski algısı ortalaması arasında fark yoktur.

H₁: Kurumsal risk yönetimi uygulayan ve uygulamayan şirketler için vergi riski algısı ortalaması arasında fark vardır.

Aşağıdaki tablodaki analize göre, tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05'in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum tüm sorularda H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani kurumsal risk yönetimi uygulayan ve uygulamayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir.

Tablo 55. Kurumsal Risk Yönetimiyle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Alanları)

| Değerlendirme Soruları | Kurumsal Risk Yönetimi Var: 245, Yok: 155 | | | | | | | | | |
|------------------------------------|---|-----------|-------|--------|-------|-------|--------|---------------|--------------------|--------|
| | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD* | t* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| Kurumlar Vergisi | V | 3,80 | ,777 | 3,352 | ,068 | 398 | -11,25 | ,000 | ,000 | -10,75 |
| | Y | 4,65 | ,670 | | | | | | | |
| Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | V | 3,31 | ,964 | 10,114 | ,002* | 294,7 | -4,73 | ,000 | ,000 | -4,62 |
| | Y | 3,83 | 1,106 | | | | | | | |
| Katma Değer Vergisi | V | 4,15 | ,916 | 6,410 | ,012* | 383,2 | -5,01 | ,000 | ,000 | -4,79 |
| | Y | 4,55 | ,704 | | | | | | | |
| Özel Tüketim Vergisi | V | 2,45 | ,879 | 1,653 | ,199 | 398 | -6,55 | ,000 | ,000 | -6,62 |
| | Y | 3,05 | ,924 | | | | | | | |
| Gümrük Vergileri | V | 2,87 | 1,105 | ,091 | ,763 | 398 | -9,65 | ,000 | ,000 | -8,75 |
| | Y | 3,98 | 1,148 | | | | | | | |
| Transfer Fiyatlandırması | V | 2,20 | ,940 | ,019 | ,889 | 398 | -6,98 | ,000 | ,000 | -7,32 |
| | Y | 2,87 | ,917 | | | | | | | |
| Örtülü Sermaye | V | 2,19 | ,881 | ,490 | ,484 | 398 | -4,21 | ,000 | ,000 | -4,45 |
| | Y | 2,56 | ,838 | | | | | | | |
| Çifte Vergileme | V | 3,47 | ,755 | 5,648 | ,018* | 283,0 | 9,38 | ,000 | ,000 | -8,64 |
| | Y | 2,68 | ,911 | | | | | | | |
| Vergi Uyuşmazlıkları | V | 2,62 | ,961 | 1,633 | ,202 | 398 | -12,89 | ,000 | ,000 | -10,98 |
| | Y | 3,91 | ,989 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “kurumlar vergisi”ni uygulamayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(398)=-11,45$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “gelir ve kurumlar stopaj vergileri”ni uygulamayanlara göre daha az riskli bir alan olarak kabul etmektedir ($t(294,7)=-4,73$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “katma değer vergisi”ni uygulamayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(383,2)=-5,01$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “özel tüketim vergisi”ni uygulamayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(398)=-6,55$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “gümrük vergileri”ni uygulamayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir ($t(398)=-9,65$

p=000). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “transfer fiyatlandırması”nı uygulamayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir (t(398)=-6,89 p=000). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “örtülü sermaye”yi uygulamayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir (t(398)=-4,21 p=000). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “çifte vergileme”yi uygulamayanlara göre daha riskli bir alan olarak görmektedir (t(283)=9,38 p=000). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “vergi uyumsuzlukları”nı uygulamayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir (t(398)=-12,89 p=000).

6. Vergi Riski Alanlarına Yönelik Analizler

Bağımsız iki örnek t-testi son olarak vergi riski alanlarına yönelik uygulanmıştır. Bu grup ayrı değerlendirilmek amacıyla başka bir başlık altında toplanmıştır. Öncelikle ortalama değerler ve standart sapma hesaplanmıştır. Aşağıdaki tablo vergi riski alanlarına yönelik hesaplamaları göstermektedir:

Tablo 56. Vergi Riski Alanlarına Yönelik Bazı İstatistikler

| | İslemsel | Operasyonel | Uyum | F. Raporlama | Portföy | Yönetim | İtibari |
|-----------------------|----------|-------------|-------|--------------|---------|---------|---------|
| Ortalama | 3,07 | 2,83 | 3,18 | 3,25 | 3,08 | 3,88 | 4,05 |
| Standart Sapma | ,807 | ,870 | 1,000 | ,902 | ,800 | ,796 | ,795 |

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, büyük mükelleflerin en riskli olarak beyan ettikleri alanın “itibari vergi riski” olduğu görülmektedir. Özellikle belirli bir ölçeğin üzerindeki mükellefler için mesleki itibarın önemli olması, bunu kaybetmenin şirket iflaslarına sebep olması günümüzde risk algısında önemli konumdadır. Yüksek risk hissedilen diğer alan ise “yönetim riski”dir. Örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırarak test edilecek konular; vergi planlaması, yurtdışı iştirak, kurumsal risk yönetimi ve iç denetimdir. Her grup için hipotezler ayrı ayrı belirlenmiştir ve aşağıdaki gibidir:

H₀: Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin için vergi alanlarındaki risk algıları arasında fark yoktur.

H₁: Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin için vergi alanlarındaki risk algıları arasında fark vardır.

Tablo 57. Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Türleri)

| | | Vergi Planlaması Var: 298, Yok: 102 | | | | | | | | |
|------------------------|---|-------------------------------------|------|--------|-------|-------|--------|---------------|--------------------|--------|
| Değerlendirme Soruları | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD* | t* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| İşlemsel | V | 3,04 | ,782 | ,596 | ,440 | 398 | -1,17 | ,242 | ,229 | -1,20 |
| | Y | 3,15 | ,874 | | | | | | | |
| Operasyonel | V | 2,75 | ,842 | ,436 | ,510 | 398 | -3,24 | ,001 | ,003 | -2,95 |
| | Y | 3,07 | ,913 | | | | | | | |
| Uyum | V | 2,87 | ,912 | 18,918 | ,000* | 245,1 | -14,42 | ,000 | ,000 | -10,40 |
| | Y | 4,07 | ,650 | | | | | | | |
| Finansal Raporlama | V | 3,01 | ,844 | 20,250 | ,000* | 223,5 | -11,78 | ,000 | ,000 | -9,31 |
| | Y | 3,97 | ,656 | | | | | | | |
| Portföy | V | 2,94 | ,739 | 1,063 | ,303 | 398 | -6,42 | ,000 | ,000 | -5,77 |
| | Y | 3,50 | ,828 | | | | | | | |
| Yönetim | V | 3,73 | ,781 | 3,378 | ,067 | 398 | -7,05 | ,000 | ,000 | -6,99 |
| | Y | 4,34 | ,657 | | | | | | | |
| İtibari | V | 3,86 | ,805 | 51,705 | ,000* | 339,4 | -12,12 | ,000 | ,000 | -8,74 |
| | Y | 4,61 | ,413 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablodaki analize göre, işlemsel risk hariç tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05’in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum ilk grup hariç tüm sorularda H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. Vergi planlaması yapan şirketlerde vergiyle ilgili “operasyonel risk” algısı vergi planlaması yapmayanlara göre daha azdır ($t(398) = -3,24$ $p = 001$). Vergi planlaması yapan şirketlerde vergiyle ilgili “uyum riski” algısı vergi planlaması yapmayanlara göre daha azdır ($t(245,1) = -14,42$ $p = 000$). Vergi planlaması yapan şirketlerde vergiyle ilgili “finansal raporlama riski” algısı vergi planlaması yapmayanlara göre daha azdır ($t(223,3) = -11,78$ $p = 000$). Vergi planlaması yapan şirketlerde vergiyle ilgili “portföy riski” algısı vergi planlaması yapmayanlara göre daha azdır ($t(398) = -6,42$ $p = 000$). Vergi planlaması yapan şirketlerde vergiyle ilgili “yönetim riski” algısı vergi planlaması yapmayanlara göre daha

azdır ($t(398)=-7,05$ $p=000$). Vergi planlaması yapan şirketlerde vergiyle ilgili “itibari risk” algısı vergi planlaması yapmayanlara göre daha azdır ($t(339,4)=-12,12$ $p=000$).

H₀: Yurtdışı iştirakleri olan ve olmayan şirketlerin vergi alanlarındaki risk algıları arasında fark yoktur.

H₁: Yurtdışı iştirakleri olan ve olmayan şirketlerin vergi alanlarındaki risk algıları arasında fark vardır.

Tablo 58. Yurtdışı İştiraklerle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Türleri)

| | | Yurtdışı İştirak Var: 226, Yok: 174 | | | | | | | | |
|------------------------|---|-------------------------------------|------|--------|-------|-------|--------|---------------|--------------------|--------|
| Değerlendirme Soruları | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD* | t* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| İşlemsel | V | 2,98 | 0,84 | 7,144 | ,008* | 391,1 | -2,61 | ,009 | ,006 | -2,72 |
| | Y | 3,19 | 0,74 | | | | | | | |
| Operasyonel | V | 2,68 | 0,89 | 6,029 | ,014* | 389,2 | -4,12 | ,000 | ,000 | -4,31 |
| | Y | 3,03 | 0,80 | | | | | | | |
| Uyum | V | 2,66 | 0,80 | ,095 | ,758 | 398 | -14,73 | ,000 | ,000 | -11,63 |
| | Y | 3,86 | 0,81 | | | | | | | |
| Finansal Raporlama | V | 2,87 | 0,82 | 6,429 | ,012* | 385,9 | -11,33 | ,000 | ,000 | -9,89 |
| | Y | 3,76 | 0,75 | | | | | | | |
| Portföy | V | 2,83 | 0,74 | ,003 | ,955 | 398 | -7,60 | ,000 | ,000 | -7,40 |
| | Y | 3,41 | 0,76 | | | | | | | |
| Yönetim | V | 3,54 | 0,73 | 1,196 | ,275 | 398 | -11,09 | ,000 | ,000 | -10,12 |
| | Y | 4,32 | 0,65 | | | | | | | |
| İtibari | V | 3,69 | 0,80 | 53,622 | ,000* | 379,7 | -12,84 | ,000 | ,000 | -10,70 |
| | Y | 4,52 | 0,49 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablodaki analize göre, tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05’in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum tüm sorularda H₁ hipotezinin kabul edildiğini yani yurtdışı iştirakleri olan ve olmayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin vergiyle ilgili “işlemsel risk” algısı olmayanlara göre daha azdır ($t(391,1)=-2,61$ $p=009$).

Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin vergiyle ilgili “operasyonel risk” algısı olmayanlara göre daha azdır ($t(389,2)=-4,12$ $p=000$). Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin vergiyle ilgili “uyum riski” algısı olmayanlara göre daha azdır ($t(398)=-14,73$ $p=000$). Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin vergiyle ilgili “finansal raporlama riski” algısı olmayanlara göre daha azdır ($t(385,9)=-11,33$ $p=000$). Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin vergiyle ilgili “portföy riski” algısı olmayanlara göre daha azdır ($t(398)=-7,60$ $p=000$). Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin vergiyle ilgili “yönetim riski” algısı olmayanlara göre daha azdır ($t(398)=-11,09$ $p=000$). Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin vergiyle ilgili “itibari risk” algısı olmayanlara göre daha azdır ($t(379,7)=-12,84$ $p=000$).

H₀: Kurumsal risk yönetimi uygulayan ve uygulamayan şirketlerin vergi alanlarındaki risk algıları arasında fark yoktur.

H₁: Kurumsal risk yönetimi uygulayan ve uygulamayan şirketlerin vergi alanlarındaki risk algıları arasında fark vardır.

Tablo 59. Kurumsal Risk Yönetimiyle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Türleri)

| | | Kurumsal Risk Yönetimi Var: 245, Yok: 155 | | | | | | | | |
|------------------------|---|---|------|--------|-------|-------|--------|---------------|--------------------|--------|
| Değerlendirme Soruları | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD* | t* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| İşlemsel | V | 3,02 | 0,83 | 5,570 | ,019* | 348,7 | -1,74 | ,088 | ,059 | -1,89 |
| | Y | 3,16 | 0,76 | | | | | | | |
| Operasyonel | V | 2,74 | 0,88 | 2,954 | ,086 | 398 | -2,79 | ,006 | ,003 | -2,97 |
| | Y | 2,98 | 0,83 | | | | | | | |
| Uyum | V | 2,65 | 0,78 | 3,438 | ,064 | 398 | -17,56 | ,000 | ,000 | -13,02 |
| | Y | 4,01 | 0,70 | | | | | | | |
| Finansal Raporlama | V | 2,85 | 0,80 | 17,781 | ,000* | 376,7 | -14,49 | ,000 | ,000 | -11,55 |
| | Y | 3,90 | 0,64 | | | | | | | |
| Portföy | V | 2,86 | 0,73 | ,121 | ,728 | 398 | -7,53 | ,000 | ,000 | -7,07 |
| | Y | 3,44 | 0,78 | | | | | | | |
| Yönetim | V | 3,58 | 0,71 | ,394 | ,530 | 398 | -11,06 | ,000 | ,000 | -10,31 |
| | Y | 4,37 | 0,68 | | | | | | | |
| İtibari | V | 3,71 | 0,79 | 67,713 | ,000* | 389,2 | -14,52 | ,000 | ,000 | -11,38 |
| | Y | 4,59 | 0,42 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablodaki analize göre, işlemsel risk hariç tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05’in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum ilk grup hariç tüm sorularda H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani kurumsal risk yönetimi uygulayan ve uygulamayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “operasyonel risk” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(398)=-2,79$ $p=006$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “uyum riski” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(398)=-17,56$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “finansal raporlama riski” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(376,7)=-14,49$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “portföy riski” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(398)=-7,53$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “yönetim riski” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(398)=-11,06$ $p=000$). Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “itibari risk” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(389,2)=-14,52$ $p=000$).

H₀: İç denetim uygulayan ve uygulamayan şirketlerin vergi alanlarındaki risk algıları arasında fark yoktur.

H₁: İç denetim uygulayan ve uygulamayan şirketlerin vergi alanlarındaki risk algıları arasında fark vardır.

Tablo 60. İç Denetimle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Türleri)

| Değerlendirme Soruları | İç Denetim Var: 265, Yok: 135 | | | | | | | | | |
|------------------------|-------------------------------|-----------|------|-------|-------|-------|-------|---------------|--------------------|-------|
| | | \bar{x} | S.S. | F | p | SD* | t* | p (2-tailed)* | p (Mann-Whitney U) | Z |
| İşlemsel | V | 3,09 | 0,86 | 9,846 | ,002* | 322,9 | ,766 | ,444 | ,602 | -,521 |
| | Y | 3,03 | 0,70 | | | | | | | |
| Operasyonel | V | 2,83 | 0,91 | 6,387 | ,012* | 308,1 | -,087 | ,931 | ,653 | -,450 |
| | Y | 2,84 | 0,79 | | | | | | | |
| Uyum | V | 3,01 | 0,97 | 1,371 | ,242 | 398 | -4,78 | ,000 | ,000 | -4,49 |
| | Y | 3,50 | 0,99 | | | | | | | |
| Finansal Raporlama | V | 3,14 | 0,92 | 3,835 | ,051 | 398 | -3,59 | ,000 | ,000 | -3,68 |
| | Y | 3,48 | 0,83 | | | | | | | |

| | | | | | | | | | | |
|---------|---|------|------|-------|------|-------|-------|------|------|-------|
| Portföy | V | 3,01 | 0,81 | ,753 | ,386 | 398 | -2,76 | ,006 | ,004 | -2,87 |
| | Y | 3,24 | 0,77 | | | | | | | |
| Yönetim | V | 3,75 | 0,77 | ,584 | ,445 | 398 | -4,81 | ,000 | ,000 | -5,04 |
| | Y | 4,14 | 0,79 | | | | | | | |
| İtibari | V | 3,97 | 0,83 | 3,935 | ,048 | 316,4 | -3,01 | ,003 | ,000 | -2,60 |
| | Y | 4,21 | 0,69 | | | | | | | |

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablodaki analize göre, işlemsel ve operasyonel risk hariç tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05’in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durumda diğer vergi riski alanlarında tüm sorularda H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani iç denetim uygulayan ve uygulamayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. İç denetim uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “uyum riski” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(398) = -4,78$ $p = 0,000$). İç denetim uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “finansal raporlama riski” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(398) = -3,59$ $p = 0,000$). İç denetim uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “portföy riski” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(398) = -2,76$ $p = 0,006$). İç denetim uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “yönetim riski” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(398) = -4,81$ $p = 0,000$). İç denetim uygulayan şirketlerin vergiyle ilgili “uyum riski” algısı uygulamayanlara göre daha azdır ($t(316,4) = -3,01$ $p = 0,003$).

C. SORULARIN ANOVA VE KRUSKAL-WALLIS TESTİ İLE ANALİZİ

Varyans analizi iki ve daha fazla ortalama arasında fark olup olmadığını analiz etmektedir. İki ortalama karşılaştırılırken t-testi kullanılırken, ikiden fazla ortalama için ise duruma uygun olarak ANOVA veya MANOVA kullanılmaktadır. Çalışmanın bu kısmında bir bağımsız ve bir bağımlı değişken arasındaki ilişki tespit edileceği için, varyans analizinin bir türü olan tek yönlü ANOVA kullanılmıştır²⁰. ANOVA testi uygulanırken öncelikle varyansların homojenliğinin tespit edilmesi için Levene test değerlerine bakılmıştır. Varyans analizi sonucunda eğer gruplar arasından anlamlı bir fark bulunduysa,

²⁰ Antalya, a.g.e., ss. 131-132.

farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek için Post Hoc testi uygulanmış, bu testte varyans homojenliği sağlandıysa Tukey, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testlerinden yararlanılmıştır²¹. Tek yönlü varyans analizinin parametrik olmayan alternatifi Kruskal-Wallis H testidir. Bu analiz yoluyla sürekli değişkenlere sahip üç ya da daha fazla grup arasında karşılaştırma yapılarak, değerler sıralı hale getirilir ve her grup için sıralı ortalamalar karşılaştırılır²². Analizde varyans homojenliğinin sağlanmadığı durumlarda, Kruskal-Wallis H testine de başvurulmuştur.

1. Şirketin Faaliyet Alanının Vergi Riski Yönetimine Etkisi

Tek yönlü ANOVA uygulanırken ilk olarak şirketin faaliyet alanının şirketin vergi riski algısına etki edip etmediği ölçülmek istemiştir. Bağımsız değişken (faktör) yıllık ciro, bağımlı değişken ise vergi riski yönetimine uygunluk ve vergi riski alanları olarak belirlenmiştir. Örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırarak test edilecek hipotezler her bir grup için ayrı ayrı, aşağıdaki şekildedir:

H₀: Şirketlerin alanlara göre vergi riski algısı şirketin faaliyet alanına göre anlamlı farklılık göstermez.

H₁: Şirketlerin alanlara göre vergi riski algısı şirketin faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

Tablo 61. Şirketin Faaliyet Alanının Vergi Riski Alanlarına Etkisi İstatistikler

| | | Sayı | \bar{X} | S.S. | | Sayı | \bar{X} | S.S. | | Sayı | \bar{X} | S.S. |
|------------------------|---------------------|------|-----------|------|------------------------------------|------|-----------|-------|-----------------|------|-----------|-------|
| a) Diğer | Kurumlar Vergisi | 142 | 4,11 | ,856 | Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | 142 | 3,52 | 1,002 | Örtülü Sermaye | 142 | 2,28 | ,894 |
| b) Demir, Çelik, Metal | | 72 | 4,03 | ,903 | | 72 | 3,57 | 1,059 | | 72 | 2,31 | ,781 |
| c) Gıda | | 62 | 4,06 | ,866 | | 62 | 3,39 | 1,014 | | 62 | 2,35 | ,960 |
| d) İnşaat ve Yapı | | 40 | 4,30 | ,823 | | 40 | 3,55 | 1,131 | | 40 | 2,25 | ,954 |
| e) Tekstil | | 84 | 4,23 | ,766 | | 84 | 3,52 | 1,124 | | 84 | 2,46 | ,857 |
| f) Toplam | | 400 | 4,13 | ,846 | | 400 | 3,51 | 1,050 | | 400 | 2,33 | ,883 |
| a) Diğer | Katma Değer Vergisi | 142 | 4,32 | ,878 | Özel Tüketim Vergisi | 142 | 2,56 | 1,007 | Çifte Vergilene | 142 | 3,21 | ,849 |
| b) Demir, Çelik, Metal | | 72 | 4,28 | ,953 | | 72 | 2,76 | ,847 | | 72 | 3,32 | ,885 |
| c) Gıda | | 62 | 4,23 | ,711 | | 62 | 2,71 | 1,062 | | 62 | 3,13 | ,877 |
| d) İnşaat ve Yapı | | 40 | 4,38 | ,807 | | 40 | 2,65 | ,893 | | 40 | 2,98 | ,920 |
| e) Tekstil | | 84 | 4,33 | ,896 | | 84 | 2,82 | ,824 | | 84 | 3,05 | 1,005 |
| f) Toplam | | 400 | 4,31 | ,862 | | 400 | 2,68 | ,943 | | 400 | 3,16 | ,904 |

²¹ Antalyalı, a.g.e., ss. 133-135.

²² Demirgil, a.g.e., s. 106.

| | | | | | | | | | | | | |
|------------------------|------------------|-----|------|-------|--------------------------|-----|------|-------|----------------------|-----|------|-------|
| a) Diğer | Gümrük Vergileri | 142 | 3,35 | 1,306 | Transfer Fiyatlandırması | 142 | 2,42 | ,998 | Vergi Uyuşmazlıkları | 142 | 3,04 | 1,175 |
| b) Demir, Çelik, Metal | | 72 | 3,35 | 1,200 | | 72 | 2,42 | ,989 | | 72 | 3,15 | 1,096 |
| c) Gıda | | 62 | 3,06 | 1,240 | | 62 | 2,37 | ,945 | | 62 | 2,85 | 1,143 |
| d) İnşaat ve Yapı | | 40 | 3,25 | 1,193 | | 40 | 2,53 | 1,037 | | 40 | 3,45 | 1,108 |
| e) Tekstil | | 84 | 3,37 | 1,210 | | 84 | 2,62 | ,968 | | 84 | 3,29 | 1,168 |
| f) Toplam | | 400 | 3,30 | 1,245 | | 400 | 2,46 | ,985 | | 400 | 3,12 | 1,156 |

Tabloda vergi riski alanlarına verilen cevapların şirketin faaliyet alanına göre dağılımına yönelik toplam sayı, ortalama ve standart sapmasının sonuçları yer almaktadır. ANOVA testine geçmeden önce bu sonuçlar bize bazı bilgileri göstermektedir. Vergi alanlarına yönelik verilen cevapların faaliyet alanlarına göre dağılımına bakıldığında, hemen hemen her sektörde algılanan risklerin birbirlerine yakın oldukları görülmektedir. Bu durum algılanan risklerin sektörlere göre farklılık göstermediğini ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 62. Şirketin Faaliyet Alanının Vergi Riski Alanlarına Etkisi Levene Testi

| | Levene | df1 | df2 | p* |
|---|--------|-----|-----|------|
| Kurumlar Vergisi | ,374 | 4 | 395 | ,827 |
| Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | ,781 | 4 | 395 | ,538 |
| Katma Değer Vergisi | 1,856 | 4 | 395 | ,117 |
| Özel Tüketim Vergisi | 2,434 | 4 | 395 | ,047 |
| Gümrük Vergileri | ,631 | 4 | 395 | ,641 |
| Transfer Fiyatlandırması | ,070 | 4 | 395 | ,991 |
| Örtülü Sermaye | ,998 | 4 | 395 | ,408 |
| Çifte Vergileme | ,582 | 4 | 395 | ,676 |
| Vergi Uyuşmazlıkları | ,602 | 4 | 395 | ,661 |

* Levene testi için $p > 0,05$ olduğunda varyanslar homojendir

Yukarıdaki tablo bize ANOVA testinin temel varsayımı olan varyansların homojenliğinin sağlanıp sağlanmadığını göstermektedir. Buradaki p değeri 0,05'ten büyük olduğunda varyansların homojen olduğu kabul edilir. Tabloya göre kurumlar vergisi, gelir ve kurumlar stopaj vergileri, katma değer vergisi, gümrük vergileri, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye, çifte vergileme ve vergi uyuşmazlıklarında varyansların homojenliği sağlanmış, özel tüketim vergisinde ise sağlanamamıştır. Varyansların homojen olması sonuçların sağlıklı olması açısından ve uygulanacak Post Hoc testinin seçiminde de önem taşımaktadır. Çalışmada gruplar arası farklılıkların tespit edildiği durumlarda eğer varyans homojenliği sağlandıysa, Post Hoc testi olarak Tukey, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testleri uygulanmıştır.

Tablo 63. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Alanlarına Etkisi ANOVA Testi

| | | Kareler Toplamı | SD | Ort. Kareler | F | p | Fark** |
|---|---------------|-----------------|-----|--------------|-------|-------|--------|
| Kurumlar Vergisi | Gruplar Arası | 3,036 | 4 | ,759 | 1,062 | ,375* | - |
| | Grup İçi | 282,204 | 395 | ,714 | | | |
| | Toplam | 285,240 | 399 | | | | |
| Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | Gruplar Arası | 1,286 | 4 | ,322 | ,290 | ,885* | - |
| | Grup İçi | 438,651 | 395 | 1,111 | | | |
| | Toplam | 439,938 | 399 | | | | |
| Katma Değer Vergisi | Gruplar Arası | ,726 | 4 | ,181 | ,242 | ,914 | - |
| | Grup İçi | 296,064 | 395 | ,750 | | | |
| | Toplam | 296,790 | 399 | | | | |
| Özel Tüketim Vergisi | Gruplar Arası | 4,446 | 4 | 1,112 | 1,254 | ,288 | - |
| | Grup İçi | 350,231 | 395 | ,887 | | | |
| | Toplam | 354,678 | 399 | | | | |
| Gümrük Vergileri | Gruplar Arası | 4,485 | 4 | 1,121 | ,722 | ,577 | - |
| | Grup İçi | 613,515 | 395 | 1,553 | | | |
| | Toplam | 618,000 | 399 | | | | |
| Transfer Fiyatlandırması | Gruplar Arası | 3,199 | 4 | ,800 | ,822 | ,512 | - |
| | Grup İçi | 384,238 | 395 | ,973 | | | |
| | Toplam | 387,438 | 399 | | | | |
| Örtülü Sermaye | Gruplar Arası | 2,181 | 4 | ,545 | ,698 | ,594 | - |
| | Grup İçi | 308,597 | 395 | ,781 | | | |
| | Toplam | 310,778 | 399 | | | | |
| Çifte Vergileme | Gruplar Arası | 4,693 | 4 | 1,173 | 1,443 | ,219 | - |
| | Grup İçi | 321,067 | 395 | ,813 | | | |
| | Toplam | 325,760 | 399 | | | | |
| Vergi Uyuşmazlıkları | Gruplar Arası | 12,118 | 4 | 3,029 | 2,297 | ,058 | - |
| | Grup İçi | 520,880 | 395 | 1,319 | | | |
| | Toplam | 532,997 | 399 | | | | |

* $p < 0,05$ olduğundan gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**Fark grupları varyans homojenliği sağlandıysa Tukey HSD, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testi ile tespit edilmiştir.

Yukarıdaki tablo bize ANOVA testi sonuçlarını göstermektedir. Buna göre şirketlerin yıllık cirosunun vergi riski alanlarındaki risk algıları üzerinde etkili olup olmadığı tespit edilmiştir. Buradaki p değeri 0,05'ten küçükse, H_0 hipotezi reddedilir. Bu H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani şirketin yıllık cirosuna göre vergi riski alanlarındaki risk algısının istatistiksel olarak farklılık gösterdiğini ortaya çıkarır. Tabloya göre şirketlerin cirolarına göre risk alanları algıları farklılık göstermemektedir.

Tablo 64. Şirketin Faaliyet Alanının Vergi Riski Alanlarına Etkisi
Kruskal Wallis Analizi

| | Kurumlar Vergisi | Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | Katma Değer Vergisi | Özel Tüketim Vergisi | Gümrük Vergileri | Transfer Fiyatlandırması | Örtülü Sermaye |
|----------|------------------|------------------------------------|---------------------|----------------------|------------------|--------------------------|----------------|
| χ^2 | 9,517 | 3,971 | 4,469 | 12,958 | 10,589 | 7,751 | 9,555 |
| SD | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 |
| P | ,218 | ,783 | ,724 | ,073 | ,158 | ,355 | ,215 |

*p<0,05 olduğundan gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Yukarıdaki analiz sonuçlarına göre “p” anlamlılık düzeyi 0,05’ten daha düşükse gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olduğu kabul edilmektedir. Buna göre şirketlerin cirosuna göre tüm vergi riski alanlarındaki risk algılarında anlamlı farklılıklar vardır.

2. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Yönetimine Etkisi

Tek yönlü ANOVA uygulanırken ikinci olarak şirketin yıllık cirosunun şirketin vergi riski algısına etki edip etmediği ölçülmek istemiştir. Bağımsız değişken (faktör) yıllık ciro, bağımlı değişken ise vergi riski yönetimine uygunluk ve vergi riski alanları olarak belirlenmiştir. Örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırarak test edilecek hipotezler her bir grup için ayrı ayrı, aşağıdaki şekildedir:

H₀: Şirketlerin alanlara göre vergi riski algısı yıllık cirolarına göre anlamlı farklılık göstermez.

H₁: Şirketlerin alanlara göre vergi riski algısı yıllık cirolarına göre anlamlı farklılık gösterir.

Tablo 65. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Alanlarına Etkisi İstatistikler

| | | SAYI | \bar{X} | S.S. | | SAYI | \bar{X} | S.S. | | SAYI | \bar{X} | S.S. |
|------------------------|------------------|------|-----------|-------|------------------------------------|------|-----------|-------|----------------|------|-----------|-------|
| a) 80-100 Milyon TL | Kurumlar Vergisi | 115 | 4,28 | ,708 | Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | 115 | 3,42 | ,973 | Örtülü Sermaye | 115 | 2,30 | ,868 |
| b) 100-150 Milyon TL | | 62 | 4,23 | ,777 | | 62 | 3,60 | ,949 | | 62 | 2,53 | ,762 |
| c) 150-200 Milyon TL | | 102 | 4,01 | ,850 | | 102 | 3,34 | 1,130 | | 102 | 2,01 | ,724 |
| d) 200-300 Milyon TL | | 68 | 4,07 | ,834 | | 68 | 3,59 | 1,068 | | 68 | 2,31 | ,935 |
| e) 300-500 Milyon TL | | 23 | 4,61 | ,656 | | 23 | 4,43 | ,788 | | 23 | 2,96 | ,825 |
| f) 500 Milyon-1 Milyar | | 23 | 3,65 | 1,191 | | 23 | 3,48 | 1,082 | | 23 | 2,78 | 1,166 |
| g) 1-3 Milyar TL | | 4 | 2,75 | ,957 | | 4 | 2,50 | ,577 | | 4 | 2,75 | ,957 |
| h) 3 Milyar TL ve Üstü | | 3 | 3,67 | 1,528 | | 3 | 4,00 | 1,000 | | 3 | 2,33 | 1,155 |
| Toplam | | 400 | 4,13 | ,846 | | 400 | 3,51 | 1,050 | | 400 | 2,33 | ,883 |

| | | | | | | | | | | | | |
|------------------------|---------------------|-----|------|-------|--------------------------|-----|------|-------|----------------------|-----|------|-------|
| a) 80-100 Milyon TL | Katma Değer Vergisi | 115 | 4,42 | ,772 | Özel Tüketim Vergisi | 115 | 2,67 | ,943 | Çifte Vergileme | 115 | 3,02 | ,946 |
| b) 100-150 Milyon TL | | 62 | 4,24 | ,881 | | 62 | 2,84 | ,772 | | 62 | 3,06 | ,939 |
| c) 150-200 Milyon TL | | 102 | 4,26 | ,867 | | 102 | 2,55 | ,908 | | 102 | 3,13 | ,951 |
| d) 200-300 Milyon TL | | 68 | 4,44 | ,741 | | 68 | 2,59 | ,996 | | 68 | 3,34 | ,822 |
| e) 300-500 Milyon TL | | 23 | 4,43 | ,843 | | 23 | 3,13 | ,694 | | 23 | 3,48 | ,593 |
| f) 500 Milyon-1 Milyar | | 23 | 3,91 | 1,083 | | 23 | 2,83 | 1,370 | | 23 | 3,39 | ,839 |
| g) 1-3 Milyar TL | | 4 | 3,50 | ,577 | | 4 | 2,25 | ,500 | | 4 | 3,25 | ,500 |
| h) 3 Milyar TL ve Üstü | | 3 | 2,67 | 2,082 | | 3 | 2,67 | 1,528 | | 3 | 3,33 | ,577 |
| Toplam | | 400 | 4,31 | ,862 | | 400 | 2,68 | ,943 | | 400 | 3,16 | ,904 |
| a) 80-100 Milyon TL | Gümrük Vergileri | 115 | 3,46 | 1,279 | Transfer Fiyatlandırması | 115 | 2,49 | 1,021 | Vergi Uyuşmazlıkları | 115 | 3,37 | 1,054 |
| b) 100-150 Milyon TL | | 62 | 3,34 | 1,214 | | 62 | 2,55 | 1,019 | | 62 | 3,24 | 1,289 |
| c) 150-200 Milyon TL | | 102 | 3,11 | 1,134 | | 102 | 2,14 | ,833 | | 102 | 2,80 | 1,063 |
| d) 200-300 Milyon TL | | 68 | 3,07 | 1,308 | | 68 | 2,49 | ,889 | | 68 | 2,96 | 1,190 |
| e) 300-500 Milyon TL | | 23 | 4,09 | ,996 | | 23 | 3,26 | ,864 | | 23 | 3,70 | 1,146 |
| f) 500 Milyon-1 Milyar | | 23 | 3,35 | 1,335 | | 23 | 2,78 | 1,166 | | 23 | 2,91 | 1,164 |
| g) 1-3 Milyar TL | | 4 | 2,50 | 1,291 | | 4 | 2,00 | ,816 | | 4 | 3,25 | ,957 |
| h) 3 Milyar TL ve Üstü | | 3 | 2,67 | 1,155 | | 3 | 2,33 | 1,528 | | 3 | 3,00 | 1,732 |
| Toplam | | 400 | 3,30 | 1,245 | | 400 | 2,46 | ,985 | | 400 | 3,12 | 1,156 |

Tabloda vergi riski alanlarına verilen cevapların şirketin yıllık cirosuna göre dağılımına yönelik toplam sayı, ortalama ve standart sapmasının sonuçları yer almaktadır. ANOVA testine geçmeden önce bu sonuçlar bize bazı bilgileri göstermektedir. Özellikle 300-500 Milyon ciro elde eden şirketlerin kendilerini diğerlerinden daha fazla riskli gördükleri ortalamalardan anlaşılmaktadır. Bu durum belirli bir ölçüğe kadar vergi konusunda risk algısının arttığını, daha sonra ise şirketin yapılanmasındaki değişimle azaldığını ortaya çıkarmıştır.

Tablo 66. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Alanlarına Etkisi Levene Testi

| | Levene | df1 | df2 | p* |
|---|--------|-----|-----|------|
| Kurumlar Vergisi | 3,337 | 7 | 392 | ,002 |
| Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | 1,787 | 7 | 392 | ,088 |
| Katma Değer Vergisi | 2,683 | 7 | 392 | ,010 |
| Özel Tüketim Vergisi | 4,020 | 7 | 392 | ,000 |
| Gümrük Vergileri | 2,072 | 7 | 392 | ,046 |
| Transfer Fiyatlandırması | 1,953 | 7 | 392 | ,060 |
| Örtülü Sermaye | 3,731 | 7 | 392 | ,001 |
| Çifte Vergileme | ,947 | 7 | 392 | ,470 |
| Vergi Uyuşmazlıkları | 1,096 | 7 | 392 | ,365 |

* Levene testi için $p > 0,05$ olduğunda varyanslar homojendir.

Yukarıdaki tablo bize ANOVA testinin temel varsayımı olan varyansların homojenliğinin sağlanıp sağlanmadığını göstermektedir. Buradaki p değeri 0,05'ten büyük olduğunda varyansların homojen olduğu kabul edilir. Tabloya göre gelir ve kurumlar stopaj vergileri, transfer fiyatlandırması, çifte vergileme ve vergi uyumsuzluklarında varyansların homojenliği sağlanmış, diğer sorularda ise sağlanamamıştır. Varyansların homojen olması sonuçların sağlıklı olması açısından ve uygulanacak Post Hoc testinin seçiminde de önem taşımaktadır. Çalışmada gruplar arası farklılıkların tespit edildiği durumlarda eğer varyans homojenliği sağlandıysa, Post Hoc testi olarak Tukey, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testleri uygulanmıştır.

Tablo 67. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Alanlarına Etkisi ANOVA Testi

| | | Kareler Toplamı | SD | Ort. Kareler | F | p | Fark** |
|---|---------------|-----------------|-----|--------------|-------|-------|------------------|
| Kurumlar Vergisi | Gruplar Arası | 23,571 | 7 | 3,367 | 5,044 | ,000* | c-e |
| | Grup İçi | 261,669 | 392 | ,668 | | | |
| | Toplam | 285,240 | 399 | | | | |
| Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | Gruplar Arası | 29,201 | 7 | 4,172 | 3,981 | ,000* | a,b,c, d,f-e |
| | Grup İçi | 410,737 | 392 | 1,048 | | | |
| | Toplam | 439,938 | 399 | | | | |
| Katma Değer Vergisi | Gruplar Arası | 17,691 | 7 | 2,527 | 3,550 | ,001* | c-e |
| | Grup İçi | 279,099 | 392 | ,712 | | | |
| | Toplam | 296,790 | 399 | | | | |
| Özel Tüketim Vergisi | Gruplar Arası | 9,792 | 7 | 1,399 | 1,590 | ,137 | - |
| | Grup İçi | 344,886 | 392 | ,880 | | | |
| | Toplam | 354,678 | 399 | | | | |
| Gümrük Vergileri | Gruplar Arası | 28,383 | 7 | 4,055 | 2,696 | ,010* | c,d-e |
| | Grup İçi | 589,617 | 392 | 1,504 | | | |
| | Toplam | 618,000 | 399 | | | | |
| Transfer Fiyatlandırması | Gruplar Arası | 29,274 | 7 | 4,182 | 4,577 | ,000* | a,b,c, d-e |
| | Grup İçi | 358,163 | 392 | ,914 | | | |
| | Toplam | 387,438 | 399 | | | | |
| Örtülü Sermaye | Gruplar Arası | 27,603 | 7 | 3,943 | 5,459 | ,000* | a-e; b-c; c-e |
| | Grup İçi | 283,174 | 392 | ,722 | | | |
| | Toplam | 310,778 | 399 | | | | |
| Çifte Vergileme | Gruplar Arası | 8,855 | 7 | 1,265 | 1,565 | ,144 | - |
| | Grup İçi | 316,905 | 392 | ,808 | | | |
| | Toplam | 325,760 | 399 | | | | |
| Vergi Uyumsuzlukları | Gruplar Arası | 28,574 | 7 | 4,082 | 3,172 | ,003* | a-c; c-e |
| | Grup İçi | 504,424 | 392 | 1,287 | | | |
| | Toplam | 532,998 | 399 | | | | |

* p<0,05 olduğundan gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

** Varyans homojenliği sağlandıysa Tukey HSD, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testi uygulanmıştır.

Yukarıdaki tablo bize ANOVA testi sonuçlarını göstermektedir. Buna göre şirketlerin yıllık cirosunun vergi riski alanlarındaki risk algıları üzerinde etkili olup olmadığı tespit edilmiştir. Buradaki p değeri 0,05'ten küçükse, H_0 hipotezi reddedilir. Bu H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani şirketin yıllık cirosuna göre vergi riski alanlarındaki risk algısının istatistiksel olarak farklılık gösterdiğini ortaya çıkarır. Tabloya göre şirketlerin cirosuna göre kurumlar vergisi, stopaj vergileri, katma değer vergisi, gümrük vergileri, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye ve vergi uyumsuzlukları konusundaki risk algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır. Özel tüketim vergisi ve çifte vergileme konularında ise şirketlerin cirolarına göre risk algısı farklılık göstermemektedir.

Varyans analizi sonucunda anlamlı bir fark bulunan grupların hangi açıdan farklılaştığını tespit etmek için Post Hoc testi; varyans homojenliği sağlandıysa Tukey, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testlerinden yararlanılarak uygulanmıştır. Analiz sonuçlarına göre kurumlar vergisinde 150-200 Milyon TL ve 300-500 Milyon TL gelir elde eden şirketlerin vergi riski algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Gelir ve kurumlar stopaj vergileri için 80-100 Milyon TL, 100-150 Milyon TL, 150-200 Milyon TL, 200-300 Milyon TL, 500 Milyon-1 Milyar ile 300-500 Milyon TL gelir elde eden şirketlerin vergi riski algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Katma değer vergisinde 150-200 Milyon TL ve 300-500 Milyon TL gelir elde eden şirketlerin vergi riski algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Gümrük vergilerinde 150-200 Milyon TL, 200-300 Milyon TL ile 300-500 Milyon TL gelir elde eden şirketlerin vergi riski algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Transfer fiyatlandırması için 80-100 Milyon TL, 100-150 Milyon TL, 150-200 Milyon TL, 200-300 Milyon TL ile 300-500 Milyon TL gelir elde eden şirketlerin vergi riski algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Örtülü sermaye için 80-100 Milyon TL, 150-200 Milyon TL ile 300-500 Milyon TL ve 100-150 Milyon TL ile 150-200 Milyon TL gelir elde eden şirketlerin vergi riski algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Vergi uyumsuzlukları için 80-100 Milyon TL, 300-500 Milyon TL ile 150-200 Milyon TL gelir elde eden şirketlerin vergi riski algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. İstatistiksel sonuçların da ortaya çıkardığı gibi ANOVA sonuçlarına göre de özellikle 300-500 Milyon TL ciro elde eden şirketlerin kendilerini diğerlerinden daha fazla riskli gördükleri tespit edilmiştir. ANOVA testinin parametrik olmayan alternatifi Kruskal Wallis test sonuçları ise aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 68. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Alanlarına Etkisi
Kruskal Wallis Analizi

| | Kurumlar Vergisi Oranı | Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | Katma Değer Vergisi | Özel Tüketim Vergisi | Gümrük Vergileri | Transfer Fiyatlandırması | Örtülü Sermaye |
|----------|------------------------|------------------------------------|---------------------|----------------------|------------------|--------------------------|----------------|
| χ^2 | 24,952 | 26,441 | 14,925 | 15,883 | 18,603 | 31,055 | 37,844 |
| SD | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 |
| P | ,001 | ,000 | ,037 | ,026 | ,010 | ,000 | ,000 |

*p<0,05 olduğundan gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Yukarıdaki analiz sonuçlarına göre “p” anlamlılık düzeyi 0,05’ten daha düşüğe gruplar arasında anlamlı bir farklılığın olduğu kabul edilmektedir. Şirketlerin cirosuna göre tüm vergi riski alanlarındaki risk algılarında anlamlı farklılıklar vardır.

Şirketlerin yıllık cirolarının vergi riski üzerindeki etkilerini ölçmek için diğer hipotezler aşağıdaki gibidir:

H₀: Şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğu yıllık cirolarına göre anlamlı farklılık göstermez.

H₁: Şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğu yıllık cirolarına göre anlamlı farklılık gösterir.

Tablo 69. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Yönetimine Etkisi İstatistikler

| | | SAYI | \bar{X} | S.S. | | SAYI | \bar{X} | S.S. |
|------------------------|--|------|-----------|-------|---|------|-----------|-------|
| a) 80-100 Milyon TL | Şirketimizde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır. | 115 | 3,93 | ,953 | Şirketimizde vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir. | 115 | 3,65 | 1,155 |
| b) 100-150 Milyon TL | | 62 | 4,35 | ,680 | | 62 | 4,11 | ,812 |
| c) 150-200 Milyon TL | | 102 | 4,09 | ,986 | | 102 | 4,07 | ,774 |
| d) 200-300 Milyon TL | | 68 | 4,21 | ,744 | | 68 | 4,03 | ,946 |
| e) 300-500 Milyon TL | | 23 | 4,04 | ,825 | | 23 | 4,09 | 1,041 |
| f) 500 Milyon-1 Milyar | | 23 | 4,13 | ,548 | | 23 | 4,43 | ,662 |
| g) 1-3 Milyar TL | | 4 | 4,00 | ,816 | | 4 | 4,75 | ,500 |
| h) 3 Milyar TL ve Üstü | | 3 | 4,33 | ,577 | | 3 | 5,00 | ,000 |
| Toplam | | 400 | 4,11 | ,867 | | 400 | 3,99 | ,965 |
| a) 80-100 Milyon TL | Şirketimizde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır. | 115 | 3,72 | ,978 | Şirketimizde tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | 115 | 3,57 | ,975 |
| b) 100-150 Milyon TL | | 62 | 4,23 | ,584 | | 62 | 4,10 | ,783 |
| c) 150-200 Milyon TL | | 102 | 4,12 | ,735 | | 102 | 4,06 | ,642 |
| d) 200-300 Milyon TL | | 68 | 3,94 | 1,020 | | 68 | 4,01 | ,954 |
| e) 300-500 Milyon TL | | 23 | 3,96 | ,825 | | 23 | 3,83 | 1,072 |
| f) 500 Milyon-1 Milyar | | 23 | 4,43 | ,590 | | 23 | 4,13 | ,694 |
| g) 1-3 Milyar TL | | 4 | 5,00 | ,000 | | 4 | 4,75 | ,500 |
| h) 3 Milyar TL ve Üstü | | 3 | 4,67 | ,577 | | 3 | 4,67 | ,577 |
| Toplam | | 400 | 4,01 | ,868 | | 400 | 3,92 | ,882 |

| | | | | | | | | |
|------------------------|---|-----|------|-------|--|-----|------|-------|
| a) 80-100 Milyon TL | Şirketimizde tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | 115 | 3,58 | ,991 | Şirketimizde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yapılmaktadır | 115 | 3,72 | 1,039 |
| b) 100-150 Milyon TL | | 62 | 4,15 | ,743 | | 62 | 4,11 | ,791 |
| c) 150-200 Milyon TL | | 102 | 4,09 | ,834 | | 102 | 4,06 | ,830 |
| d) 200-300 Milyon TL | | 68 | 4,13 | ,790 | | 68 | 4,19 | ,778 |
| e) 300-500 Milyon TL | | 23 | 3,91 | 1,083 | | 23 | 4,13 | ,920 |
| f) 500 Milyon-1 Milyar | | 23 | 4,22 | ,671 | | 23 | 4,30 | ,765 |
| g) 1-3 Milyar TL | | 4 | 4,75 | ,500 | | 4 | 4,75 | ,500 |
| h) 3 Milyar TL ve Üstü | | 3 | 4,67 | ,577 | | 3 | 5,00 | ,000 |
| Toplam | | 400 | 3,97 | ,899 | | 400 | 4,03 | ,901 |
| a) 80-100 Milyon TL | Şirketimizde vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir. | 115 | 3,58 | 1,116 | | | | |
| b) 100-150 Milyon TL | | 62 | 4,06 | ,807 | | | | |
| c) 150-200 Milyon TL | | 102 | 3,91 | ,846 | | | | |
| d) 200-300 Milyon TL | | 68 | 4,26 | ,683 | | | | |
| e) 300-500 Milyon TL | | 23 | 4,13 | ,757 | | | | |
| f) 500 Milyon-1 Milyar | | 23 | 4,30 | ,876 | | | | |
| g) 1-3 Milyar TL | | 4 | 4,75 | ,500 | | | | |
| h) 3 Milyar TL ve Üstü | | 3 | 5,00 | ,000 | | | | |
| Toplam | | 400 | 3,95 | ,934 | | | | |

Tabloda şirketin vergi riski yönetimine uygunluğuna verilen cevapların şirketin yıllık cirosuna göre dağılımına yönelik toplam sayı, ortalama ve standart sapmasının sonuçları yer almaktadır. ANOVA testine geçmeden önce bu sonuçlar bize bazı bilgileri göstermektedir. Ortalamalara bakıldığında şirketin yıllık cirosu arttıkça vergi riski yönetimine uygunluğun yani vergi konusunda stratejik hedefler belirleme, izleme, raporlama süreçlerinin arttığı görülmektedir.

Tablo 70. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Yönetimine Etkisi Levene Testi

| | Levene | df1 | df2 | p* |
|---|--------|-----|-----|------|
| Şirketimizde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır. | 1,631 | 7 | 392 | ,125 |
| Şirketimizde vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir. | 7,994 | 7 | 392 | ,000 |
| Şirketimizde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır. | 5,953 | 7 | 392 | ,000 |
| Şirketimizde tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | 6,191 | 7 | 392 | ,000 |
| Şirketimizde tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | 3,401 | 7 | 392 | ,002 |
| Şirketimizde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yapılmaktadır. | 3,936 | 7 | 392 | ,000 |
| Şirketimizde vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir. | 6,765 | 7 | 392 | ,000 |

* Levene testi için $p > 0,05$ olduğunda varyanslar homojendir.

Yukarıdaki tablo bize ANOVA testinin temel varsayımı olan varyansların homojenliğinin sağlanıp sağlanmadığını göstermektedir. Buradaki p değeri 0,05'ten büyük olduğunda varyansların homojen olduğu kabul edilir. Tabloya göre birinci soruda varyansların homojenliği sağlanmış, diğer sorularda ise sağlanamamıştır. Varyansların homojen olması sonuçların sağlıklı olması açısından ve uygulanacak Post Hoc testinin seçiminde de önem taşımaktadır. Çalışmada gruplar arası farklılıkların tespit edildiği durumlarda eğer varyans homojenliği sağlandıysa, Post Hoc testi olarak Tukey, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testleri uygulanmıştır.

Tablo 71. Şirketin Yıllık Cirounun Vergi Riski Yönetimine Etkisi ANOVA Testi

| | | Kareler Toplamı | SD | Ort. Kareler | F | p | Fark ** |
|---|---------------|----------------------------|-----------|-------------------------|----------|----------|--------------------|
| Şirketimizde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır. | Gruplar Arası | 8,398 | 7 | 1,200 | 1,615 | ,129 | - |
| | Grup İçi | 291,192 | 392 | ,743 | | | |
| | Toplam | 299,590 | 399 | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir. | Gruplar Arası | 24,924 | 7 | 3,561 | 4,023 | ,000* | f,g-a; |
| | Grup İçi | 346,986 | 392 | ,885 | | | a,b,c, |
| | Toplam | 371,910 | 399 | | | | d,e,f-h |
| Şirketimizde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır. | Gruplar Arası | 23,375 | 7 | 3,339 | 4,716 | ,000* | b,c,f,g- |
| | Grup İçi | 277,563 | 392 | ,708 | | | a; b,c,d, |
| | Toplam | 300,938 | 399 | | | | e,f-g |
| Şirketimizde tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | Gruplar Arası | 24,635 | 7 | 3,519 | 4,830 | ,000* | b,c-a |
| | Grup İçi | 285,642 | 392 | ,729 | | | |
| | Toplam | 310,278 | 399 | | | | |
| Şirketimizde tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | Gruplar Arası | 27,748 | 7 | 3,964 | 5,271 | ,000* | b,c,d, |
| | Grup İçi | 294,829 | 392 | ,752 | | | f-a |
| | Toplam | 322,578 | 399 | | | | |
| Şirketimizde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yapılmaktadır. | Gruplar Arası | 20,055 | 7 | 2,865 | 3,698 | ,001* | a-d; |
| | Grup İçi | 303,695 | 392 | ,775 | | | a,b,c,d, |
| | Toplam | 323,750 | 399 | | | | e,f-h |
| Şirketimizde vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir. | Gruplar Arası | 32,721 | 7 | 4,674 | 5,810 | ,000* | b,d,f,h- |
| | Grup İçi | 315,377 | 392 | ,805 | | | a; b,c, |
| | Toplam | 348,098 | 399 | | | | d,e,f-h |

*p<0,05 olduğundan gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**Fark grupları varyans homojenliği sağlandıysa Tukey HSD, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testi ile tespit edilmiştir.

Yukarıdaki tablo bize ANOVA testi sonuçlarını göstermektedir. Buna göre şirketlerin yıllık ciroununun vergi riski yönetimine uygunlukları üzerinde etkili olup

olmadığı tespit edilmiştir. Buradaki p değeri 0,05'ten küçükse, H₀ hipotezi reddedilir. Bu H₁ hipotezinin kabul edildiğini yani şirketin yıllık cirosuna göre vergi riski yönetimine uygunluğunun istatistiksel olarak farklılık gösterdiğini ortaya çıkarır. Tabloya göre şirketlerin cirosuna göre ilk soru haricinde gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Varyans analizi sonucunda anlamlı bir fark bulunan grupların hangi açıdan farklılaştığını tespit etmek için Post Hoc testi; varyans homojenliği sağlandıysa Tukey, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testlerinden yararlanılarak uygulanmıştır. Analiz sonuçlarına göre; vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmesi şirketin cirosu arttıkça, şirketlerde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapması şirketin cirosu arttıkça, şirketlerin tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı şirketin cirosu arttıkça, şirketlerin tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı şirketin cirosu arttıkça, vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlanması şirketin cirosu arttıkça, vergiyle ilgili işlemleri düzenli olarak gözden geçirilmesi şirketin cirosu arttıkça yükselmektedir. ANOVA testinin parametrik olmayan alternatifi Kruskal Wallis test sonuçları ise aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 72. Şirketin Yıllık Cirosunun Vergi Riski Yönetimine Etkisi
Kruskal Wallis Analizi

| | Yetki dağıtımı | Stratejik hedefler | Dış kaynaklı riskleri izleme | Tüm vergi türleri izleme | Tüm iş faaliyetleri için izleme | Üst birime raporlama | Düzenli gözden geçirme |
|----------|----------------|--------------------|------------------------------|--------------------------|---------------------------------|----------------------|------------------------|
| χ^2 | 10,673 | 22,680 | 28,721 | 30,244 | 31,487 | 23,175 | 32,429 |
| SD | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 |
| P | ,154 | ,002* | ,000* | ,000* | ,000* | ,002* | ,000* |

*p<0,05 olduğundan gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Yukarıdaki analiz sonuçlarına göre “p” anlamlılık düzeyi 0,05'ten daha düşükse gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olduğu kabul edilmektedir. Buna göre şirketlerin cirosuna göre yetki dağılımı dışındaki tüm durumlarda anlamlı farklılıklar vardır.

3. Şirketin Yurtdışı İştirak Sayısının Vergi Riski Yönetimine Etkisi

Tek yönlü ANOVA ile diğer ölçülmek istenen şirketin yurtdışı iştirak sayısının şirketin vergi riski algısına etki edip etmediğidir. Bağımsız değişken (faktör) yurtdışı iştirak sayısı, bağımlı değişken ise vergi riski yönetimine uygunluk ve vergi riski alanları olarak belirlenmiştir. Örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırarak test edilecek hipotezler her bir grup için ayrı ayrı, aşağıdaki şekildedir:

H₀: Şirketlerin alanlara göre vergi riski algısı yurtdışı iştiraklerinin sayısına göre anlamlı farklılık göstermez.

H₁: Şirketlerin alanlara göre vergi riski algısı yurtdışı iştiraklerinin sayısına göre anlamlı farklılık gösterir.

Tablo 73. Şirketin Yurtdışı İştirak Sayısının Vergi Riski Alanlarına Etkisi
İstatistikler

| | | SAYI | \bar{x} | S.S. | | SAYI | \bar{x} | S.S. | | SAYI | \bar{x} | S.S. |
|----------|---------------------|------|-----------|-------|------------------------------------|------|-----------|-------|----------------------|------|-----------|-------|
| a) 0 | Kurumlar Vergisi | 174 | 4,61 | ,686 | Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | 174 | 3,85 | 1,092 | Örtülü Sermaye | 174 | 2,58 | ,868 |
| b) 1-2 | | 70 | 3,79 | ,778 | | 70 | 3,54 | 1,003 | | 70 | 2,37 | ,951 |
| c) 3-5 | | 80 | 3,73 | ,729 | | 80 | 3,10 | ,851 | | 80 | 2,03 | ,675 |
| d) 6-10 | | 57 | 3,95 | ,692 | | 57 | 3,18 | ,928 | | 57 | 2,07 | ,884 |
| e) 11-20 | | 14 | 3,21 | ,802 | | 14 | 3,14 | ,864 | | 14 | 2,07 | ,917 |
| f) 21-50 | | 5 | 3,40 | 1,342 | | 5 | 2,80 | 1,095 | | 5 | 1,80 | ,837 |
| Toplam | | 400 | 4,13 | ,846 | | 400 | 3,51 | 1,050 | | 400 | 2,33 | ,883 |
| a) 0 | Katma Değer Vergisi | 174 | 4,55 | ,710 | Özel Tüketim Vergisi | 174 | 3,08 | 1,005 | Çifte Vergileme | 174 | 2,78 | ,944 |
| b) 1-2 | | 70 | 4,29 | ,854 | | 70 | 2,44 | ,845 | | 70 | 3,44 | ,773 |
| c) 3-5 | | 80 | 4,18 | ,911 | | 80 | 2,34 | ,615 | | 80 | 3,50 | ,763 |
| d) 6-10 | | 57 | 3,95 | ,895 | | 57 | 2,39 | ,774 | | 57 | 3,49 | ,685 |
| e) 11-20 | | 14 | 4,00 | ,961 | | 14 | 2,43 | 1,016 | | 14 | 3,14 | ,864 |
| f) 21-50 | | 5 | 3,20 | 1,643 | | 5 | 1,80 | ,837 | | 5 | 3,40 | ,548 |
| Toplam | | 400 | 4,31 | ,862 | | 400 | 2,68 | ,943 | | 400 | 3,16 | ,904 |
| a) 0 | Gümrük Vergileri | 174 | 3,84 | 1,229 | Transfer Fiyatlandırması | 174 | 2,84 | ,999 | Vergi Uyumsuzlukları | 174 | 3,87 | ,995 |
| b) 1-2 | | 70 | 3,07 | 1,171 | | 70 | 2,31 | ,925 | | 70 | 2,59 | 1,028 |
| c) 3-5 | | 80 | 2,79 | 1,015 | | 80 | 2,00 | ,694 | | 80 | 2,58 | ,792 |
| d) 6-10 | | 57 | 2,91 | 1,057 | | 57 | 2,26 | ,992 | | 57 | 2,47 | ,984 |
| e) 11-20 | | 14 | 2,36 | 1,082 | | 14 | 1,93 | ,829 | | 14 | 2,57 | ,756 |
| f) 21-50 | | 5 | 3,00 | 1,225 | | 5 | 2,40 | ,894 | | 5 | 2,20 | ,837 |
| Toplam | | 400 | 3,30 | 1,245 | | 400 | 2,46 | ,985 | | 400 | 3,12 | 1,156 |

Tabloda vergi riski alanlarına verilen cevapların şirketin yurtdışı iştiraklerinin sayısına yönelik toplam sayı, ortalama ve standart sapmasının sonuçları yer almaktadır. ANOVA testine geçmeden önce bu sonuçlar bize bazı bilgileri göstermektedir. Tabloya göre hiç yurtdışı iştiraki olmayan şirketlerin yurtdışı iştiraki olanlara göre “çifte vergileme” hariç kendilerini diğerlerinden daha fazla riskli gördükleri anlaşılmaktadır. Bu durum uluslararası şirketlerin iç yapılanmalarının daha iyi, belirli konularda daha uzman ve belirli prosedürleri gerçekleştirdikten sonra dışa açılmalarının bir sonucudur.

Tablo 74. Şirketin Yurtdışı İştirak Sayısının Vergi Riski Alanlarına Etkisi
Levene Testi

| | Levene | df1 | df2 | p* |
|---|--------|-----|-----|------|
| Kurumlar Vergisi | 1,992 | 5 | 394 | ,079 |
| Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | 5,332 | 5 | 394 | ,000 |
| Katma Değer Vergisi | 3,140 | 5 | 394 | ,009 |
| Özel Tüketim Vergisi | 1,945 | 5 | 394 | ,086 |
| Gümrük Vergileri | 1,669 | 5 | 394 | ,141 |
| Transfer Fiyatlandırması | 3,947 | 5 | 394 | ,002 |
| Örtülü Sermaye | 4,557 | 5 | 394 | ,000 |
| Çifte Vergileme | 1,780 | 5 | 394 | ,116 |
| Vergi Uyuşmazlıkları | 1,072 | 5 | 394 | ,375 |

* Levene testi için $p > 0,05$ olduğunda varyanslar homojendir.

Yukarıdaki tablo bize ANOVA testinin temel varsayımı olan varyansların homojenliğinin sağlanıp sağlanmadığını göstermektedir. Buradaki p değeri 0,05'ten büyük olduğunda varyansların homojen olduğu kabul edilir. Tabloya göre kurumlar vergisi, özel tüketim vergisi, gümrük vergileri, çifte vergileme ve vergi uyuşmazlıklarında varyansların homojenliği sağlanmış, diğer sorularda ise sağlanamamıştır. Varyansların homojen olması sonuçların sağlıklı olması açısından ve uygulanacak Post Hoc testinin seçiminde de önem taşımaktadır. Çalışmada gruplar arası farklılıkların tespit edildiği durumlarda eğer varyans homojenliği sağlandıysa, Post Hoc testi olarak Tukey, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testleri uygulanmıştır.

Aşağıdaki tablo bize ANOVA testi sonuçlarını göstermektedir. Buna göre şirketlerin yurtdışı iştiraklerinin sayısının vergi riski alanlarındaki risk algıları üzerinde etkili olup olmadığı tespit edilmiştir. Buradaki p değeri 0,05'ten küçükse, H_0 hipotezi reddedilir. Bu H_1 hipotezinin kabul edildiğini yani yurtdışı iştiraklerinin sayısına göre vergi

riski alanlarındaki risk algısının istatistiksel olarak farklılık gösterdiğini ortaya çıkarır. Tabloya göre şirketlerin cirosuna göre kurumlar vergisi, stopaj vergileri, katma değer vergisi, özel tüketim vergileri ve gümrük vergileri konusundaki risk algıları arasında anlamlı bir farklılık vardır. Diğerlerinde ise şirketlerin yurtdışı iştiraklerinin sayısına göre risk algısı anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 75. Şirketin Yurtdışı İştirak Sayısının Vergi Riski Alanlarına Etkisi
ANOVA Testi

| | | Kareler Toplamı | SD | Ort. Kareler | F | p | Fark |
|---|---------------|-----------------|-----|--------------|--------|------|-------------|
| Kurumlar Vergisi | Gruplar Arası | 77,680 | 5 | 15,536 | 29,491 | ,000 | b,c,d,e,f,- |
| | Grup İçi | 207,560 | 394 | ,527 | | | a; d-e |
| | Toplam | 285,240 | 399 | | | | |
| Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | Gruplar Arası | 44,491 | 5 | 8,898 | 8,866 | ,000 | c,d,-a |
| | Grup İçi | 395,446 | 394 | 1,004 | | | |
| | Toplam | 439,937 | 399 | | | | |
| Katma Değer Vergisi | Gruplar Arası | 26,180 | 5 | 5,236 | 7,623 | ,000 | c,d,-a |
| | Grup İçi | 270,610 | 394 | ,687 | | | |
| | Toplam | 296,790 | 399 | | | | |
| Özel Tüketim Vergisi | Gruplar Arası | 50,908 | 5 | 10,182 | 13,206 | ,000 | b,c,d,f-a |
| | Grup İçi | 303,770 | 394 | ,771 | | | |
| | Toplam | 354,677 | 399 | | | | |
| Gümrük Vergileri | Gruplar Arası | 96,700 | 5 | 19,340 | 14,617 | ,000 | b,c,d,e,-a |
| | Grup İçi | 521,300 | 394 | 1,323 | | | |
| | Toplam | 618,000 | 399 | | | | |
| Transfer Fiyatlandırması | Gruplar Arası | 50,360 | 5 | 10,072 | 11,773 | ,000 | |
| | Grup İçi | 337,077 | 394 | ,856 | | | |
| | Toplam | 387,437 | 399 | | | | |
| Örtülü Sermaye | Gruplar Arası | 24,663 | 5 | 4,933 | 6,793 | ,000 | |
| | Grup İçi | 286,114 | 394 | ,726 | | | |
| | Toplam | 310,778 | 399 | | | | |
| Çifte Vergileme | Gruplar Arası | 47,070 | 5 | 9,414 | 13,309 | ,000 | |
| | Grup İçi | 278,690 | 394 | ,707 | | | |
| | Toplam | 325,760 | 399 | | | | |
| Vergi Uyuşmazlıkları | Gruplar Arası | 174,804 | 5 | 34,961 | 38,456 | ,000 | |
| | Grup İçi | 358,193 | 394 | ,909 | | | |
| | Toplam | 532,998 | 399 | | | | |

*p<0,05 olduğundan gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**Fark grupları varyans homojenliği sağlandıysa Tukey HSD, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testi ile tespit edilmiştir.

Varyans analizi sonucunda anlamlı bir fark bulunan grupların hangi açıdan farklılaştığını tespit etmek için Post Hoc testi; varyans homojenliği sağlandıysa Tukey, sağlanmadıysa Tamhane's T2 testlerinden yararlanılarak uygulanmıştır.

Analiz sonuçlarına göre kurumlar vergisinde yurtdışı iştiraki olmayan şirketlerle diğer şirketler ve 6-10 arası ile 11-20 arası yurtdışı iştiraki olan şirketlerin vergi riski algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve gümrük vergilerinde ise yurtdışı iştiraki olmayan şirketlerle diğer şirketlerin vergi riski algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. ANOVA testinin parametrik olmayan alternatifi Kruskal Wallis test sonuçları ise aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 76. Şirketin Yurtdışı İştirak Sayısının Vergi Riski Alanlarına Etkisi
Kruskal Wallis Analizi**

| | Kurumlar Vergisi | Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | Katma Değer Vergisi | Özel Tüketim Vergisi | Gümrük Vergileri | Transfer Fiyatlandırması | Örtülü Sermaye |
|----------|------------------|------------------------------------|---------------------|----------------------|------------------|--------------------------|----------------|
| χ^2 | 122,608 | 38,795 | 31,925 | 57,111 | 63,118 | 57,545 | 33,920 |
| SD | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 |
| P | ,000* | ,000* | ,000* | ,000* | ,000* | ,000* | ,000* |

*p<0,05 olduğundan gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Yukarıdaki analiz sonuçlarına göre “p” anlamlılık düzeyi 0,05’ten daha düşükse gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olduğu kabul edilmektedir. Buna göre yurtdışı iştiraklerin sayısına göre tüm vergi riski alanlarındaki risk algılarında anlamlı farklılıklar vardır.

D. Kİ-KARE BAĞIMSIZLIK TESTİ

Ki-kare bağımsızlık testi iki veya daha fazla değişkenin arasındaki ilişkileri inceleyerek, bunların bağımsız olup olmadığını araştırmak için kullanılır. Analiz, satır ve sütunlardan oluşan bir kontenjans tablosu ile çapraz sınıflandırma yapılarak, satır ve sütunlardaki ilişkinin tespit edilmesiyle hesaplanır. Bu sebeple çapraz tablolar (crosstabs) kullanılmaktadır²³.

²³ Demirgil, a.g.m., s. 90.

Aşağıdaki tablolarda aralarındaki ilişkilerin tespit edilmeye çalışıldığı sorulara ilişkin ki-kare analizlerini gösteren çapraz tablolar yer almaktadır.

Tablo 77. “Vergi Planlaması” ile Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı

Ki-Kare Analizi

| | | | Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı | | | | | | | Toplam |
|------------------|-------|-------------------|---|------|------|------|-------|-------|---------|--------|
| | | | 0 | 1-2 | 3-5 | 6-10 | 11-20 | 21-50 | 51 üstü | |
| Vergi Planlaması | Evet | Sayı | 87 | 61 | 77 | 54 | 14 | 4 | 1 | 298 |
| | | % Yüzde | 29,2 | 20,5 | 25,8 | 18,1 | 4,7 | 1,3 | 0,3 | 100,0 |
| | | Toplam içindeki % | 21,8 | 15,3 | 19,3 | 13,5 | 3,5 | 1,0 | 0,3 | 74,5 |
| Hayır | Hayır | Sayı | 87 | 9 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 102 |
| | | % Yüzde | 85,3 | 8,8 | 2,9 | 2,9 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 100,0 |
| | | Toplam içindeki % | 21,8 | 2,3 | 0,8 | 0,8 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 25,5 |
| Toplam | | Sayı | 174 | 70 | 80 | 57 | 14 | 4 | 1 | 400 |
| | | Toplam içindeki % | 43,5 | 17,5 | 20,0 | 14,2 | 3,5 | 1,0 | 0,3 | 100,0 |

$\chi^2=99.579$, $sd= 6$, $p=,000$, Cramer's $V=,499$.

Ankete katılanların çalıştığı şirketlere yönelik vergi planlaması yapıp yapmamaları ile şirketin yurtdışı iştirakleri arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur ($p=,000$). Vergi planlaması yapanların %29,2'sinin yurtdışı iştiraki yok, %70,8'inin vardır. Yurtdışı iştiraki olanların da sadece %14,7'si vergi planlaması yapmadığını beyan etmiştir. İki grup arasındaki bu ilişki korelasyon değeri olan Cramer's V değerinden de ortaya çıkmıştır ($r=,499$). Yurtdışına açılan şirketlerin özellikle vergi planlamasına önem verdikleri ve verginin yurtdışı yatırımlarda önemli bir unsur olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 78. Yıllık Ciro ile Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı Ki-Kare Analizi

| | | | Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı | | | | | | | Toplam |
|----------------|----------------|-------------------|---|------|------|------|-------|-------|---------|--------|
| | | | 0 | 1-2 | 3-5 | 6-10 | 11-20 | 21-50 | 51 üstü | |
| Yıllık Ciro | 80-100 Mn. TL | Sayı | 77 | 15 | 18 | 4 | 0 | 1 | 0 | 115 |
| | | % Yüzde | 67,0 | 13,0 | 15,7 | 3,5 | 0,0 | 0,9 | 0,0 | 100,0 |
| | | Toplam içindeki % | 19,3 | 3,8 | 4,5 | 1,0 | 0,0 | 0,3 | 0,0 | 28,7 |
| 100-150 Mn. TL | 100-150 Mn. TL | Sayı | 29 | 11 | 12 | 8 | 2 | 0 | 0 | 62 |
| | | % Yüzde | 46,8 | 17,7 | 19,4 | 12,9 | 3,2 | 0,0 | 0,0 | 100,0 |
| | | Toplam içindeki % | 7,2 | 2,8 | 3,0 | 2,0 | 0,5 | 0,0 | 0,0 | 15,5 |
| 150-200 Mn. TL | 150-200 Mn. TL | Sayı | 28 | 22 | 23 | 21 | 7 | 1 | 0 | 102 |
| | | % Yüzde | 27,5 | 21,6 | 22,5 | 20,6 | 6,9 | 1,0 | 0,0 | 100,0 |
| | | Toplam içindeki % | 7,0 | 5,5 | 5,8 | 5,3 | 1,8 | 0,3 | 0,0 | 25,5 |

| | | | | | | | | | |
|------------------|-------------------|------|------|------|------|------|------|-----|-------|
| 200-300 Mn. TL | Sayı | 22 | 8 | 18 | 17 | 2 | 1 | 0 | 68 |
| | % Yüzde | 32,4 | 11,8 | 26,5 | 25,0 | 2,9 | 1,5 | 0,0 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 5,5 | 2,0 | 4,5 | 4,3 | 0,5 | 0,3 | 0,0 | 17,0 |
| 300-500 Mn. TL | Sayı | 11 | 7 | 2 | 2 | 1 | 0 | 0 | 23 |
| | % Yüzde | 47,8 | 30,4 | 8,7 | 8,7 | 4,3 | 0,0 | 0,0 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 2,8 | 1,8 | 0,5 | 0,5 | 0,3 | 0,0 | 0,0 | 5,8 |
| 500 Mn.-1 Mr. TL | Sayı | 7 | 7 | 3 | 4 | 1 | 0 | 1 | 23 |
| | % Yüzde | 30,4 | 30,4 | 13,0 | 17,4 | 4,3 | 0,0 | 4,3 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 1,8 | 1,8 | 0,8 | 1,0 | 0,3 | 0,0 | 0,3 | 5,8 |
| 1-3 Mr. TL | Sayı | 0 | 0 | 3 | 1 | 0 | 0 | 0 | 4 |
| | % Yüzde | 0,0 | 0,0 | 75,0 | 25,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 0,0 | 0,0 | 0,8 | 0,3 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 1,0 |
| 3 Mr. TL Üstü | Sayı | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 | 3 |
| | % Yüzde | 0,0 | 0,0 | 33,3 | 0,0 | 33,3 | 33,3 | 0,0 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 0,0 | 0,0 | 0,3 | 0,0 | 0,3 | 0,3 | 0,0 | 0,8 |
| Toplam | Sayı | 174 | 70 | 80 | 57 | 14 | 4 | 1 | 400 |
| | Toplam içindeki % | 43,5 | 17,5 | 20,0 | 14,2 | 3,5 | 1,0 | 0,3 | 100,0 |

$\chi^2=130.643$, $sd= 42$, $p=,000$, Cramer's $V=,233$.

Ankete katılanların çalıştığı şirketlere yönelik yıllık ciro ile şirketin yurtdışı iştirakleri arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur ($p=,000$). Yıllık ciro arttıkça şirketin yurtdışı iştiraklerinin olması durumunun arttığı tespit edilmiştir. Örneğin 80-100 Milyon TL yıllık ciro elde eden şirketlerin %67'sinin yurtdışı iştiraki yokken, bu oran 100-150 Milyon arasında %46,5'e, 150-200 Milyon arasında ise %27,2'ye düşmektedir. İki grup arasındaki bu ilişki korelasyon değeri olan Cramer's V değerinden de ortaya çıkmıştır ($r=,233$). Belirli bir ölçeğin üzerinde olan şirketlerin yurtdışına açılma durumlarının arttığı tespit edilmiştir.

Tablo 79. Vergi Planlaması ile Yıllık Ciro Ki-Kare Analizi

| | | | Şirketin Yıllık Ciro | | | | | | | | Toplam |
|------------------|------|-------------------|----------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|-------------------|------------|---------------|--------|
| | | | 80-100 Mn. TL | 100-150 Mn. TL | 150-200 Mn. TL | 200-300 Mn. TL | 300-500 Mn. TL | 500 Mn - 1 Mr. TL | 1-3 Mr. TL | 3 Mr. TL Üstü | |
| Vergi Planlaması | Evet | Sayı | 65 | 51 | 90 | 50 | 13 | 22 | 4 | 3 | 298 |
| | | % Yüzde | 21,8 | 17,1 | 30,2 | 16,8 | 4,4 | 7,4 | 1,3 | 1,0 | 100,0 |
| | | Toplam içindeki % | 16,3 | 12,8 | 22,5 | 12,5 | 3,3 | 5,5 | 1,0 | 0,8 | 74,5 |

| | | | | | | | | | | |
|--------|-------------------|------|------|------|------|-----|-----|-----|-----|-------|
| Hayır | Sayı | 50 | 11 | 12 | 18 | 10 | 1 | 0 | 0 | 102 |
| | % Yüzde | 49,0 | 10,8 | 11,8 | 17,6 | 9,8 | 1,0 | 0,0 | 0,0 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 12,5 | 2,8 | 3,0 | 4,5 | 2,5 | 0,3 | 0,0 | 0,0 | 25,5 |
| Toplam | Sayı | 115 | 62 | 102 | 68 | 23 | 23 | 4 | 3 | 400 |
| | Toplam içindeki % | 28,7 | 15,5 | 25,5 | 17,0 | 5,8 | 5,8 | 1,0 | 0,8 | 100,0 |

$\chi^2=43.419$, $sd= 7$, $p=,000$, Cramer's $V=,329$.

Ankete katılanların çalıştığı şirketlere yönelik vergi planlaması yapıp yapmamaları ile yıllık ciro arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur ($p=,000$). Yıllık ciro arttıkça şirketin vergi planlaması yapma durumları artmaktadır. Örneğin 80-100 Milyon TL yıllık ciro elde eden şirketlerin 65'i vergi planlaması yapıp, 50'si yapmazken, bu sayı 100-150 Milyon arasında 51 evet ve 11 hayır şeklindedir. 150-200 Milyon arasında ise 90 evet ve 12 hayır yanıtı verilmiştir. İki grup arasındaki bu ilişki korelasyon değeri olan Cramer's V değerinden de ortaya çıkmıştır ($r=,329$). Belirli bir ölçeğin üzerinde olan şirketlerin vergi planlaması yapma durumlarının arttığı tespit edilmiştir.

Tablo 80. Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı ile Risk Değerlendirme Süreçleri
Ki-Kare Analizi

| | | Şirketinizde hangisi veya hangileri uygulanmaktadır? | | | | | | | Toplam |
|--------------------|-------------------|--|------------|------------------------|--------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|-------|--------|
| | | İç Denetim | İç Kontrol | Kurumsal Risk Yönetimi | İç denetim ve İç kontrol | İç denetim ve Kurumsal Risk Yönetimi | İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi | Hepsi | |
| Yurtdışı 0 İştirak | Sayı | 1 | 69 | 6 | 66 | 5 | 10 | 17 | 174 |
| | % Yüzde | 0,6 | 39,7 | 3,4 | 37,9 | 2,9 | 5,7 | 9,8 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 0,3 | 17,3 | 1,5 | 16,5 | 1,3 | 2,5 | 4,3 | 43,5 |
| 1-2 | Sayı | 1 | 1 | 3 | 11 | 22 | 14 | 18 | 70 |
| | % Yüzde | 1,4 | 1,4 | 4,3 | 15,7 | 31,4 | 20,0 | 25,7 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 0,3 | 0,3 | 0,8 | 2,8 | 5,5 | 3,5 | 4,5 | 17,5 |
| 3-5 | Sayı | 0 | 0 | 1 | 3 | 10 | 17 | 49 | 80 |
| | % Yüzde | 0,0 | 0,0 | 1,3 | 3,8 | 12,5 | 21,3 | 61,3 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 0,0 | 0,0 | 0,3 | 0,8 | 2,5 | 4,3 | 12,3 | 20,0 |

| | | | | | | | | | |
|----------|-------------------|-----|------|-----|------|------|------|-------|-------|
| 6-10 | Sayı | 0 | 0 | 4 | 3 | 5 | 8 | 37 | 57 |
| | % Yüzde | 0,0 | 0,0 | 7,0 | 5,3 | 8,8 | 14,0 | 64,9 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 0,0 | 0,0 | 1,0 | 0,8 | 1,3 | 2,0 | 9,3 | 14,2 |
| 11-20 | Sayı | 0 | 0 | 1 | 0 | 2 | 0 | 11 | 14 |
| | % Yüzde | 0,0 | 0,0 | 7,1 | 0,0 | 14,3 | 0,0 | 78,6 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 0,0 | 0,0 | 0,3 | 0,0 | 0,5 | 0,0 | 2,8 | 3,5 |
| 21-50 | Sayı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 4 |
| | % Yüzde | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 100,0 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 1,0 | 1,0 |
| 51-üst ü | Sayı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 |
| | % Yüzde | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 100,0 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,3 | 0,3 |
| Toplam | Sayı | 2 | 70 | 15 | 83 | 44 | 49 | 137 | 400 |
| | % Yüzde | 0,5 | 17,5 | 3,8 | 20,8 | 11,0 | 12,3 | 34,3 | 100,0 |
| | Toplam içindeki % | 0,5 | 17,5 | 3,8 | 20,8 | 11,0 | 12,3 | 34,3 | 100,0 |

$\chi^2=273.658$, $sd= 36$, $p=,000$, Cramer's $V=,338$.

Ankete katılanların çalıştığı şirketlere yönelik yönetim ve risk değerlendirme süreçleri ile şirketin yurtdışı iştirakleri arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur ($p=,000$). Yurtdışı iştiraki olan şirketlerde, iştirak sayıları arttıkça iç denetim, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi yapma durumlarının arttığı ve özellikle hepsini birlikte uyguladıkları görülmektedir. Örneğin yurtdışı iştiraki olmayanların hepsini uygulama durumları %9,8 iken, 1-2 arası iştiraki olanların %25,7, 3-5 arası olanların %61,3 şeklinde arttığı görülmektedir. İki grup arasındaki bu ilişki korelasyon değeri olan Cramer's V değerinden de ortaya çıkmıştır ($r=,338$). Yurtdışına açılan şirketlerin yönetim ve risk değerlendirme sürecine önem verdikleri, daha iyi yapılandırıldıkları tespit edilmiştir.

E. KORELASYON ANALİZLERİ

Korelasyon analizi iki değişken arasındaki ilişkinin yönü ve gücü hakkında bilgi edinmek istendiğinde uygulanmaktadır. Ölçümlerde ortaya çıkan korelasyon katsayısı (r) -1 ile +1 arasında değer almaktadır. Eğer bulunan değer sıfıra yakınsa, değişkenler arasında

zayıf bir ilişki olduğu, bire yakınsa doğrusal ve güçlü bir ilişkinin olduğu ortaya çıkar. Bulunan değerlerin negatif veya pozitif olması bulunan ilişkinin yönü açısından değerlendirilir²⁴. Amaç bağımsız değişkendirdeki değişimin bağımlı değişkene etki düzeyinin tespit edilmesidir. Değişkenlerin dağılımının normalden uzak olduğu durumlarda Pearson korelasyon katsayısı yerine Spearman sıra korelasyonu kullanılmaktadır. Korelasyon değerlerinin yorumunda 0-0,25 çok zayıf; 0,26-0,49 zayıf; 0,5-0,69 orta; 0,7-0,89 yüksek ve 0,9-1 çok yüksek ilişkiyi göstermektedir²⁵.

Arasındaki ilişkilere bakılacak değişkenler vergi riski yönetimine uygunluk, işlemsel risk, operasyonel risk, uyum riski, finansal raporlama riski, portföy riski, yönetim riski ve itibari risk olarak belirlenmiştir. Her değişken için sorulan sorulara verilen cevapların 1’den 5’e kadar olan değerleri toplanarak her katılımcının bu risklere yönelik “uygunluk skoru” ve “risk skoru” belirlenmiştir. Daha sonra hesaplanan bu skorlar üzerinde normal dağılım göstermedikleri için Spearman sıra korelasyonu uygulanmıştır.

Tablo 81. Vergi Riski Yönetimine Uygunluk ve Vergi Riski Alanlarının Korelasyon Analizi ile Tespiti

| | | Uygunluk Skoru | İşlemsel Risk Skoru | Operasyonel Risk Skoru | Uyum Riski Skoru | Finansal Raporlama Riski Skoru | Portföy Riski Skoru | Yönetim Riski Skoru | İtibari Risk Skoru |
|------------------------|----------------|----------------|---------------------|------------------------|------------------|--------------------------------|---------------------|---------------------|--------------------|
| Uygunluk Skoru | Spearman’s rho | 1,000 | ,052 | -,071 | -,380** | -,346** | -,186** | -,277** | -,321** |
| | p | . | ,299 | ,154 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 |
| | Toplam | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 |
| İşlemsel Risk Skoru | Spearman’s rho | ,052 | 1,000 | ,805** | ,368** | ,330** | ,620** | ,279** | ,183** |
| | p | ,299 | . | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 |
| | Toplam | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 |
| Operasyonel Risk Skoru | Spearman’s rho | -,071 | ,805** | 1,000 | ,468** | ,411** | ,719** | ,338** | ,238** |
| | p | ,154 | ,000 | . | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 |
| | Toplam | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 |
| Uyum Riski Skoru | Spearman’s rho | -,380** | ,368** | ,468** | 1,000 | ,807** | ,638** | ,623** | ,576** |
| | p | ,000 | ,000 | ,000 | . | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 |
| | Toplam | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 |

²⁴ Bayram, a.g.e., s. 179.

²⁵ Onur Sungur, “Korelasyon Analizi”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2014, ss. 115-117.

| | | | | | | | | | |
|--------------------------------|----------------|---------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Finansal Raporlama Riski Skoru | Spearman's rho | -,346** | ,330** | ,411** | ,807** | 1,000 | ,589** | ,608** | ,540** |
| | p | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | . | ,000 | ,000 | ,000 |
| | Toplam | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 |
| Portföy Riski Skoru | Spearman's rho | -,186** | ,620** | ,719** | ,638** | ,589** | 1,000 | ,533** | ,391** |
| | p | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | . | ,000 | ,000 |
| | Toplam | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 |
| Yönetim Riski Skoru | Spearman's rho | -,277** | ,279** | ,338** | ,623** | ,608** | ,533** | 1,000 | ,613** |
| | p | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | . | ,000 |
| | Toplam | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 |
| İtibari Risk Skoru | Spearman's rho | -,321** | ,183** | ,238** | ,576** | ,540** | ,391** | ,613** | 1,000 |
| | p | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | . |
| | Toplam | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 | 400 |

**p<0,05 olduğundan değişkenler arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Yukarıdaki tabloya göre vergi riski yönetimine “uygunluk skoru” ile “işlemsel risk skoru” ve “uygunluk skoru” ile “operasyonel risk skoru” arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki saptanmamıştır. “Uygunluk skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “uyum riski skoru” ile saptanmıştır. “Uygunluk skoru” ile “uyum riski skoru” arasında istatistiksel açıdan negatif yönde zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır (p=,000, rho=-,380). “Uygunluk skoru” ile “finansal raporlama riski skoru” arasında istatistiksel açıdan negatif yönde zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır (p=,000, rho=-,346). “Uygunluk skoru” ile “portföy riski skoru” arasında istatistiksel açıdan negatif yönde çok zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır (p=,000, rho=-,186). “Uygunluk skoru” ile “yönetim riski skoru” arasında istatistiksel açıdan negatif yönde zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır (p=,000, rho=-,277). “Uygunluk skoru” ile “uyum riski skoru” arasında istatistiksel açıdan negatif yönde zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır (p=,000, rho=-,321). Vergi riski yönetimine uygunluk arttıkça bununla ters oranlı olarak risk algısı azalmaktadır.

“İşlemsel risk skoru” ile diğer risk skorları arasındaki ilişkinlerin tespitinde şunlar saptanmıştır. “İşlemsel risk skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “operasyonel risk skoru” ile saptanmıştır. “İşlemsel risk skoru” ile “operasyonel risk skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde yüksek anlamlı bir ilişki saptanmıştır (p=,000, rho=,805). “İşlemsel risk skoru” ile “uyum riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır (p=,000, rho=,368). “İşlemsel risk skoru” ile “finansal raporlama riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır (p=,000, rho=,330). “İşlemsel risk skoru” ile “portföy riski skoru” arasında

istatistiksel açıdan pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,620$).

“Operasyonel risk skoru” ile diğer risk skorları arasındaki ilişkinlerin tespitinde şunlar saptanmıştır. “Operasyonel risk skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “işlemsel risk skoru” ile saptanmıştır. “Operasyonel risk skoru” ile “uyum riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,468$). “Operasyonel risk skoru” ile “finansal raporlama riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,411$). “Operasyonel risk skoru” ile “portföy riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde yüksek anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,719$). “Operasyonel risk skoru” ile “yönetim riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,338$). “Operasyonel risk skoru” ile “uyum riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde çok zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,238$).

“Uyum riski skoru” ile diğer risk skorları arasındaki ilişkinlerin tespitinde şunlar saptanmıştır. “Uyum riski skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “finansal raporlama risk skoru” ile saptanmıştır. “Uyum risk skoru” ile “finansal raporlama riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde yüksek anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,807$). “Uyum risk skoru” ile “portföy riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,638$). Uyum risk skoru” ile “yönetim riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,623$). Uyum risk skoru” ile “itibari risk skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,576$).

“Finansal raporlama riski skoru” ile diğer risk skorları arasındaki ilişkinlerin tespitinde şunlar saptanmıştır. “Finansal raporlama riski skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “uyum riski skoru” ile saptanmıştır. “Finansal raporlama riski skoru” ile “portföy riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,589$). “Finansal raporlama riski skoru” ile “yönetim riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,608$). “Finansal raporlama riski skoru” ile “itibari risk skoru”

arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,540$).

“Portföy riski skoru” ile diğer risk skorları arasındaki ilişkinlerin tespitinde şunlar saptanmıştır. “Portföy riski skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “operasyonel risk skoru” ile saptanmıştır. “Portföy riski skoru” ile “yönetim riski skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,533$). “Portföy riski skoru” ile “itibari risk skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde zayıf anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,391$).

“Yönetim riski skoru” ile diğer risk skorları arasındaki ilişkinlerin tespitinde şunlar saptanmıştır. “Yönetim riski skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “uyum riski skoru” ile saptanmıştır. “Yönetim riski skoru” ile “itibari risk skoru” arasında istatistiksel açıdan pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki saptanmıştır ($p=,000$, $\rho=,613$).

“İtibari risk skoru” ile diğer risk skorları arasındaki ilişkinlerin tespitinde şunlar saptanmıştır. “İtibari risk skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “yönetim riski skoru” ile saptanmıştır.

IV. ANKET SONUÇLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Türkiye’de vergi riski algısını ölçmek için yapılan anket çalışmasında; frekans analizi ve ortalama değerler incelendikten sonra, t-test, Mann Whitney U, ANOVA, Kruskal Wallis, ki-kare ve korelasyon analizi uygulanmış, bunlara yönelik sonuçlar elde edilmiştir. Bu sonuçların kısa değerlendirmesi, sonuçların birbirleriyle ilişkisi ve görüşler aşağıdaki gibidir:

- Ankete ağırlıklı olarak şirketlerden muhasebe müdürleri (195 kişi %48,8) ve mali işler müdürleri (137 kişi %34,3) katılmıştır.

- Ankete katılanların büyük çoğunluğu (342 kişi %85,2) 21 yıl ve üzerinde iş deneyimine sahiptir.

- Ankete ağırlıklı olarak katılan firmaların dağılımı; tekstil sektöründen 91 (%23), demir, çelik, metal ve makine imalat sektöründen 74 (%18), gıda sektöründen 68 (%17), inşaat ve yapı malzemeleri sektöründen 64 (%16), otomotiv-lastik ve yan sanayi sektöründen 43 (%11) şirket olarak tespit edilmiştir.

- Ankete katılan tüm şirketlerin ortalama yıllık cirosu 80 Milyon TL'nin üzerinde ve ağırlıklı olarak 80-100 Milyon TL (115 şirket %28,7) ve 150-200 Milyon TL (102 şirket %25,5) olarak ortaya çıkmıştır.

- Ankete katılan şirketlerin %56,5'inin (226 şirket) yurtdışı iştirakinin olduğu görülmüştür. Yurtdışı iştiraki olan şirketlerin 70'inde (%17,5) 1-2 arası ve 80'inde (%20) 3-5 arasında iştirak sayısının olduğu tespit edilmiştir.

- Ankete katılan 400 şirketten 245'inde (%61,3) kurumsal risk yönetimi, 265'inde (%66,3) iç denetim ve 340'ında iç kontrol (%85) uygulanmaktadır.

- Ankete katılan şirketlerin 298'inde (%74,5) vergi planlaması yapılmaktadır.

- Ankete katılan şirketlerin sadece 38'inde (%9,5) dışarıdan vergi danışmanlık hizmeti alınmaktadır.

- Ankete katılan kişiler vergi riskini ağırlıklı olarak "beklenmeyen vergi sonuçlarının oluşması durumu" (114 kişi %28,5) ve "yetersiz finansal raporlama sisteminin oluşturduğu durum" (92 kişi %23) olarak görmektedir.

- Şirketlerdeki en önemli vergi riski "beklenmeyen vergisel sonuçlar" (121 kişi %30,3) ve "çok fazla vergi ödenmesi" (93 kişi %23,3) olarak beyan edilmiştir.

- Şirketlerde vergi riskinin yönetimin en önemli nedenlerini ise "vergi alanındaki zayıf yönleri tespit etmek ve izlemek" (176 kişi %44) ve "vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerden başarıyla çıkmak" (151 kişi %37,8) olarak açıklamışlardır.

- En fazla vergi riski görülen alan "katma değer vergisi" (204 kişi %51) olarak ortaya çıkmıştır.

- Vergi riskine sebep olan en önemli faktör ise "belgelendirme eksiklikleri" (121 kişi %30,3) ve "işlemler ilgili bilgi eksiklikleri" (90 kişi %22,5) olarak beyan edilmiştir.

- Ortalama değerlere göre en riskli alan "katma değer vergisi" (4,31) ve "kurumlar vergisi" (4,13) olarak hesaplanmıştır.

- Şirketlerin vergi riski yönetime uygunluğu için sorulan 7 soruda "şirkette vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılması", "tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerin olması" ve "vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlamasının yapılması" açısından yüksek uygunluk sağladıkları görülmüştür.

- Şirketlerin vergiyle ilgili “işlemsel riskler”ini tespit etmek için sorulan 7 soruda “rutin olmayan işlemler” ve “devralmalar”ın en fazla vergi riskine sebep olduğu tespit edilmiştir.

- Şirketlerin vergiyle ilgili “operasyonel riskler”ini tespit etmek için sorulan 5 soruda “yeni ortaklar iş yapılması” ve “yeni işletim modelleri”nin en fazla vergi riskine sebep olduğu tespit edilmiştir.

- Şirketlerin vergiyle ilgili “uyum riskler”ini tespit etmek için sorulan 8 soruda “işlemlerle ilgili yetersiz bilgiler” ve “yönetim sistemi değişiklikleri”nin en fazla vergi riskine sebep olduğu tespit edilmiştir.

- Şirketlerin vergiyle ilgili “finansal raporlama riskler”ini tespit etmek için sorulan 4 soruda “muhasabe sistemlerindeki değişiklikler”, “bağımsız denetim mevzuatındaki değişiklikler” ve “muhasabe standartlarındaki ve genel kabul görmüş muhasabe ilkelerindeki değişiklikler”in en fazla vergi riskine sebep olduğu tespit edilmiştir.

- Şirketlerin vergiyle ilgili “portföy riski”ni tespit etmek için sorulan 4 soruda “Şirketten ayrılan deneyimli personelde düzgün raporlanmamış önemli bilgilerin olması” ve “mali olarak birbirini etkileyen kararların alınması”nın en fazla vergi riskine sebep olduğu tespit edilmiştir.

- Şirketlerin vergiyle ilgili “yönetim riski”ni tespit etmek için sorulan 4 soruda “birleşme veya devir yoluyla yeni faaliyet alanlarına girmek” ve “mali konularda yeni ve deneyimsiz kişilerin şirkette çalışması”nın en fazla vergi riskine sebep olduğu tespit edilmiştir.

- Şirketlerin vergiyle ilgili “itibari risk”ini tespit etmek için sorulan 4 soruda “vergisel konularda basındaki olumsuz görünüm” ve “vergisel konularda yasal bir süreç içinde olunması”nın en fazla vergi riskine sebep olduğu tespit edilmiştir.

- Vergi planlaması yapan şirketlerin yapmayanlara göre vergi riski yönetimine uygunlukta daha iyi performans gösterdiği ortaya çıkmıştır.

- Vergi planlaması yapan şirketlerin yapmayanlara göre vergi riski algısı daha düşüktür.

- Vergi planlaması yapan şirketlerin yapmayanlara göre yıllık ortalama cirosunun daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

- Vergi planlaması yapan şirketlerin yapmayanlara göre yurtdışı iştiraklerinin daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

- Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin olmayanlara göre vergi riski yönetimine uygunlukta daha iyi performans gösterdiği tespit edilmiştir.

- Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin olmayanlara göre vergi riski algısı daha düşüktür.

- İç kontrol uygulayan ve uygulamayan şirketlerin arasında vergi riski yönetimine uygunluk açısından fark olmadığı ortaya çıkmıştır.

- İç denetim yapan şirketlerin yapmayanlara göre vergi riski yönetimine uygunlukta daha iyi performans gösterdiği ortaya çıkmıştır.

- Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin uygulamayanlara göre vergi riski yönetimine uygunlukta daha iyi performans gösterdiği ortaya çıkmıştır.

- Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin uygulamayanlara göre vergi riski algısı daha düşüktür.

- Vergi riski alanlarının ortalama değerleri incelendiğinde şirketlerin en çok “itibari risk” ve “yönetim riski” konusunda sorun yaşadıkları tespit edilmiştir.

- Vergi planlaması yapan şirketlerin yapmayanlara göre vergi alanlarındaki risk algıları daha azdır.

- Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin olmayanlara göre vergi alanlarındaki risk algıları daha azdır.

- Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin uygulamayanlara göre vergi alanlarındaki risk algıları daha azdır.

- İç denetim uygulayan şirketlerin uygulamayanlara göre vergi alanlarındaki risk algıları daha azdır.

- Şirketlerin alanlara göre vergi riski algısı şirketin faaliyet alanına göre anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

- Şirketlerin alanlara göre vergi riski algısı yıllık cirolarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Şirketlerin belirli bir ölçüğe kadar vergi konusunda risk

algısının arttığı, daha sonra ise şirketin yapılanmasındaki değişimle azaldığını ortaya çıkarmıştır.

- Şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğu yıllık cirolarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

- Şirketlerin alanlara göre vergi riski algısı yurtdışı iştiraklerinin sayısına göre anlamlı farklılık göstermektedir. Bu durum uluslararası şirketlerin iç yapılanmalarının daha iyi, belirli konularda daha uzman ve belirli prosedürleri gerçekleştirdikten sonra dışa açılmalarının bir sonucudur.

- Şirketlerin vergi planlaması yapıp yapmamaları ile şirketin yurtdışı iştiraklerinin varlığı arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Bu durum yurtdışına açılan şirketlerin özellikle vergi planlamasına önem verdikleri ve verginin yurtdışı yatırımlarda önemli bir unsur olduğunu göstermektedir.

- Şirketlerin yıllık cirosu ile yurtdışı iştiraklerinin varlığı arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Bu durum belirli bir ölçeğin üzerinde olan şirketlerin yurtdışına açılma durumlarının arttığını göstermektedir.

- Şirketlerin vergi planlaması yapıp yapmamaları ile yıllık ciro arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Bu durum belirli bir ölçeğin üzerinde olan şirketlerin vergi planlaması yapma durumlarının arttığını göstermektedir.

- Şirketlerin yönetim ve risk değerlendirme süreçleri ile yurtdışı iştirakleri arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Bu durum yurtdışına açılan şirketlerin yönetim ve risk değerlendirme sürecine önem verdikleri, daha iyi yapılandırıldıklarını göstermektedir.

- Şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğu arttıkça bununla ters oranlı olarak risk algısı azalmaktadır. Şirketlerin vergi riski yönetimine “uygunluk skoru” ile en yüksek düzeyde negatif yönde anlamlı ilişki “uyum riski skoru” ile saptanmıştır. Bu durum şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğu arttıkça uyum riski algılarının düştüğünü göstermektedir.

- “İşlemsel risk skoru” ile “operasyonel risk skoru” arasında en yüksek düzeyde anlamlı ilişki saptanmıştır. Bu durum şirketin günlük rutin işlemleri ile rutin olmayan işlemler arasında sıkı bağlantılar olduğunu göstermektedir. Eğer şirket süreçleri iyi belirler, standartlar oluşturur ve bunları izlerse, hem rutin işlemlerinde hem de bir defaya özgü işlemlerinde risklerle karşılaşma olasılığı azalacaktır.

- “Uyum riski skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “finansal raporlama risk skoru” ile saptanmıştır. Uyum riski özellikle finansal raporlama, mevzuat değişiklikleri ve bunlara uyumla sıkı bağlantılıdır. Bu sebeple muhasebe ve diğer yapılanmanın iyi bir şekilde düzenlenmesi, finansal raporlamanın izlenmesi gerekmektedir.

- “Portföy riski skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “operasyonel risk skoru” ile saptanmıştır. Diğer risk skorlarıyla en yüksek düzeyde ilişki portföy riskinde ölçülmüştür. Bu durum portföy riskinin diğer risk gruplarıyla sıkı bağlantısından ve birden fazla risk grubunun bir araya gelmesiyle oluşmasından kaynaklanmaktadır.

- “Yönetim riski skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “uyum riski skoru” ile saptanmıştır. Yönetim riski, risklerin yönetilmesi, görevlendirmeler ve sürecin planlanmasıyla yakından ilgilidir. Bu sebeple ilgili personelin yapılandırmadaki durumu önemlidir. Personelin yetkinliği aynı zamanda uyum riskini de etkiler.

- “İtibari risk skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “yönetim riski skoru” ile saptanmıştır. Şirketler için en riskli unsur personel ve buna bağlantılı olarak yönetimde görülen eksiklikler olarak ortaya çıkar. Bu durum en çok şirketlerin itibarını etkilemektedir. Bu sebeple nitelikli personel, bilgi paylaşımı, görevlendirme konusunda iyi bir süreç izlenmelidir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

I. TÜRKİYE’DE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN ÖNEMİ

GİB tarafından vergi riski; mükellef açısından, hata yapma riski, inceleme geçirme riski, inceleme sırasında yakalanma riski olarak kabul edilirken; idare açısından, mükellefin vergi kaybına sebep olma riski, vergi kaybının yüksek olması riski ve yetersiz inceleme riski¹ olarak kabul edilmektedir. Gelir idaresi vergi riskini böyle görmekteyken, şirketlerin de ortaya çıkan risklerin farkında olmaları ve onları azaltmak için çaba harcamaları önem taşımaktadır.

Günümüzde daha geniş bir verinin işlenmesiyle önceden ölçülemeyen, saklanamayan, analiz edilemeyen şeyler verileştirilmeye başlanmıştır. Büyük veri genel olarak kullanılan programların saklama, yönetme ve işleme kapasitesinin ötesindeki veri kümelerini anlatmak için kullanılan bir terimdir. Büyük verinin devasa boyutları ile bundan fayda sağlamak için gereken analizlerin karmaşıklığının birleşmesi, yeni teknolojilerin ve bunları yönetecek araçların gelişmesine neden olmuştur². Böylece “büyük veri” vergileme alanında da kullanılır hale gelmiştir. Büyük verinin mükelleflerin vergiyle ilgili davranışları üzerinde etkisini açıklayan çalışmalar olduğu gibi³, mükelleflerin uyum davranışlarını ölçmek için de kullanıldığı görülmektedir. Bilgi değişimi yerini otomatik bilgi değişimine bırakmaya başlamış, ortak raporlama standartları, FATCA ve BEPS düzenlemeleri veri toplamının temelini oluşturmuştur. Hem mükellefler hem de vergi idareleri büyük verinin işlenmesi için veri analitiği araçları kullanımına uyum sağlamaya başlamaktadırlar. Mükellefler açısından vergi verisi hem “vergi düzenlemelerine uyum”

¹ Mehmet Akif Güldalı, “Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Modeli”, <http://docplayer.biz.tr/12259463-Vergi-denetim-kurulu-risk-analiz-modeli-mehmet-akif-guldali-vergi-mufettisi-vdk-risk-analiz-koordinatorkurulu-akif-guldali-vdk-gov-tr.html>, (15.12.2016).

² Korcan Doğan, Sacit Arslantekin, “Büyük Veri: Önemi, Yapısı ve Günümüzdeki Durumu”, *Ankara Üniversitesi DTCF Dergisi*, 56(1), 2016, s. 22.

³ Matthias Petutschnig, “Future Orientation and Taxes: Evidence from Big Data”, WU International Taxation Research Paper Series, No: 2015-08, 2015, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2563548, (18.12.2016).

hem de “vergi yönetiminde stratejik analiz” için önem taşımaktadır. Özellikle işletmelerin büyüklükleri, e-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi uygulamalar “vergi veri analitiği”ni önemli hale getirmiştir. Vergide veri analitiği yoluyla şirketlerin vergileriyle ilgili dolaylı ve doğrudan tüm verileri incelenerek, onların vergi uyumu artırılmakta ve uyumsuzluktan doğması muhtemel cezaların önüne geçilebilmektedir. Böylece işletme sermayesinin değerlendirilmesi, süreçlerin verimli hale gelmesi, değerlendirilen fırsatların şirketlerin nakit akımlarını olumlu yönde etkilemesi sağlanmaktadır. Böylece vergi inceleme süreçleri iyileşmekte; finansal, itibari, stratejik ve faaliyet risklerinden kaçınmak mümkün olmaktadır⁴. Vergi riski yönetimi uygulayan şirketlerin büyük çoğunluğu, uyguladıkları sisteminin en düşük vergi riski seviyesine sahip olmalarıyla sonuçlandığını kabul etmektedir⁵. Vergi riski yüksek olan mükelleflerin daha fazla inceleme ve baskı ile karşılaştıkları görülürken, mali konularda daha şeffaf davranan ve daha düşük risk oranlarına sahip olan mükellefler, idareden daha işbirliğine dayalı bir yaklaşım bekleyebilir ve bunun sonucunda mükelleflerin uyum maliyetleri azaltabilirler. Bu durum mali konularda daha şeffaf davranan mükelleflerin hiç denetlenmeyeceği anlamına gelmemekle beraber⁶, denetimlerden herhangi bir vergi kaybı ve buna yönelik cezalarla karşılaşmadan çıkacakları sonucunu doğurmaktadır.

Günümüzde vergi ile ilgili riskler giderek artmaktadır. Bunların en önemlileri şu şekilde sıralanabilir⁷:

- Transfer fiyatlaması ve örtülü sermaye yoluyla kazanç aktarımı,
- Muafiyet ve istisnaların uygulamasında karşılaşılan farklı görüşler,
- Satışlarda ve ücretlerde açıktan işlemler,
- Yanıltıcı belgeler ve işle ilgili olmayan giderler yoluyla maliyet arttırımı,
- Sözleşmeler üzerinden hesaplanması gereken damga vergisine ilişkin sorunlar,
- Gelir ve gider tahakkuklarında kaymalar,
- Maliyet, amortisman ve değerlemelerde hatalar,
- Stopaj uygulamalarında yanlışlıklar,
- Vergi oranlarında, matrah hesaplamalarında, indirim ve ilavelerde hatalar,

⁴ Abdulkadir Kahraman, “Neden Büyük Veri?”, KPMG Gündem, Kış 2017, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/03/gundem-28.pdf>, (05.04.2017), s. 109.

⁵ Lavermicocca, Buchan, a.g.e., s. 27.

⁶ OECD, “Study into the Role of Tax Intermediaries”, a.g.e., s. 24.

⁷ Güneş Söğütüoğlu, “Vergisel Risk ve Fırsat Analizi”, <http://www.verginet.net/dtt/5/Vergiselriskvefirsatanaliz.aspx>, (02.03.2017).

KPMG “2016 Küresel Vergi Araştırması”na⁸ 36 ülkedeki farklı sektörlerden şirketlerin vergi politikası ve operasyonlarından sorumlu 294 kişinin katılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, en etkin vergi departmanlarının vergi riski ve mevzuata uyum konularını yöneten birimler olduğunu ortaya çıkmıştır. Vergi idarelerinin, uyum riskini değerlendirmek amacıyla, şirketlerin vergi yönetimi süreçlerinin ve stratejilerinin kalitesini incelemesi şirketleri daha etkin politikalara yönlendirmektedir. Sonuçlara göre çoğu şirketin; vergi yönetimi, risk yönetimi ve vergi sorumluluğu konusunda çerçeveye sahip olduğu ve bunların etkinliğini ispatlamak için adımlar attıkları görülmüştür. Ayrıca şirketin her alanında alınan yüksek profilli risk içeren kararlara vergi bölümünün katılması önerilmektedir. Ankete katılan şirketlerin yarısından fazlasının, belgelendirilmiş bir vergi stratejisine veya vergi risklerini de kapsayan detaylı bir vergi politikasına sahip olduğu ve bunu yılda en az bir kez güncelledikleri tespit edilmiştir. Şirketlerde belirlenen vergi stratejilerinin; uyum riskini azaltmayı, diğer riskleri en aza indirmeyi ve itibari riski önlemeyi amaç bildikleri tespit edilmiştir. Şirketlerin yaklaşık %30’unun kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımları kapsamında bazı vergi bilgilerini açıkladıkları, %15’inin ise bunu kamuoyuyla paylaştıkları, yine üçte birinin, vergi bilgilerini gelecekte kamuoyuyla daha fazla paylaşmayı planladıkları tespit edilmiştir. Yönetim için vergi performans ölçümlerinde; %57 uygun vergi riski yönetiminin uygulanması ve %46 vergi risklerinin kurumsal risk profiliyle tutarlı olması kriterlerinin öncelikle kullanıldığını belirtmiştir. Araştırma sonuçları önümüzdeki beş yıl içinde vergi departmanlarında risk yönetimi sürecinin resmileştirilmesinin önemli bir odak noktası olacağını göstermektedir.

Dünyada görülen bu gelişmeler yanında ülkemizde birçok eksiklik dikkat çekmektedir. Örneğin, ülkelerde vergi konusundaki belirsizlikleri gidermek ve idareye açıklamada bulunmak için birçok müessese kullanılırken, ülkemizde sadece özelge ve yeni kullanılmaya başlayacak izahat davet uygulaması vardır. Bu uygulama da mükelleflerin açıklamalarının alınması için doğru bir şekilde düzenlenememiştir. Bununla birlikte büyük mükelleflere yönelik işbirliğine dayalı bir uyum programı bulunmamaktadır. Hatta ülkemizde “büyük mükellef olma kriterleri” bile tam olarak belirli değildir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın mükellefi olma açısından, vergi incelemeleri

⁸ KPMG, “2016 Küresel Vergi Araştırması Özet Rapor: Şirketlerin Vergi Bölümlerinin Bugünü ve Geleceğine Bakış: Dönüşüm Beklentileri”, 2017, <https://www.kpmgvergi.com/PDF/2017-yay%C4%B1nlar/kuresel-vergi-arastirmasi.pdf>, (02.03.2017).

açısından ve KDV iadesi açısından olmak üzere üç farklı kritere bağlı olarak büyük mükellefler için işlem yapılmaktadır⁹.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yeniden yapılandırılması kapsamında ele alınan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (BMVDB) 2007 yılında İstanbul'da kurulmuştur¹⁰. Mükellefler ciro (%35), ödenen toplam vergi (%25), aktif büyüklük (%40) kriterlerine göre belirlenmiş, ayrıca bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren tüm kuruluşlar herhangi bir kritere tabi tutulmaksızın bu kapsama alınmıştır. İstanbul'da bulunan büyük şirketler belirlenerek durum yazılı olarak kendilerine bildirilmiştir¹¹. İlk başta 493 firmayla başlayan uygulamada günümüzde 797 şirkete hizmet vermektedir. Aşağıdaki tablo incelendiğinde büyük mükelleflerin devletin toplam vergi gelirlerinin %20'sini ödedikleri görülmektedir. Ölçeğe bağlı bu durum onların işlemlerini daha karmaşık hale getirmekte, vergi risklerinin belirlenmesini ve yönetilmesini gerektirmektedir. Bunun için çoğu ülkede karşılıklı işbirliğine dayalı ve güven üzerine kurulu uyum modelleri kullanılmaktadır.

Tablo 82. BMVDB'ye Bağlı Mükelleflerin Vergi Gelirleri İçindeki Durumu

| VERGİ TÜRÜ | BMVDB | BMVDB Vergi Gelirleri İçindeki Payı | TÜRKİYE | TÜRKİYE Vergi Gelirleri Toplamı İçindeki Payı | BMVDB TÜRKİYE İçindeki Payı |
|--------------------------------|---------------------|-------------------------------------|---------------------|---|-----------------------------|
| | 2016 Brüt Tahsilatı | | 2016 Brüt Tahsilatı | | |
| Kurumlar Vergisi | 13.125.940.615 | 12,46 | 46.898.205.459 | 8,86 | 27,99 |
| Gelir Vergisi Tevkifatı | 23.864.157.576 | 22,65 | 115.893.141.995 | 21,90 | 20,59 |
| Özel Tüketim Vergisi | 36.440.378.396 | 34,58 | 121.181.155.884 | 22,90 | 30,07 |
| Katma Değer Vergisi | 17.154.171.088 | 16,28 | 91.965.337.106 | 17,38 | 18,65 |
| Özel İletişim Vergisi | 3.571.663.916 | 3,39 | 4.990.373.338 | 0,94 | 71,57 |
| BDMV | 9.124.748.976 | 8,66 | 11.075.995.390 | 2,09 | 82,38 |
| Diğer Vergiler | 2.099.162.198 | 1,99 | 137.259.555.969 | 25,93 | 1,53 |
| Vergi gelirleri Toplamı | 105.380.222.764 | 100,00 | 529.263.765.141 | 100,00 | 19,91 |

Kaynak: BMVDB, <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/2016-yili-faaliyet-sonuclari-ile-2016-yili-hesap-donemine-ait-kurumlar-vergisine-iliskin-aciklamalar>, (18.03.2017).

⁹ Hasan Aykın, "Büyük Mükellefi Tanımlamak", *Yaklaşım*, S. 272, Ağustos 2015, s. 25.

¹⁰ 05.08.2006 tarih ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulmuştur.

¹¹ Aykın, "Büyük Mükellefi Tanımlamak", a.g.m., s. 28.

2011 yılında VDK'nın kurulmasından sonra Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (34 adet), Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (3 adet), Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (2 adet), Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (3 adet) kurulmuştur. Ankara, İstanbul ve İzmir'de kurulan Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı – B Grubu 600 vergi müfettişiyle çalışmaktadır. Bu Başkanlık bünyesinde denetlenecek büyük mükellefler Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik¹², 2016/1 sıra numaralı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi ve Kurul tarafından yapılan diğer idari düzenlemeler çerçevesinde belirlenmektedir. Ayrıca bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik şirketleri daimi büyük ölçekli mükellef sayılmaktadır¹³. Önceki yıllarda bu mükelleflere yönelik sayısal bilgiler VDK faaliyet raporlarında açıklanırken, 2015 yılından itibaren açıklanmadığı tespit edilmiştir. Aşağıdaki tablo büyük mükelleflerin incelenme oranlarının diğer mükelleflerden büyük ölçüde fazla olduğunu göstermektedir. Bu sebeple büyük mükelleflere sunulacak hizmetler ve onların risklerinin azaltılmasına yönelik çalışmalar önem taşımaktadır.

Tablo 83. Türkiye’de Büyük Mükellefler ve Vergi İncelemesi

| | Büyük Ölçekli Mükellef Sayısı | İncelenen Mükellef Sayısı | Büyük Mükellef İnceleme Oranı | Toplam Mükellef İnceleme Oranı |
|-------------|--------------------------------------|----------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------|
| 2012 | 13.288 | 589 | % 4,43 | % 1,93 |
| 2013 | 13.774 | 2.111 | % 15,33 | % 2,90 |
| 2014 | 15.591 | 1.811 | % 11,62 | % 2,24 |

Kaynak: VDK, “Faaliyet Raporu 2014”, a.g.e., s. 39.

Büyük mükelleflerin belirlendiği diğer uygulama ise KDV iadesinde hızlandırılmış iade sisteminden yararlanacak olan mükelleflerin belirlenmesidir. Mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığınca verilen sertifikanın şartları; beş yıllık mükellefiyet, belirlenen tutarların en az üç tanesinin sağlanmış olması¹⁴, aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 250 ve üstü olması, 5 yılda defter ve belgelerin ibrazında imtina edilmemesi, beyannamenin birden fazla aksamaması, sahte veya yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma tespit edilmemiş olması, KDV iadelerinde özel esaslara tabi olunmaması ve vergi borcu

¹² 31.10.2011 tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³ VDK, “Faaliyet Raporu 2016”, a.g.e., s. 15.

¹⁴ Aktif toplamı 200 Milyon TL, maddi duran varlıklar toplamı 50 Milyon TL, öz sermaye tutarı 100 Milyon TL, net satışlarının 250 Milyon TL olarak belirlenmiştir.

bulunmaması olarak belirlenmiştir. Hızlandırılmış iade sistemi sertifikası sahibi mükelleflerin iade talepleri, tutarına bakılmaksızın, teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilmektedir¹⁵.

Görüldüğü gibi büyük mükelleflerin derecelendirilmesinde birçok düzenlemede farklı uygulamalar mevcuttur. Bu sebeple bir uygulamada büyük mükellef sayılanlar diğer uygulamadaki haklarından yararlanamamaktadır. Aşağıdaki tabloda büyük mükelleflerin belirlenme farklılıkları açıkça ortaya çıkmaktadır.

Tablo 84. Türkiye’de Büyük Mükelleflerin Kriterlere Göre Sayısal Dağılımı

| OECD | VDK Büyük Ölçekli Mükellefler | BMVDB | KDV’de Hızlandırılmış iade sistemi açısından büyük mükellefiyet |
|----------------------------|---|-------|---|
| 16.996 (2013 rakamı) | 13.288 (2012) 13.774 (2013) 15.591 (2014) | 797 | Yararlanan sayısı açıklanmamıştır. |

Kaynak: OECD, “Tax Administration 2013”; VDK, “Faaliyet Raporu 2014”, BMVDB, a.g.e.

Mükelleflerin en çok karşılaştıkları risklerden biri transfer fiyatlandırmasında emsal bedelin belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de emsal bedelin belirlenmesi için veritabanlarının kullanımı yaygın değildir. Örneğin bir anket çalışmasında 10 Milyon \$ ve üzerin yıllık ciroya sahip olan şirketlerden katılımcıların %50’si veritabanı kullanmaktayken, daha düşük ciroya sahip olan işletmelerde kullanım oranı %8 olarak bulunmuştur. Bu duruma İstanbul 11. Vergi Mahkemesi’nin yabancı ülke verilerini temel alan veritabanlarının kullanılması ile oluşan sonuçların Türkiye’de emsal bedelin tespitinde dikkate alınamayacağı yönündeki kararı etki etmektedir. Kararın gerekçesi bu veritabanlarının yurtdışı şirketlerin verileriyle çalıştığı ve bunların Türk pazarında faaliyet gösteren şirketler için uygulanamayacağı yönündedir¹⁶. Türkiye’de Türk pazarını temel alan bir veri tabanının oluşturulması önemli bir konudur¹⁷.

Vergi sistemindeki karmaşıklık, şirketleri şeffaflığa götüren süreçler, vergiden kaçınma kurallarının genişlemesi, uluslararası gelişmeler beraberinde birçok vergi risklerini getirmiştir. Bununla birlikte vergi risklerini önlemeye yönelik düzenlemelerin azlığı dikkat çekmektedir. Özellikle kademeli olarak UMS’ye tabi şirketlerin sayısının

¹⁵ GİB, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebligi/kdvgeneluygulamatebligi_4c.htm, (17.08.2016).

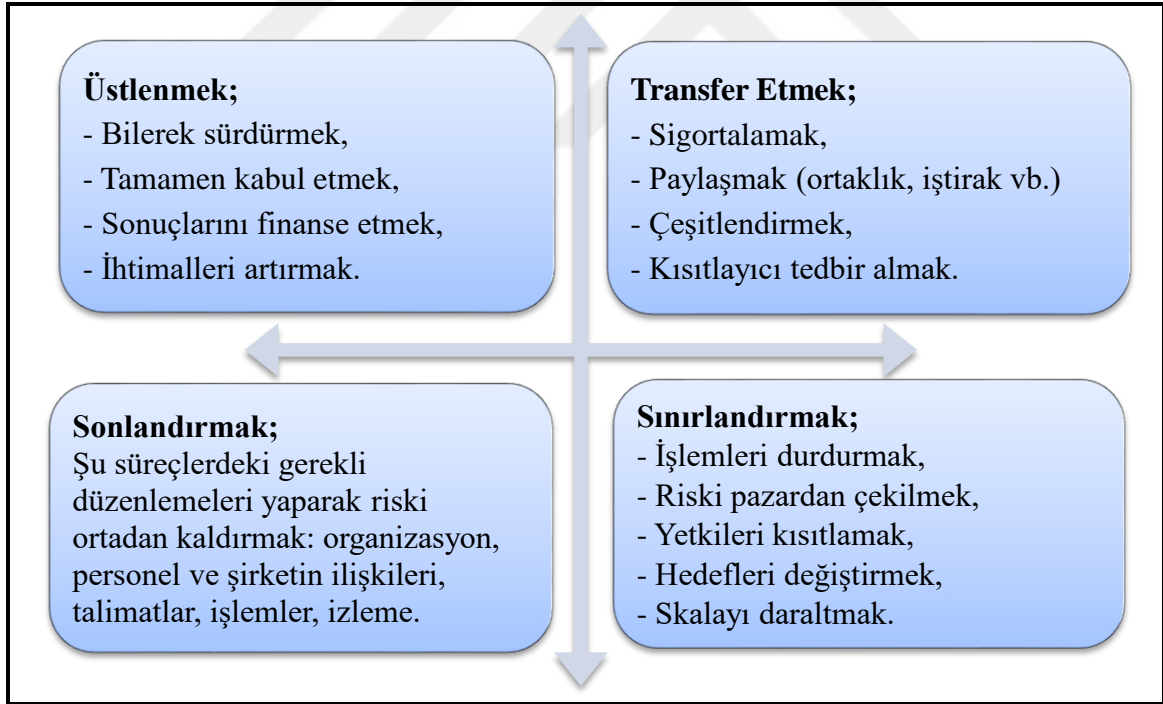
¹⁶ İstanbul 11. Vergi Mahkemesi Esas 2009/3169 ve Karar Sayısı 2010/2091.

¹⁷ Aydın, a.g.m., s. 209.

artmasıyla, 2019'dan itibaren uygulanacak UMS 12 kapsamında gelir vergisi işlemleri konusundaki belirsizliklerle ilgili raporlama zorunluluğu vergi riski yönetimini önemli hale getirmektedir. Bu sebeple Türkiye'de şirketlerde vergi risklerinin tespit edilmesi ve yönetilmesi için yeni stratejiler belirlenmeye başlanmalıdır.

II. ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ MODELİ

Riskleri tespit etmek ve/veya yönetmek için kullanılan süreç, program ve çerçeveler çok çeşitlidir. Her biri içinde en iyi uygulamalar olduğu gibi, işletme sürecine adapte olması daha zor uygulamalar da vardır. Bir model, herhangi bir işletmenin içinde şekillenerek, işlem, faaliyet ve yapılanmasına uyum sağladığı ölçüde başarıya ulaşır. Bu sebeple kullanılacak modellerin şirket yapısına uyum sağlaması önem taşımaktadır¹⁸. Şirketlerin vergi riskine yaklaşımı dört temel açıdan olabilir: üstlenmek, transfer etmek, sınırlandırmak, sonlandırmak. Bunlar aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanabilir.



Şekil 9. Vergi Riskine Müdahale Etmenin Dört Yolu

Kaynak: Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.e., s. 70.

¹⁸ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.e., s. 58.

Görüldüğü gibi şirketler, riskleri kendi stratejileri doğrultusunda üstlenir, transfer eder, sınırlandırır veya sonlandırırlar. Bunu yaparken de belirli süreçleri kullanmaktadırlar. Süreçleri oluştururken; iç kontrol çerçevesinden destek alınabileceği gibi, risk değerlendirmesinde hile denetimi ve geliştirilmiş yazılım programlarından da destek alınmaktadır. Bunların vergi riski yönetimine etkisi bu başlıkta değerlendirilecektir.

A. MEVCUT FAALİYETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

1. Ulusal Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

a. Denetim Programlarının Etkisi

Elektronik alanda yaşanan dönüşüm, muhasebe bilişim sistemlerini ve buna bağlı olarak denetim anlayışını da etkilemiştir. Bu dönüşüm muhasebe denetiminde çeşitli yazılımlar aracılığıyla desteklenmektedir. Elektronik sistemler; başta denetim anlayışı olmak üzere denetim sürecinde, tekniğinde ve kanıtlara erişilmesinde değişikliklere yol açmıştır¹⁹.

Bilgisayar destekli denetim, bilişim sistemleri denetimi, elektronik veri denetimi gibi ortaya çıkan yeni kavramlar elektronik denetim uygulamalarına yöneliktir²⁰. Bilgisayar destekli denetimde geliştirilen yazılımlar sayesinde bilgisayarın ve/veya operatörün yapabileceği olası hata ve hileler tespit edilmektedir. Bilgisayar destekli denetim teknolojileri; kontrol testleri veya daha farklı testler için veri tasnifi ve mukayesesi yapmak ve çıkarmak amacıyla denetçinin yararlanabildiği programlanmış bir dizi prosedür ve pakettir²¹. Bu teknolojilerin sağladığı en büyük avantajlar; etkin, verimli çalışma ve maliyetlerin azaltılması, daha fazla veriyle daha yaratıcı çözümlere ulaşılabilmesi, bağımsızlığın artması, kontrol imkanlarının yükselmesi, bilgi üretimine imkan sağlaması, yeni denetim alanları yaratması ve denetim birimlerinin öneminin artması olarak sıralanır²².

¹⁹ Mustafa Ay, “Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2007, s. 271.

²⁰ Özgür Teraman, Fatma Tektüfekçi Şenççek, “Elektronik Ortamda Denetim ve Yazılımların Kullanımına Yönelik Bir Uygulama”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 6, Sayı 2, 2014, s. 119.

²¹ INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberi, 2000, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Intosai_Denetim_Standartlari_UygRehber.pdf, (18.12.2016), s. 48.

²² Ay, a.g.e., ss. 272, 278.

Sistem aracılığıyla gerçekleşen verinin eksiksiz olduğunun tespiti için toplam alma, bazı değerler dizisine yönelik bilgi edinmek için katmanlara ayırma, istenilen alanlardaki veriye yönelik özetleme, iki farklı veri grubunu karşılaştırmak için birleştirme, denetim testi için örnekleme, mükerrerlik kontrolleri, verilerin dönemsel incelenmesi için dönemlere ayırma, hatalı veya sahte işlemlerin ortaya çıkarılması olan boşluk belirleme gerçekleştirilmektedir²³. Bunun yanında bazı hesaplamalardaki farklı sonuçlarını görmek için yeni hesaplamalar yaratma, veriler arasındaki aykırı değerleri tespit etme, bazı alanları karşılaştırmayı kolaylaştırmak için çapraz tablolama, kurumsal verilerdeki belirli rakamların, rakam kombinasyonlarının, belirli sayıların ve yuvarlak sayıların anormal çoğaltılmalarını bulmak için tasarlanmış denetleme teknolojisini kullanımına yönelik Benford Yasası çerçevesinde tablolanmış verilerdeki basamakların beklenen frekansları ve bunlardan sapmaları gösterme, bağımlı ve bağımsız değişkenlerin ilişkilerini ölçmeye yönelik regresyon analizleri uygulanabilmektedir²⁴. Bu yolla verilerin tamamı üzerinden analiz yapılarak, zaman tasarrufu sağlanmakta, belirli puanlama sistemleriyle riskli alanların belirlenmesi, farklı kaynakların veri gruplarını ilişkilendirme, kontrol ortamındaki zayıflıklar ve eksiklikleri tespit etme ve işlemlerin firma ya da sürece uygun olarak özelleştirilebilmesi yapılmaktadır²⁵.

Bilgisayar destekli denetim araç ve teknikleri, bilişim teknolojilerinin denetime yardımcı olması için her şekilde kullanımı olarak tanımlanır²⁶. Genelleştirilmiş denetim yazılımları (GDY), bilgisayar destekli denetimde sıkça kullanılan yazılım gruplarındandır. Bilgisayar depolama ortamında tutulan verilere erişmek ve bunlara sorgulamak için kullanılacak hazır bir yazılım paketidir²⁷. Bu yazılımlar, şirketlerde ortaya çıkabilecek birçok muhasebe sorununu göz önünde bulundurarak hazırlanmış ve bunlara yönelik denetim yapmayı amaçlayan bir yazılımdır. GDY, denetçilerin bilgi işleme faaliyetlerini yapmaları için tasarlanmış, bilgisayar programı veya programlar dizisidir²⁸.

²³ Göktürk Tamay, “İç Denetimde Yeni Trend: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri”, *İç Denetim*, Sonbahar-Kış, 2011, ss. 31-32, <https://www.tide.org.tr/uploads/tide28.pdf>, (15.12.2016).

²⁴ Aidi Ahmi, “Adoption of Generalised Audit Software (GAS) by External Auditors in the UK”, PhD Thesis, Brunel University, London, 2012, ss. 43-44.

²⁵ Tamay, a.g.e., s. 32.

²⁶ Robert L. Braun, Harold E. Davis, “Computer-Assisted Audit Tools and Techniques: Analysis and Perspectives”, *Managerial Auditing Journal*, 18 (9), 2003, <https://doi.org/10.1108/02686900310500488>, (19.03.2017), s. 726.

²⁷ Wale Wahab, “Generalized Audit Software (GAS)”, 2006, [http://ezinearticles.com/?Generalized-Audit-Software-\(GAS\)&id=327704](http://ezinearticles.com/?Generalized-Audit-Software-(GAS)&id=327704), (05.01.2017).

²⁸ Melih Erdoğan, “Muhasebe Bilgi Sisteminde Güvenlik”, *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Ed. Fevzi Sürmeli, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayını, 2007, s. 283.

Denetimde bilgisayar destekli sistemlerin standartları için uluslararası 4 kuruluşun çalışmaları önemlidir²⁹: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC), Amerikan Yetkilendirilmiş Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (Information on Systems Audit and Control Association - ISACA) ve Amerikan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditor – IIA).

1960'lı yıllardan itibaren daha küçük ve az maliyetli bilgisayar üretimi, kurumlarda bunların kullanımının yaygınlaşmasıyla devam etmiştir. Muhasebe bölümleri bilgisayarların temel kullanım alanları olmuş ve farklı sistemler ile muhasebe yazılımları buna bağlı olarak elektronik denetimleri de gerektirmiştir. Genel denetim yazılımına ilk örnek, 1968 yılında AICPA tarafından geliştirilen elektronik veri süreci (EDP)'dir. EDP denetçilerinin sonraki tarihlerde kurduğu EDPA (Electronic Data Processing Auditors Association) daha sonra ISACA adını almıştır. Bu dernek tarafından geliştirilen COBIT (Control Objectives for Information and related Technology) kurumlarda iş, yönetim strateji ve operasyonlar ile bilgi teknolojileri arasındaki uyumu sağlayan, bilgi teknolojileri ile ilgili standartları ve kontrolleri tanımlayan bir çerçevedir³⁰. ISACA tarafından yayınlanan Bilgi Sistemleri Denetim Kılavuzu G3'te bilgisayar destekli denetim araç ve teknikleri kullanma konusunda; denetçinin bilgi, deneyim ve uzmanlığı, uygun araç ve teknikleri kullanma kullanılabilirliği, bu tekniklerin kullanılan manuel tekniklerle uyum ve onlar üzerindeki etkinliği, zaman kısıtlamaları, bilgi sisteminin ve bilgisayar teknolojilerinin uyumu ve denetim riski düzeyinin etkili olduğu kabul edilmektedir³¹. Denetimde bilgisayarların yaygınlaşması denetçinin, bu sistemlerle ilgili temel bilgi edinmesi zorunluluğunu da doğurmuştur. IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı'nda muhasebe meslek mensuplarının mesleğe giriş öncesi ve sonrası bilgi teknolojileri yeterlilik şartları belirlenmiş, denetçinin bilgi teknolojileri yeterlilik şartları ele alınmıştır. IFAC tarafından düzenlenen Uluslararası Denetim Standartları'na paralel olarak KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartları'nda (BDS) bilgisayar destekli denetim teknikleri ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır³².

²⁹ Ay, a.g.e., s. 281-283.

³⁰ Mete Türkyılmaz, "Bilgi Teknolojileri Denetiminin Kısa Tarihi: Nereden Geldi Nereye Gidiyor?", *İç Denetim*, Sonbahar-Kış, 2011, ss. 44-45, <https://www.tide.org.tr/uploads/tide28.pdf>, (15.12.2016).

³¹ Ahmi, a.g.t., s. 39.

³² Bkz. BDS-240/A37, Ek2; BDS-315/A91; BDS-520/A9; Ali Altuğ Biçer, Osman Aydın, "Denetimde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (BDDT) Kullanımı ve Bu Yöntem ile Bir Suistimal Vakasının Tespiti", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Dergisi*, Y.14, S.28, Güz 2015, ss. 219-220.

1980'lerin sonunda oluşturulan IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) ve ACL (Audit Command Language)'den sonra sistemler gelişmiştir. Günümüzde özellikle bunların yanında SAS, Access, SQL, TopCAATs, ActiveData for Excel, Panaudit Plus, CA's Easytrieve, Statistical Analysis System (SAS) ve Statistical Package for Social Sciences (SPSS) gibi yazılımlar da kullanılmaktadır³³. Aşağıdaki tabloda bazı geliştirilmiş denetim yazılımları ve özelliklerine ilişkin bilgiler yer almaktadır:

Tablo 85. Geliştirilmiş Denetim Yazılımları ile İlgili Bazı Bilgiler

| Kullanım Alanları | Açıklama | Özellikler |
|---|--|--|
| IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) | Dünya genelinde kullanılan Windows tabanına uyumlu bir yazılımdır. | Örnekleme, dizi kontrolü, aralık belirleme ve işlemleri kopyalama, toplam alma, farkları raporlama, yeniden hesaplama, dosya karşılaştırma, çoklu format gönderme ve aktarma, endeksleme, katmanlandırma, manyetik teyp erişimi. |
| ACL (Audit Command Language) | Veri analizi ve denetim raporları için kullanılmaktadır. | Örnekleme, toplam alma, tekrar hesaplama, dosyaları karşılaştırma, çoklu format gönderme ve aktarma, endeksleme, katmanlandırma, manyetik teyp erişimi |
| APPLAUD | IDEA ve ACL özelliklerine sahip çalışması için daha fazla bilgisayar belleği gerektirir. | Örnekleme, toplam alma, dosya karşılaştırma, çoklu format gönderme ve aktarma, endeksleme, katmanlandırma, manyetik teyp erişimi. |
| EDA (Exploratory Data Analysis) | Finansal denetimde kullanılır. | Mahsup fişleri ve bazı testler için bilgi ve destek sağlar. |
| Prospector | Veri yükleme ve inceleme yapan Windows destekli yazılımdır. | Veri ve formatlarını belirleme, Windows ara birimi, çoklu format gönderme ve aktarma, manyetik teyp erişimi, istisnai rapor hazırlama. |
| Sage Sterling | Küçük çaplı muhasebe uygulamaları içindir. | Örnekleme, toplam alma, hesap üretimi, çoklu format gönderme ve aktarma, güncel değişiklikler, endeksleme. |
| CA Panaudit Plus | Dosya inceleme yazılımdır. | Örnekleme, toplam alma, endeksleme, katmanlandırma, dosya karşılaştırma, ana ya da kişisel bilgisayar fonksiyonları. |
| Audit System (AS2) | Destek şablonu ile iç denetim uygulaması için geliştirilmiştir. | Belge yönetimi, akıllı denetim desteği, çalışma kağıdı hazırlama, denetim evreni ve risk değerlendirme, bilgi girişi. |

Kaynak: Teraman, Tektüfekçi Şençipek, a.g.e., s. 122.

³³ Teraman, Tektüfekçi Şençipek, a.g.e., ss. 119-120; Ahmi, a.g.t., s. 43.

Yukarıdaki tabloda yer alan GDY'ler dışında Türkiye'de üretilmiş sistemler de vardır. Bunlara örnek olarak TÜBİTAK tarafından desteklenen CAP (Computerized Audit Programme) ve bir firma tarafından geliştirilen VERDE (Vergi Denetçisi) verilebilir.

CAP, “futurecom” tarafından geliştirilmiş risk değerlendirme ve raporlaması yapan, risk temelli bir bağımsız denetim programıdır. Genel kabul görmüş denetim standartları, vergi mevzuatı, TTK, SPK, UFRS ve TMS ile uyumlu olarak çalışmaktadır³⁴. CAP programı, denetim süresince yapılan tüm çalışmaları içerisinde bir bütün halinde barındıran ve yapılan işlemlerin takibini sağlayan bir uygulamadır. İçindeki bölümler; müşteri tanımları, kullanıcı ve rol tanımları, müşteri kabul, yıllık denetim planı, devamlı denetim dosyası, denetim dosyası, risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlamadan oluşmaktadır³⁵. Ek-3'te CAP'in kontrol sonuçlarına yönelik görseli yer almaktadır.

GİB onaylı ilk e-fatura özel entegratörü olan Visionplus'ın kurucusu İdea Teknoloji Çözümleri Şirketi, bu programı sürekli geliştirmektedir. Visionplus'ta geliştirilen e-denetim, zamanla yerini VERDE'ye bırakmıştır. VERDE, Türkiye'de geliştirilen bir sistem olmakla birlikte özellikle e-defter ile mükelleflerin GİB'e defterini yüklemeyen yapması gereken vergisel ve muhasebesel gerekliliklere odaklanmaktadır. E-Defter ile ilgili mevzuatlara ilişkin kontroller gerçekleştiren sistem, denetim için gerekli olan öncelikle elektronik belgenin doğru bir şekilde oluşturulup oluşturulmadığı ve mevzuatın ön gördüğü koşullara yönelik (vergi, muhasebe, sosyal güvenlik ve ticaret) 500'ün üzerinde kuralla ilişkin kullanıcıların anlayacağı somut çıktılar sunmaktadır. Ayrıca verilere ilişkin mantıksal tutarlıklar farklı senaryolara göre risk açısından değerlendirilmekte, sistem sektör ve ölçek farkına göre uyarlanabilmektedir³⁶.

Geleneksel denetim anlayışı daha çok geçmiş verilere ve olaylara odaklanırken, proaktif denetim cari dönem verileri üzerinde yapılmaktadır. Bu sebeple tahminleyici modeller kullanılması ile böylece hata ve risklerin tespit edilmesi gerekmektedir³⁷.

³⁴ CAP Programı Hakkında, <http://futurecom.com.tr/cap-bilgisayarli-denetim-programi/>, (05.01.2017).

³⁵ CAP Bilgisayarlı Denetim Programı, http://futurecom.com.tr/Fequqetre2RUB6ab/wp-content/uploads/CAP_GeneL_Bakis.pdf, (18.01.2017).

³⁶ Emre İyibilir, “VERDE ile E-Defter Vergi Denetimi”, Capital, 8, 2016, http://www.ideateknoloji.com.tr/Sites/1/upload/files/capital_agustos_adv-129-129.pdf, (18.01.2017), s. 118.

³⁷ İyibilir, a.g.e., s. 118.

b. COSO ve Geliştirdiği Çerçeveseler

(1) COSO ve İç Kontrol Çerçevesi

Amerika’da beş bağımsız meslek kuruluşundan oluşan Treadway Komisyonu olarak da adlandırılan COSO, yaptığı çalışmalarla iç kontrol ve kurumsal risk yönetiminin işletmelerde standartlaşması için adımlar atmıştır. İç kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetlerinden oluşan COSO iç kontrol modeli, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, mali raporların güvenilirliği ve mevzuatla uyumuna odaklanan çok boyutlu bir süreçtir³⁸.

COSO’nun iç kontrol ve risk yönetimine ilişkin yayınları şunlardır: Internal Control – Integrated Framework (1992), Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies (2006), Internal Control – Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems (2009), Internal Control – Integrated Framework (2013)³⁹. COSO’nun iç kontrolle ilgili 1992 yılından itibaren yaptığı çerçeveseler yaygın bir şekilde kabul görmüş, günümüzde de dünya genelinde kullanılmaya devam etmektedir⁴⁰. Bu çalışmaların güncellenmesinin sebebi; kurumsal yönetimin artan önemi, daha açık ve anlaşılabilirlik sağlamak, riske dayalı yaklaşımlardaki gelişim, globalleşme, iş hayatında ve yapılanmalarındaki karmaşıklık, destek hizmetini alımlarının artışı, teknolojik gelişmeler, mevzuatın getirdiği yükümlülüklerin çoğalması, suiistimallerin tespiti ve önlenmesine yönelik beklentiler olarak kabul edilmektedir⁴¹.

14 Mayıs 2013’te COSO, İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve’yi güncellenerek yayınlanmıştır. COSO, çerçevenin güncellenmesinde PwC ile birlikte çalışılmış ve 700 katılımcıya anket uygulanmış, 250 kişi ve kurumun da ayrıca görüşlerini almıştır. Değişiklikler; bileşenleri oluşturan ilkeler, ilkelerin özelliklerini belirten odak noktaları, teknolojik değişimlere uyum, yönetişimin öneminin vurgulanması, finansal olmayan raporların sürece dahil edilmesi ve suiistimallerle mücadelede daha fazla yer verilmesi noktasındadır⁴².

³⁸ Türedi, Gürbüz, Alıcı, a.g.m., s. 141.

³⁹ COSO, “Internal Control - Integrated Framework / PPT Slides”, <https://www.coso.org/documents/COSOUtreachDeckMay2013.pptx>, (18.01.2017).

⁴⁰ Türedi, Gürbüz, Alıcı, a.g.m., s. 143.

⁴¹ Ersin Bulut, “COSO 2013: Bataklığı Kurutmak mı?, Sinekleri Öldürmek mi?”, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Sunumu, www.tide.org.tr/uploads/TIDE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf, (21.01.2017), s. 7.

⁴² Bulut, a.g.e., s. 9.

COSO'nun iç kontrol hedefleri faaliyetler, raporlama ve uyum olmak üzere 3 kategoriden oluşur. Faaliyetlere ilişkin hedefler; kayıplara karşı varlıkların korunması, etkinlik ve verimlilikle ilgilidir. Raporlamaya ilişkin hedefler; güvenilirlik, zamanlılık, şeffaflık ve mevzuatla öngörülürmüş standartlara ve/veya kuruluşun politikalarına uygulugu kapsar. Uygunluğa ilişkin hedefler; mevzuata bağlılıkla ilgilidir⁴³.

Bu hedeflere ulaşmak için iç kontrol yapısı birbiriyle ilişkili 5 bileşenden ve bu bileşenleri oluşturan 17 ilkedен meydana gelir⁴⁴:

- *Kontrol ortamı*, kuruluştа iç kontrolü gerçekleştirmek için temel oluşturan standartlar, süreçler ve yapılar bütünüdür. Yönetim kurulu ve üst yönetimin belirlediği yapıda, kontrol ortamı organizasyonun bütünlük ve etik değerlerini oluşturan, yönetim yükümlülüklerinin denetiminin sağlanması, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların paylaşımı, yetkili kişilerin geliştirilmesi ve eğitim süreci, performans için hesap verilebilirliği sağlamak için önlemlere yönelik ayrıntılı düzenleme, teşvik ve ödüller yer alır⁴⁵. Kontrol ortamı beş ilkedен oluşmaktadır⁴⁶: dürüstlük ve meslek ahlakı, yönetim kurulunun iç kontrol faaliyetlerini gözetim sorumluluğu, görev ve yetki dağılımının oluşturulması, çalışanların teşviki ve geliştirilmesinin taahhüdü, yetki ve sorumluluklar.

- *Risk değerlendirme* bileşeninde risk, bir olayın meydana gelmesi ve hedeflerin başarılmasını olumsuz olarak etkileme olasılığı olarak tanımlanır ve kurumların iç ve dış çeşitli risklerle karşı karşıya olduğu kabul edilir. Hedeflere ulaşmak için riskleri belirleme dinamik bir süreçtir. Hedeflere ulaşılmasında belirlenen riskler, kurumun kabul ettiği risk toleransına göre değerlendirilir. Böylece bu bileşen risklerin yönetilmesi için temel oluşturur. Risk değerlendirmesi için önkoşul, kurumun farklı seviyelerinde birbirleriyle bağlantılı olan hedeflerin oluşturulmasıdır. Yönetim, tanımlamak ve analiz etmek için işlemler, raporlama ve uyumla ilgili hedefleri açıkça belirler. Yönetim ayrıca kurumlar için hedeflerin uygunluğunu değerlendirir. Risk değerlendirmesi ayrıca, yönetimin dış ortamdaki ve kendi iş modeli içinde iç kontrolü etkisiz hale getirebilecek olası değişikliklerin etkisini göz önüne almasını gerektirir⁴⁷. Risk değerlendirmesi dört ilkedен

⁴³ Nuran Cömert, "İç Kontrolerle İlgili Teorik Çerçeve ve COSO İç Kontrol Yaklaşımı", *Bütünlük Yaklaşımıyla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol*, Ed. Ganite Kurt, Tuğba Uçma Uysal, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 168.

⁴⁴ COSO, Internal Control – Integrated Framework 2013, Executive Summary, <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>, (01.02.2017). ss. 4-5.

⁴⁵ COSO, Internal Control – Integrated Framework 2013, a.g.e., s. 5.

⁴⁶ Türedi, Gürbüz, Alıcı, a.g.m., s. 145.

⁴⁷ COSO, Internal Control – Integrated Framework 2013, a.g.e., s. 4.

oluşmaktadır⁴⁸: hedeflerin belirlenmesi, risklerin belirlenmesi ve analizi, hile riskinin değerlendirilmesi, risklerde meydana gelebilecek değişimlerin izlenmesi.

- *Kontrol faaliyetleri*, hedeflerin başarılmasına yönelik risklerin azaltılmasına yönelik yönetim direktiflerinin gerçekleştirilmesi için politikalar ve prosedürler yoluyla belirlenen eylemlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun her düzeyinde, iş süreçleri içindeki çeşitli aşamalarda ve teknoloji ortamında gerçekleştirilir. Önleyici ya da belirleyici olabilirler ve yetkilendirme, onaylama, doğrulamalar, mutabakatlar ve iş performansı incelemeleri gibi manuel ve otomatik etkinlikleri kapsayabilirler. Görevlerin ayrımı genellikle kontrol faaliyetlerinin seçimi ve geliştirilmesine yönelik kurulmuştur. Görev ayrımı pratik olmadığında, yönetim alternatif kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir⁴⁹. Kontrol faaliyetleri üç ilkedен oluşmaktadır⁵⁰: faaliyetlerin seçimi ve uygulanması, teknolojiye dayalı genel kontrollerin yapılması, politika ve süreçlerin geliştirilmesi.

- *Bilgi ve iletişim*, kurumların hedeflerine ulaşılmasını desteklemek için işletmenin iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmesinde bilgiler gereklidir. Yönetim, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini desteklemek için hem iç hem de dış kaynaklardan ilgili ve kaliteli bilgiyi alır, üretir ve kullanır. İletişim, gerekli bilgileri sağlamak, paylaşmak ve elde etmek için sürekli, tekrarlayan bir süreçtir. İç iletişim, bilginin kuruluş genelinde yayılması için kullanılan bir araçtır. Üst yönetimden kontrol yükümlülüklerinin ciddiye alınması için personele açık bir mesaj iletilmesine olanak sağlar. Dış iletişim hem dış bilginin gelen dağılımını hem de gerekliliklere ve beklentilere cevap olarak dış taraflara bilgi sağlar⁵¹. Bilgi ve iletişim üç ilkedен oluşmaktadır⁵²: bilgilerin değerlendirilmesi, işletme içi iletişim süreçleri ve işletme dışı iletişim süreçleri.

- *Faaliyetlerin izlenmesi*, sürekli değerlendirmeler, ayrı ayrı değerlendirmeler ve bunların bileşiminin iç kontrolün bileşenleri mevcut ve beklentiler üzerindeki etkilerinin olup olmadığını belirlenmesi için kullanılır. İşletmenin farklı süreçlerine yayılan sürekli değerlendirmeler, bilginin zamanında alınmasını sağlar. Belirli periyotlarda yapılan ayrı ayrı değerlendirmeler kapsamı ve sıklığı; risklerin tespiti, sürekli değerlendirmelerin etkinliği ve diğer yönetim durumlarına bağlı olarak değişebilir. Bulgular, belirlenen kriterlere göre düzenleyenler tarafından değerlendirilir, standartları belirleyenler veya

⁴⁸ Türedi, Gürbüz, Alıcı, a.g.m., s. 147.

⁴⁹ COSO, Internal Control – Integrated Framework 2013, a.g.e., s. 4.

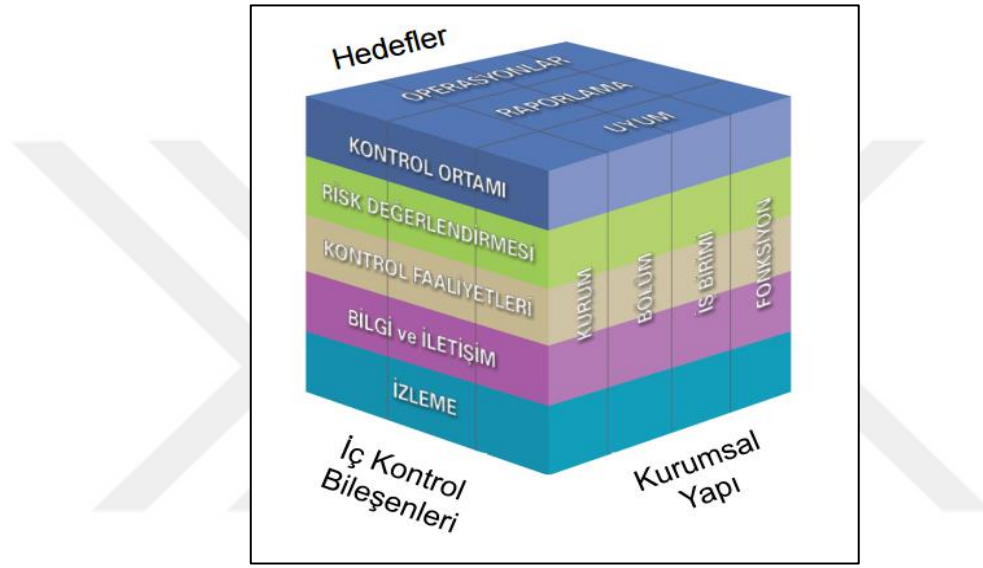
⁵⁰ Türedi, Gürbüz, Alıcı, a.g.m., s. 150.

⁵¹ COSO, Internal Control – Integrated Framework 2013, a.g.e., s. 5.

⁵² Türedi, Gürbüz, Alıcı, a.g.m., s. 151.

yönetim tarafından tanımlanır ve eksiklikler üst yönetime bildirilir⁵³. İzleme üç ilkedен oluşmaktadır⁵⁴: sürekli izleme faaliyetleri ya da gerekli olduğunda izleme faaliyetleri, eksikliklerin değerlendirilerek ilgili birim ve kişilere iletilmesi.

İşletmenin başarmak istediği hedefleri ve bunun başarmak için gerekli olan yapı arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bu ilişki bir küp yardımıyla formüle edilmiştir. Üç kategoriye ayrılan hedefler sütunda, beş bileşen ise satırda yer alır. Üçüncü boyut ise şirketin organizasyon yapısından oluşmaktadır⁵⁵.



Şekil 10. COSO İç Kontrol Çerçevesi

Kaynak: Bulut, a.g.e., s. 10.

(2) COSO Kurumsal Yönetim Çerçevesi

COSO 2001 yılında PwC ile işbirliği içinde yöneticilerin şirketlerde kurumsal risk yönetimi değerlendirebileceği ve süreci iyileştirebilecekleri bir çerçeve geliştirmek üzere çalışmaya başlamıştır⁵⁶. COSO'nun, iç kontrol yapısını geliştirerek mali raporların güvenilirliğinin artırılması amacıyla ve işletmelerin hedeflerine ulaşmalarını oluşturabilecek kurumsal risklerin açıklandığı Kurumsal Risk Yönetimi – Bütünleşik Çerçeve 2004 yılında yayınlanmıştır⁵⁷. Kurumsal risk yönetimi, türüne bakılmadan şirkette ortaya çıkan ya da

⁵³ COSO, Internal Control – Integrated Framework 2013, a.g.e., s. 5.

⁵⁴ Türedi, Gürbüz, Alıcı, a.g.m., s. 153.

⁵⁵ COSO, Internal Control – Integrated Framework 2013, a.g.e., s. 6.

⁵⁶ Emine Öner Kaya, Bekir Kaya, "Kurumsal Risk Yönetimi", *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol*, Ed. Ganite Kurt, Tuğba Uçma Uysal, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 58.

⁵⁷ Türedi, Gürbüz, Alıcı, a.g.m., s. 143.

çıkabilecek tüm risklerin ve bunların aralarındaki ilişkilerin bir bütün olarak yönetilmesi sürecidir. Kurumsal risk yönetimi, iç kontrolü de kapsayan daha geniş bir süreç olarak kabul edilmektedir, bu sebeple iç kontrol riskleri değerlendiren ve kurumsal risk yönetimine destek sağlayan ayrı bir süreç olarak düşünülmelidir⁵⁸.

COSO'nun temel yaklaşımları dikkate alınarak, kurumsal risk yönetimi için şu betimlemeler yapılabilir⁵⁹: devamlı bir süreç, kurumun her seviyesindeki personelin katılımını gerektiren, stratejilerin belirlenmesinde yol gösterici, her düzey ve birimde kurum genelinde uygulama gerektiren, kurumu etkileyen potansiyel durumları belirlemek ve riskleri yönetmek için kullanılan, kurumun hedefleri doğrultusunda faaliyette bulunmasında yöneticilere güvence sağlayan, birbirleriyle örtüşen hedeflere ulaşılmasını kolaylaştırır. COSO'nun sponsorlarından olan IIA'nın 2010 yılı Küresel İç Kontrol Araştırmasına 107 ülkeden 13.582 katılımcı katılmış; bu dönemden sonraki en önemli denetim aktivitelerinin kurumsal yönetimin gözden geçirilmesi (%23), kurumsal risk yönetimi sürecinin denetlenmesi (%20.4), şirket aktiviteleriyle hedeflenen stratejiler arasındaki bağlantıların gözden geçirilmesi (%19.9), denetim etiği (%19.9), UFRS'ye uyum (%18.8) konusuna yoğunlaşacağını açıklamışlardır⁶⁰.

Kurumsal risk yönetimi aşağıdaki hususları kapsamaktadır⁶¹:

- Risk alma istekliliği ve stratejisinin dengelenmesi: yönetim, stratejik alternatifleri değerlendirilmesi, hedefler belirlenmesi ve bunları yönetilmesinde mekanizmalar geliştirerek, kurumun risk alma isteğini göz önüne almaktadır.
- Riske karşılık olarak verilecek alternatif tepkilerin verilmesi: riske karşılık olarak verilecek alternatifleri (kaçınma, azaltma, paylaşma, kabullenme) belirlemektedir.
- Faaliyetlerle ilgili sürprizlerin ve kayıpların azaltılması: potansiyel olaylar ve verilecek karşılıkları belirleyerek, sürprizleri, kayıp ve maliyetleri azaltma imkanı tanımaktadır.
- Çoklu ve çapraz kurumsal risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi: kurumda farklı bölümleri etkileyen çok sayıda risklere ve bunların etkileşimine uygun karşılık belirlenmesini sağlamaktadır.

⁵⁸ Öner Kaya, Kaya, a.g.e., ss. 58-60.

⁵⁹ Öner Kaya, Kaya, a.g.e., s. 61.

⁶⁰ IIA, Characteristics of an Internal Audit Activity, 2010, <https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/2010-CBOK-Characteristics-of-an-Internal-Audit-Activity.pdf>, (15.01.2017), s. 23.

⁶¹ Öner Kaya, Kaya, a.g.e., s. 60.

- Fırsatların yakalanabilmesi: potansiyel olayların çok yönlü değerlendirilmesi, fırsatların belirlenmesi ve proaktif olarak hareket edilebilmesi olanağı vermektedir.

- Sermaye tahsisinin geliştirilmesi: risklerle ilgili yeterli bilgi sağlama, genel sermaye ihtiyacını değerlendirme ve sermaye tahsisi gerçekleştirmektedir.

İç kontrol çerçevesi gibi, kurumsal risk yönetiminin de hedefler, bunlara ulaşmak için bileşenler ve şirketin organizasyon yapısını içeren bir üç boyutlu küpü vardır. Bu küpte ilk olarak kurum hedefleri yer alır. Bu çerçevede kurum hedefleri 4 kategoriye ayrılmaktadır⁶²:

- Stratejik: misyonla ilgili ve onu destekleyen hedeflerdir.
- Operasyonel: kaynakların etkin ve verimli kullanımıyla ilgili hedeflerdir.
- Raporlama: güvenilirliğin sağlanmasıyla ilgili hedeflerdir.
- Uygunluk: yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere uyumla ilgili hedeflerdir.

Kurumsal risk yönetiminin üç boyutlu yapısının diğer boyutu ise bileşenleridir. Bu yapı birbirleriyle ilişkili 8 bileşenden oluşmaktadır⁶³:

- İç ortam: yönetim, alabileceği risk miktarını belirledikten sonra, iç ortam risk ve kontrolün çalışanlar arasında nasıl görülmesi ve karşılanması gerektiğine yönelik bir temel niteliğindedir. Bunun için çalışanlar, onların doğruluk, etik değerler ve beceriler içeren kişisel özellikleri ve iş yaptığı çevre iç ortam üzerinde etkilidir.

- Hedef belirleme: hedeflerin kurumun misyonu ve almayı planladığı risk oranı ile örtüşen bir şekilde belirlenmesini sağlamaktadır.

- Olay tanımlama: kuruma etkileyebilecek iç ve dış kaynaklı olayların tanımlanması, bunların risk, fırsat veya ikisine birden sebep olup olmadığı belirlenmektedir. Belirlenen fırsatlar, hedef belirleme aşaması için tekrar değerlendirilir.

- Risk değerlendirme: belirlenen risklerin yönetilmesi için analiz yapılır, riskler, olası içsel ve dışsal etki dereceleri hedeflerle ilişkilendirilir.

- Risk karşılık verme: kabul etme, kaçınma, azaltma ya da paylaşma gibi tepkiler belirlenir, yönetim tarafından risk toleransı ile değerlendirilir.

- Kontrol faaliyetleri: izlenen politika ve prosedürler ve risklere verilen karşılıkların etkin şekilde yürütülmesi için uygulanmaktadır.

⁶² PwC, a.g.e., s. 21; Öner Kaya, Kaya, a.g.e., s. 62.

⁶³ PwC, a.g.e., s. 26.

- Bilgi ve iletişim: bilgiler, ilgili tüm personelin kullanabileceği şekilde toplanır, tanımlanır ve iletilir. Riskleri tanımlamak, değerlendirmek ve karşılık vermek için her birimde bu bilgilere ihtiyaç vardır. Aynı zamanda etkin iletişim yoluyla personel, işleri ve sorumlulukları doğrultusunda daha iyi hareket edecektir.

- İzleme: tüm sürecin kontrol edilmesi ve gerekirse değişikliklerin yapılması gerekir. Bu şekilde değişen koşullara adapte olunarak, devam eden işlemler ve belirlenen farklılıklar arasında denge sağlanabilir.

COSO tarafından kurumsal risk yönetimi çerçevesi güncellemeleri başlamış ve güncellenen yeni versiyonun 2017 yılında yayınlanması planlanmaktadır.

(3) COSO Çerçevesinin Vergi Riski Yönetimine Uygulanması

Etkili bir risk yönetimi, vergi riski yönetimini de içeren bir yapıda olmalıdır, bunun için bir başlangıç olarak, COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi vergi riski yönetiminin kilit alanlarını tanımlamak için kullanılabilir⁶⁴. COSO çerçevelerinin uygulanması vergi riski yönetimi için temel niteliğindedir. Bunu kabul eden Elgood, Paroissien & Quimby (2004) çalışmasında iç kontrol çerçevesini kullanarak vergi riski yönetimi için bir çerçeve hazırlanmıştır. Öncelikle iç kontrol hedeflerinin, vergi ve vergi riski yönetimi açısından değerlendirmek gerekir⁶⁵.

Tablo 86. Şirket Hedeflerinin Vergi Riski Yönetimi için Belirlenmesi

| Hedefler | Vergi Riski Yönetimi için Değerlendirilmesi | Vergi Riski Alanı |
|--|--|-------------------------------------|
| İşlemlerin etkinliği ve verimliliği | Vergilerin organizasyon tarafından yönetilmesinin etkinliği ve verimliliği. Bu şirket genelinde vergiler üzerindeki mali ve operasyonel hedefleri kapsamaktadır. | İşlemsel ve Operasyonel Risk |
| Finansal raporların güvenilirliği | Mali durumu ve kazanç göstergeleri, kamuya açıklanan bilgiler gibi bu durumlardan seçilmiş finansal verileri kapsayan vergilerle ilgili güvenilir finansal bilgilerin hazırlanmasını içermektedir. | Finansal Muhasebe Riski |
| Mevzuata Uyum | İşletmenin tabi olduğu vergi kanun ve yönetmeliklerine (ve vergi ile ilgili muhasebe standartları gibi diğer ilgili mevzuata) uymakla ilgilidir. | Uyum Riski |

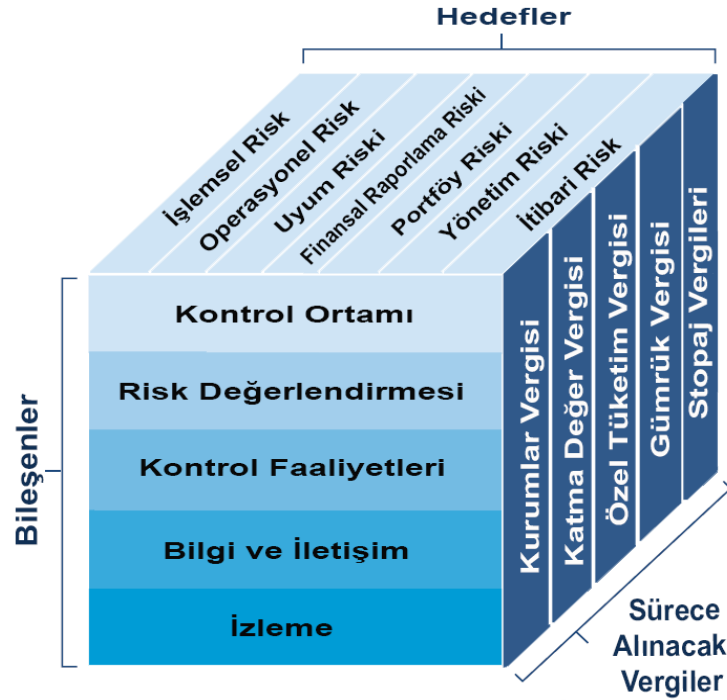
Kaynak: Elgood, Paroissien & Quimby, a.g.e., s. 22.

⁶⁴ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.m., s. 30.

⁶⁵ Elgood, Paroissien, Quimby, a.g.e., s. 22.

Yukarıdaki tablodan görüldüğü gibi, mevcut şirket hedefleri vergi riski alanlarından yedisinden dördünü kapsamaktadır. Bununla birlikte vergiyle ilgili portföy, yönetim ve itibari risk alanları mevcuttur. Bunların şirket hedefleriyle doğrudan alakalı olup olmayacağı düşünüldüğünde, belirlenen hedeflerden daha geniş oldukları görülmektedir. Bunun için küpün üst kısmının dört hedeften oluşması gerektiğini savunanlar vardır⁶⁶.

Diğer taraftan bu çalışma 2004 yılında yapıldığından ve o yıllarda COSO'nun kurumsal risk yönetimi çerçevesi taslak olarak açıklandığından o çerçeve değil, iç kontrol çerçevesi ele alınmıştır. Kurumsal risk yönetimi çerçevesi iç kontrol hedeflerine ek olarak şirket misyonuyla ilgili "stratejik hedefler" de içermektedir. Bu sebeple eğer çerçeve uygulanırken kurumsal risk yönetimi kullanılsaydı, kalan vergi riski alanlarını yani portföy, yönetim ve itibari riskleri de içereceği kabul edilmelidir. Küpün diğer boyutu olan kurumsal yapıdaki farklı departmanlar yerine farklı vergiler konulmaktadır⁶⁷. Sonuç olarak vergi riski yönetim çerçevesinin üç boyutlu hali aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.



Şekil 11. COSO Küpünün Vergi Riski Yönetimi İçin Uyarlaması

Kaynak: Elgood, Paroissien, Quimby, a.g.e., s. 23.

⁶⁶ Elgood, Paroissien, Quimby, a.g.e., s. 22.

⁶⁷ Elgood, Paroissien, Quimby, a.g.e., s. 23.

Yukarıdaki küpün içerdiği bileşenleri vergi riski yönetimi için ayrıntılı olarak incelendiğinde aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkar⁶⁸:

- *Kontrol ortamı*: yönetim kurulunun ve üst yönetimin vergi riski ve buna yönelik strateji ve hedefleri konusundaki tutumunu oluşturur. Bu onların vergi riski yönetimine, vergi riski politikalarının belirlenme derecesi ve bildiri ile bu politikaların performansını ölçmek ve izlemek için hesap verebilirlik düzeyine bağlılıklarını içerir. Vergi fonksiyonunun şirket içindeki diğer birimlerle dengelenmesi göz önünde bulundurulmaktadır.

Tablo 87. Vergi Riski Yönetimi Çerçevesi Kontrol Ortamı Bileşeninin Kapsamı

| |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Vergi riski şirketin genel strateji ve hedeflerinde ne gibi bir etkiye sahiptir?- Vergi riski, tekliflerin değerlendirilmesinde ve şirketin hedeflerine ulaşılmasına ilişkin kararlar alınırken diğer işletme riskleriyle birlikte göz önünde bulunduruluyor mu? |
| <ul style="list-style-type: none">• Şirketin vergi riski iştahı / toleransı nedir – şirket vergi riski açısından nerede ve ileride nerede olmak istiyor?- Şirketin vergi riski konusundaki yaklaşımı, yönetim tarzı ve tutumu nedir - risk kültürü nedir? |
| <ul style="list-style-type: none">• Yönetim kurulu vergi riskini nasıl yönetir?- Yazılmış ve kabul edilmiş bir vergi riski politikası ve metodolojisi var mı?- Yönetimin vergi riski ve vergi riski yönetimi ile ilgili stratejisi ve hedeflerini şirket genelindeki yetkilendirme, iletme ve benimsenmesi nasıldır?- Şirketin yönetim politikası tüm birimlerde anlaşılıyor mu?- Üst yönetim, politikalarının ve hedeflerinin uygulandığını nasıl kontrol ediyor – yetkilendirme ile uzman ve tecrübeli personele görev verilmesi nasıl değerlendiriyor? |
| <ul style="list-style-type: none">• Üst yönetim, şirketin vergi riski yönetiminin stratejileri ve hedefleri ile uyumlu olup olmadığını nasıl değerlendirir?- Vergi riskinin yönetimi ve hedeflere ulaşılmasının ölçülmesi ile ilgili bilgiler toplanıyor ve üst yönetim tarafından düzenli olarak gözden geçiriliyor mu?- Üst yönetim, vergi riski yönetiminde yeni vergi riskleri ve zayıflıkları veya eksikliklere nasıl tepki verir?- Üst yönetim, günlük faaliyetlerinde vergi riski yönetimi felsefesine ve stratejisine uygun hareket ediyor mu? |
| <ul style="list-style-type: none">• Vergi departmanının politikaları ve organizasyon yapısı organizasyonun temel hedeflerini nasıl destekliyor veya onunla çelişiyor mu? |

Kaynak: Elgood, Paroissien, Quimby, a.g.e., s. 25.

⁶⁸ Elgood, Paroissien, Quimby, a.g.e., s. 23.

- *Risk değerlendirme:* şirketin karşılaştığı farklı vergi riski türlerine organizasyonun farkındalığı ve tepkisi. Bu, organizasyonun vergi risklerini belirleme ve değerlendirme süreçlerini ve prosedürlerini ve bu risklerin kuruluşun vergi riski ile ilgili genel hedefleri doğrultusunda onları nasıl yönettiğini ve azalttığını içerir.

Tablo 88. Vergi Riski Yönetimi Çerçevesi Risk Değerlendirme Bileşeninin Kapsamı

| |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Vergi riskleri nasıl belirlenir, değerlendirilir ve kaydedilir?- Ekonomik, çevresel, politik, teknolojik faktörler gibi dış nitelikli unsurların ve sosyal faktörlerin sonuçları vergi riskinin hesaplanması ve değerlendirilmesinde dikkate alınıyor mu?- Vergi riskleri / sorunları / etkilerini belirlemek için belirlenen politika ve prosedürler nedir?- Hangi risk değerlendirme teknikleri kullanılıyor ve bu, geçmiş ve gelecekteki olayları göz önünde bulunduruyor mu?- Riski kim değerlendirir, onun risklerin doğru bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için vergi becerileri nelerdir?- Vergi riskini tanımlamak için operasyonlardan ve diğer iç faaliyetlerden nasıl bilgi elde edilir / toplanır?- Bazı vergi riskleri belirlendiğinden farklı alanları ya da bir araya gelerek daha fazla riske sebep olabilir. Bu gibi ikincil riskler, risk değerlendirmesinde yer alıyor mu? |
| <ul style="list-style-type: none">• Kararların değerlendirilmesinin etkinliği nasıldır?- Olayların olasılığı ve etkilerinin tahmini ve modellemesi nasıldır?- Tahminlerde senaryolar kullanılıyor mu?- Yetkili personelin deneyimi ve tecrübesi yeterli midir? |
| <ul style="list-style-type: none">• Riskler toplamaların bir portföy riski olarak değerlendirilmesi için bir araya getiriliyor mu? |
| <ul style="list-style-type: none">• Tespit edilen risklere verilen tepkiler nasıl tasarlanır ve uygulanır? |
| <ul style="list-style-type: none">• Riskten kaçınma ve azaltmanın vergi risklerine etkileri nasıl hesaplanır ve değerlendirilir? |
| <ul style="list-style-type: none">• Vergi riski değerlendirmesi nasıl belgelenmiştir? |

Kaynak: Elgood, Paroissien, Quimby, a.g.e., s. 26.

- *Kontrol faaliyetleri:* risk değerlendirmesinde tanımlanan vergi risklerini yönetmek için tasarlanmış ve kurulmuş olan ayrıntılı prosedürler ve süreçlerdir. Kontrol faaliyetlerinin tasarımı ve uygulanması, vergi risklerinin şirketin vergi riski hedeflerine ulaşması için yönetilmesine imkan sağlar. Kontrol faaliyetleri; politikalar, incelemeler, onaylar ve vergiyle ilgili dış görüşleri de içeren farklı formlarda olabilir.

Tablo 89. Vergi Riski Yönetimi Çerçevesi Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Kapsamı

| |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Şirketin kontrol faaliyeti politikaları nelerdir?<ul style="list-style-type: none">- Bu politikalar şirketi nasıl iletiliyor ve benimseniyor?- Hem önleyici hem de izleyici kontrol faaliyetleri kullanılıyor mu?- Kontrol faaliyetleri riskleri kapsayıcı nitelikte mi?- Uygun gözden geçirme süreci var mı?- Vergi planlamasının, işlemsel konuların ve vergiyle ilgili değişikliklerin genel olarak doğru şekilde uygulanmasını sağlamak için hangi kontrol ve işlemler var?- Kontrol faaliyetlerinden kimler sorumludur? |
| <ul style="list-style-type: none">• Ayrıntılı kontrol faaliyet prosedürleri nereye kaydedilir?<ul style="list-style-type: none">- Bilgi teknolojisine ve elektronik sistemdeki değişikliklere karşı riskleri azaltmak için hangi genel kontroller (bilgi teknolojisi ve bilgi sistemleri üzerindeki kontroller) kullanılır?- Hangi uygulama denetimleri (verilerin eksiksizliği, doğruluğu, yetkilendirilmesi ve geçerliliği üzerinde kontroller ve işlem süreçleri) kullanılır?- Kontrol faaliyetlerinin gerçek işlemleri nasıl belgelenir / gösterilir? |
| <ul style="list-style-type: none">• Kontrolleri ele alacak her türlü vergi için tespit edilen faaliyetler şunlardır:<ul style="list-style-type: none">- Vergi kanunları, düzenlemeleri ve kararlarındaki değişikliklerin zamanında tanımlanması,- Vergi kanunlarına uygun verilerin zamanlaması ve doğruluğu,- Vergi kanunlarının verilere doğru bir şekilde uygulanması,- Zamanında, doğru raporlama ve vergilerin ödenmesi. |

Kaynak: Elgood, Paroissien, Quimby, a.g.e., s. 27.

- *Bilgi ve iletişim:* şirketin vergi riski ile ilgili amaçlarının belgelenmesini ve ilgili kişilere bildirilmesini sağlamak için gerekli bilgi ve iletişimdir. Tüm vergi risklerinin tanımlanması ve sayısallaştırılmasını sağlamak için gerekli olan ve bu riskleri yönetmek için tasarlanan kontrollerin belgelenmesi için gerekli organizasyon içindeki işletim politikalarını ve prosedürlerini içerecektir. Ayrıca izleme sürecinin bulgularını da kapsar böylece, vergi riski üzerindeki kontrollerin etkinliği değerlendirilebilir, kontrollerin uygun şekilde gelişmesine izin verir ve hatalı durumlarda telafi edici etki gösterir.

Tablo 90. Vergi Riski Yönetimi Çerçevesi Bilgi ve İletişim Bileşeninin Kapsamı

| |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Vergi politikaları, vergi riski ve vergi kontrol faaliyetleri ile ilgili yeterli bilgi nasıl tanımlanır, toplanır ve ilgili personele iletilir?<ul style="list-style-type: none">- Vergi riski yönetimi ve vergi riskleri üzerindeki kontrollerin yürütülmesine ilişkin bilgilerin sağlanması için rol ve sorumluluklar hakkında açık bilgi var mı?- Bilgilendirmenin zamanında sağlanması için hangi prosedürler / süreçler vardır? |
|---|

| |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - Bilgi gereksinimlerini iletmek ve bilgi kaynakları hakkında geri bildirim sağlamak için hangi prosedürler bulunur? - Yetkili personel değiştiğinde iletişim ve devir teslimi sağlamak için hangi prosedürler uygulanır? |
| <ul style="list-style-type: none"> • Yönetimden yetkili bireylere ve oradan geriye şirket genelinde yukarı ve aşağı doğru ilgili bilgiler nasıl aktarılır? |
| <ul style="list-style-type: none"> • İlgili bilgiler işletme boyunca nasıl iletiliyor – bu şekilde vergi fonksiyonu, organizasyonun geri kalanında neler olduğunu fark eder ve böylece kurumun geri kalan kısmı ilgili vergi bilgilerine erişebilir mi? |
| <ul style="list-style-type: none"> • Veri / bilgi ilişkileri kaybetmeden nasıl yönetilir, kontrol edilir, toplanır ve ayıklanır? - Bilgi nasıl depolanıyor, korunuyor ve erişiliyor? - Değerli / kritik bilgiler için yedekleme / geri alma prosedürleri var mı? |
| <ul style="list-style-type: none"> • Dış / bağımsız kaynaklardan hangi bilgiler toplanır ve bunlar vergi riski değerlendirmesi ve vergi üzerindeki iç kontrollerin geliştirilmesini nasıl desteklemektedir? |

Kaynak: Elgood, Paroissien, Quimby, a.g.e., s. 28.

- *Vergi risklerinin izlenmesi*: iç kontrolün vergi riskleri üzerinde etkinliğinin gözden geçirilmesi ve hedeflenen vergi çıktıları üzerindeki kontrollerin etkinliğinin sağlanması için uygulanan prosedürlerdir. İzleme, kontrollerin etkin şekilde çalışmadığı yerleri ve kuruluş hedeflerine ulaşamadığını belirleyecektir. Bu, kontrollerin etkin bir şekilde çalışmadığı durumlarda telafi edici önlemlerin alınmasını sağlar ve yeni risklerin düzgün yönetilemediğini belirleyebilir.

Tablo 91. Vergi Riski Yönetimi Çerçevesi İzleme Bileşeninin Kapsamı

| |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Vergi riskleri üzerindeki iç kontrol işlemlerinin etkinliği nasıl değerlendirilir? - Vergi riski değerlendirmesinin izlenme sürekliliği nasıldır? - Risk değerlendirmesinin etkinliğinin ölçülmesindeki ve belirlenen risklerin azaltılmasının kontrol edilmesindeki yeterli sonuçlara ulaşmak için hangi inceleme / test prosedürleri mevcut? - Sonuçlara nasıl ulaşıyor? |
| <ul style="list-style-type: none"> • İzleme sürecinin sonuçlarını kim alır ve onları nasıl değerlendirir? - İç kontrol prosedürlerinin etkili bir şekilde çalışmadığı tespit edildiğinde, telafi edici önlemler alınır mı? - İzleme sürecinin bulguları; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetini nasıl etkiler? |
| <ul style="list-style-type: none"> • İzleme sürecinden bağımsız bir gözden geçirme var mı? |
| <ul style="list-style-type: none"> • İzleme süreci nasıl belgelendirilir? |

Kaynak: Elgood, Paroissien, Quimby, a.g.e., s. 29.

c. Risk Değerlendirme Süreçleri

Vergi riski yönetiminin firmanın genel riskleriyle ilişkisi, kapsamlı bir risk yönetimi sürecine sahip olan kurumlarda verginin de bir risk alanı olarak değerlendirilmesini sağlamıştır. Bu sebeple yapılan çalışmalara ve uygulamalara vergi alanlarının dahil edildiği görülmektedir. Örneğin Manistre (2009)⁶⁹, Birleşik Krallık'ta bulunan Araştırma ve Eğitim merkezi SOA tarafından yürütülen "Risk Management" çalışmasının bir bölümü olarak, kurumsal risk yönetiminde gelir vergisi açısından bir değerlendirme yapmaktadır. Benzer bir şekilde Guedrib, Rossignol & Omri (2015)⁷⁰ çalışmasında şirket içi yönetişimin vergi riski üzerine etkileri incelenmiştir. Bu çalışmada bağımsız bir kurumun ve şirket dışı vergi danışmanlığı almanın risk olasılığı üzerinde olumlu etkileri tespit edilmiştir. Mevzuat hükümleriyle vergi riski tanımlanırken, onların yönetilmesi için bir alan oluşturmaktadır. Bu sebeple mevzuata uygunluğu denetleyen bağımsız kurumların ve şirket dışı vergi danışmanlarının vergi riskinin yönetilebilirliğine katkı sağladığı tespit edilmiştir.

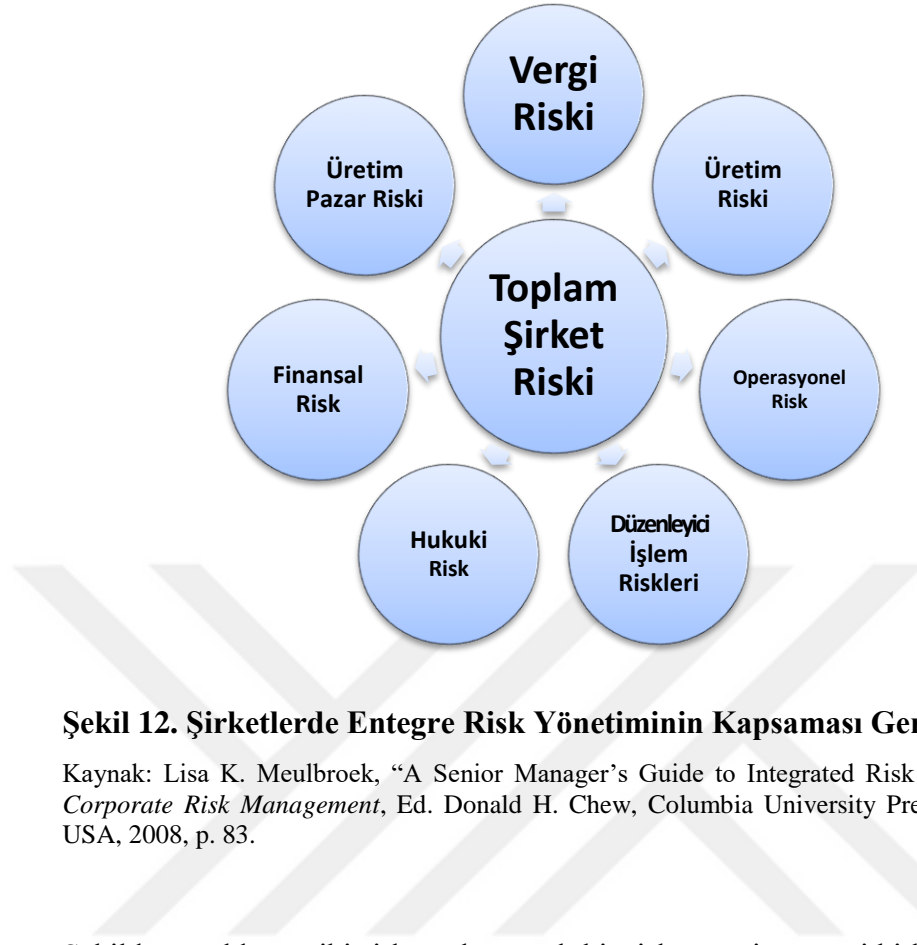
Risk yönetiminde sayısallaştırılabilir hukuki risklerden biri, vergi işlemlerinden doğan vergi riskidir. Bu ölçülebilir risklerin nakit akış modellerine dahil edilebileceği kabul edilmektedir. Vergi riskleri, vergileri hesaplama yöntemlerine göre nicelleştirilebilir. Bu amaçla, belirli durumlarda vergi matrahı ve uygulanabilir vergi oranı belirlenecektir. Örneğin, katma değer vergisi açısından, hizmetin ya da durumun vergiye tabi olup olmadığı belirlenerek sürece dahil edilmesi gerekir⁷¹. Şirketlerin planlamaları doğrultusunda ek gelir sağlaması, maliyetlerde tasarruf etmesi veya giderlerini azaltması vergilendirilebilir matrahın artışına sebep olur. Bu nedenle nakit hareketlerinde vergi, önemli bir gösterge olarak değerlendirilmelidir⁷².

⁶⁹ John Manistre, "An ERM Approach to Income Tax Risk", *Risk Management*, The Society of Actuaries (SOA) Publication, 2009, <https://www.soa.org/library/newsletters/risk-management-newsletter/2009/march/jrm-2009-iss15-manistre.aspx>, (15.03.2017).

⁷⁰ Mouna Guedrib, Jean-Luc Rossignol, Mohamed Ali Omri, "Tax Risk and Internal Governance Mechanisms: An Empirical Analysis in Tunisian Context", *Global Review of Accounting and Finance*, 6 (1), March, 2015, s. 43.

⁷¹ Österreichische Nationalbank, Guidelines on Credit Risk Management, Best Practices in Risk Management for Securitized Products", file:///C:/Users/hp/Downloads/lf_securit_engl_tcm16-23501%20(1).pdf, (17.03.2017), s. 39.

⁷² Sait Yüksel Kaygusuz, Şükrü Dokur, *Yönetim Muhasebesi*, Dora Yayınları, Bursa, 2012,



Şekil 12. Şirketlerde Entegre Risk Yönetiminin Kapsaması Gereken Riskler

Kaynak: Lisa K. Meulbroek, “A Senior Manager’s Guide to Integrated Risk Management”, *Corporate Risk Management*, Ed. Donald H. Chew, Columbia University Press, New York, USA, 2008, p. 83.

Şekilde görüldüğü gibi şirkette kapsamlı bir risk yönetim süreci birbiriyle ilişkili tüm risk alanlarını içermelidir. Sonuçta şirkette öngörülemeyen bir vergi riski oluşması, diğer riskleri etkileyerek bir domino etkisi yaratabilir⁷³. Benzer şekilde Erle’nin çalışmasında⁷⁴ vergi riskiyle ilgili bileşenler açıklanmış, bunların risk yönetimindeki yeri tartışılmıştır.

Risk değerlendirmesinde, sonuçların tahmini için yetkili personele çeşitli sorular yöneltilerek, çıkarımlar yapılmaktadır. Örneğin Segal, Segal & Maroun (2017)⁷⁵ çalışmasında Güney Afrika’daki şirketlerin vergi risklerinin organizasyonları için önemi açısından belirleme, sıralama ve yönetme biçimleri ile vergi risklerini raporlama gereksinimlerine yeterli ve uygun bir şekilde dahil edip etmediklerini anlamak için görüşme yöntemiyle 8 sorudan oluşan bir anket uygulanmıştır. Benzer şekilde CAP programı risk değerlendirmesine ilişkin öncelikle 400 sorudan oluşan bir kısmın denetim takımına yaptırılmasını içerir. Her sorunun kontrol amaçlı bir de onaylayıcı bulunmaktadır. Sorular; doğal risk tanımına yönelik soruların yanıtlanması ve tespit edilen

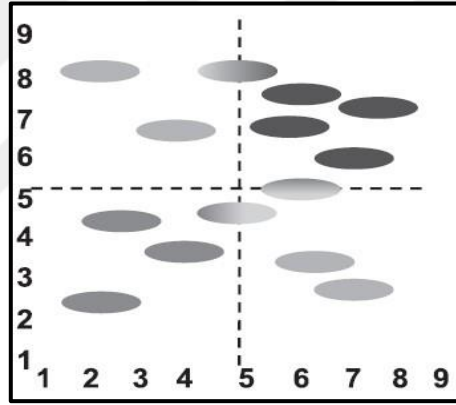
⁷³ Cozmei, Şerban, a.g.e., s. 1594.

⁷⁴ Erle, a.g.m.

⁷⁵ Talya Gail Segal, Milton Segal, Warren Maroun, “The Perceived Relevance of Tax Risk-Management in a South African Context”, *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 2017.

risklerin tanımlanması, kontrol riskine ilişkin soruların yanıtlanması ve tespit edilen risklerin tanımlanması, önemlilik tutarının hesaplanması, risklerin mali tablo hesaplarıyla ilişkilendirilmesi, birleşik riskin hesaplanmasına yöneliktir. Bu sorular bittiğinde bölüm kapatılır, tüm sorular yanıtlanmadan diğer bölüme geçilememektedir⁷⁶.

Vergi riski yönetimi için oluşturulacak vergi kontrol çerçevesinde risk belirleme için bir risk haritası oluşturulması önerilmiştir. Bu yolla hangi risklerin önceliklendirilmesi gerektiğine yönelik bir değerlendirme yapılabilmektedir. Kabul edilebilir risk seviyesi ve sınırı belirlendikten sonra farklı renk tonlarından yararlanılarak bir harita oluşturulur. Risk haritası, risk yönetiminde önemli bir araçtır ve birçok organizasyon bunu, vergi riskinin önemini işletmenin geri kalanına iletmenin açık ve etkili bir yöntemi olarak kullanmaktadır. Aşağıdaki örnekte, yatay eksen bir riskin etkisini ve dikey eksen şirketin bu riske hazırlık durumunu göstermektedir⁷⁷.



Şekil 13. Vergi Riski Haritası Yoluyla Risklerin Tespiti

Kaynak: Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.m., s. 39.

Piyasada yönetim, risk ve uyumluluk ile uğraşan birçok yazılım uygulaması bulunmaktadır. KPMG'nin bir risk yazılım şirketiyle çalışarak oluşturduğu sistemle, vergi kontrol çerçevesinin tamamen kurulup yönetilebilmesini sağlayan, yeni veya mevcut risk yönetim uygulamalarına tamamen entegre olan veya onların genişletilmesini sağlayan bir uygulama geliştirilmiştir. Bu uygulama COSO'ya dayandırılmıştır. Ek-2'de uygulamanın, vergi riski yönetimi bölümünün görseli yer almaktadır⁷⁸.

⁷⁶ CAP, Bilgisayarlı Denetim Programı, a.g.e., s. 5.

⁷⁷ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.m., s. 39.

⁷⁸ Peters et. al., a.g.e., s. 37, 39.

Deloitte'in kullandığı vergi riski değerlendirme süreci olan “Vergi Küpü” işletmenin vergi yönetim faaliyetindeki risk değerlendirme aracı olarak kullanılmaktadır. Sonuçların alınması için şirketin vergi departmanı ve diğer önemli paydaşlarla yarım günlük bir çalıştay yapılmaktadır. Vergi küpü, vergi riski yönetimi alanında iyi uygulamaları temel alan sorulardan oluşan bir soru seti bileşeninde oluşmaktadır.

| | Genel Vergi Yönetimi | Gelir Vergisi | Mal ve Hizmet Vergileri | SGK Primleri | Gümrük Vergileri | Dolaylı Vergiler | |
|------------------|----------------------|---------------|-------------------------|--------------|------------------|------------------|----------------------------|
| Yönetişim | %78 | %34 | %56 | %33 | %31 | %34 | |
| Personel | %56 | %45 | %33 | %55 | %66 | %54 | Değer < 40 yüksek risk |
| Süreç | %81 | %68 | %81 | %71 | %80 | %80 | 70 < değer < 40 orta risk, |
| Veri & Sistemler | %63 | %40 | %76 | %38 | %73 | %62 | > 70 düşük risk |

Şekil 14. Vergi Küpüne İlişkin Örnek Görünüm

Kaynak: Deloitte, “Tax Alert: A Focus on Topical Tax Issues”, a.g.e.

Cevapları, vergiyle ilgili risk değerlendirmesiyle birlikte dört bileşene göre ayırıştırır ve puanlar. Bu bileşenler; yönetim, personel, süreç ile veri ve sistemlerden oluşmaktadır⁷⁹. *Yönetişim*; en üst bileşen olarak vergi hedefleri ve bunların sonucu vergi riskleri tanımlanır. Bu uygulama şeffaflık, hesap verilebilirlik sağlamayı amaçlar ve mükelleflerin risk profilinin kontrol edilerek, düşük tutulması için gereklidir. *Personel*; sürecin işletme ve nitelikli personelle entegrasyonu, vergi veya finans departmanının vergi mevzuatında artan karmaşıklığına etkili bir şekilde ve hızlıca değişen iş ortamına uyumunu sağlar. *Süreç*; uyum, raporlama, planlama ve mükelleflerin gelir idaresiyle çeşitli etkileşimlerindeki etkili süreç, vergi veya finans departmanının etkili ve kontrollü bir şekilde işlemleri yürütmesini sağlar. *Veri ve sistemler*; vergi veya finans departmanının yüksek

⁷⁹ Deloitte, “Global Tax Cube”, a.g.e.

kaliteli vergi verisi elde etmesini veri ve sistemler desteklemektedir. Bu durum; doğru, eksiksiz ve zamanında vergi uyumu ve finansal raporlamada büyük önem taşımaktadır⁸⁰.

Sadece özel sektör tarafından değil, vergi idaresi tarafından da şirketlerde risk yönetimi desteklenmektedir. Örneğin ATO stratejik ve operasyonel olarak şirketlerde vergi riski yapısının neleri içermesi gerektiğini açıklamıştır⁸¹. Şirketlerin uygulayacakları stratejilerde yol gösterici bu başlıklar, şirketleri teşvik etmesi açısından önem taşımaktadır.

Tablo 92. Stratejik ve Operasyonel Açıdan Vergi Riski Yönetim Yapısı

| Stratejik düzeyde vergi riski yönetimi yapısı | Operasyonel düzeyde vergi riski yönetimi yapısı |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - Tüm ilgililer tarafından uyulması gereken belgelenmiş bir vergi riski yönetim politikası, - Gelir idaresinin şirketleri risk sınıflandırmasına alırken, uyguladığı risk farklılaştırma, kategorizasyon ve diğer ilgili konuların farkında olma, - Risk sınıflandırmasının sonuçlarını anlama, - Vergi riskini ve uygunluk maliyetlerini azaltmak için gelir idaresinin sunduğu hizmetleri ve uyum ürünlerinden haberdar olma ve gerektiğinde etkili bir şekilde kullanma, - Vergi riski yönetim çerçevesini uygulama sürecinin yönetim kurulunun bilgisine sunulması, - Vergi danışmanınızın risk tutumunun sürece uygun olarak işlediğini anlama, - Herhangi bir anlaşmazlığın çözümlenmesine yönelik memnuniyet, - Olası vergi yükümlülüğünün mümkün olduğunda tahmin edilen kadar olması, - Ödenen verginin iş sonuçlarıyla uyumlu olması, - Ödenen verginin iş sonuçlarıyla uyumlu olmaması durumunda makul bir açıklama, - Ticari anlamda sorunlar olan veya vergisel olarak açıklama gerektiren işlem veya düzenlemelerin olmaması, - Şirketin sürekli olarak kayıp bildirmesi durumunda, bunların gerçek ekonomik kayıplar ve genel performans açısından tatminkar bir şekilde açıklanabilmelidir. | <ul style="list-style-type: none"> - Vergi uyumuyla ilgili rol ve sorumlulukların açıkça tanımlanması, - Vergi stratejilerinin vergi risklerini etkili bir şekilde yönetmek ve idareyle ilişki kurarken makul bir yardım sağlamak için yeterli kaynağa sahip olması, - Kişisel vergi yükümlülüklerinin, vergi yönetiminde önemli görevlerde olan bireyler için güncel olmasına yönelik durum, - Muhasebede kullanılan ve idareye verilen vergisel bilgilerin doğru ve güvenilirliği, - Kayıtlarınızın ve kontrol sistemlerinin vergi yükümlülüklerinizi düzgün bir şekilde değerlendirmesini ve karşılamaını sağladığından emin olma, - Vergi ve ilgili mevzuat veya bunların yorumlanmasıyla ilgili değişikliklere uygun bir şekilde hareket edilmesi, - İlgili konuları belirlemek ve değerlendirmek için süreçlerin varlığı, - Vergi risklerinin iş süreçlerinde izlenmesi ve yönetim kurulu ile üst düzey yönetim düzenli tarafında olarak güncellenmesi, - Bilgi sistemleriniz önemli bilgilere erişim sağlaması ve kurumsal işlemlerde boşlukların olmaması, - Raporlama ve belgeleme tarihlerine uyum sağlanmalıdır. |

Kaynak: ATO, "Large Business and Tax Compliance", a.g.e., s. 11

⁸⁰ Deloitte, "Tax Alert: A Focus on Topical Tax Issues", 2015, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nz/Documents/tax/Tax-alert/2015/tax-alert-oct-2015.pdf>, (12.10.2016), s. 4.

⁸¹ ATO, "Large Business and Tax Compliance", a.g.e., s. 11.

Yukarıdaki değerlendirmeler sonucunda risk yönetiminde verginin de bir alan olarak kabul edilmesi gerektiği, buna yönelik birçok kurum tarafından çalışmaların yapıldığı, vergi idareleri tarafından desteklendiği ortaya çıkmaktadır.

d. Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasının Risk Yönetimine Etkisi

Muhasebe hileleri; çıkar sağlamak ve yanıltmak amacıyla işletmelerin kayıt, belge ve hesaplarının gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi durumudur. Bu hileler, ortaya çıkarılmasını güçleştirmek amacıyla çoğunlukla belgeler üzerinde yapılır. Hileler işletme çalışanları, yöneticiler ve işletme sahipleri tarafından yapılabilir⁸². Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X No: 22⁸³ Md. 4/(1) kasıtlı yapılmış hata kavramını, hile ve usulsüzlük olarak tanımlamaktadır. Tebliğin 4/(4) maddesine göre hile ve usulsüzlük; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder. İşletme politikalarına uymayarak; işletmede herhangi biri tarafından çeşitli amaçlarla gerçekleştirilen ve yüksek vergi riskine sebep olan hilelerin ortaya çıkarılması gerekir. Aksi takdirde işletmenin cezalarla karşılaşması kaçınılmaz olacaktır.

Muhasebe hileleri; kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra kayıt, uydurma adlara hesap açma, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı kullanılması, bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesi, kötüleştirilmesi veya iyileştirilmesi vb. durumlar olarak sıralanabilir⁸⁴. Bunların vergi riskiyle doğrudan ilgili olanlarına ek olarak; satış yolsuzlukları, alış yolsuzlukları, işletme giderlerini yükseltme, özel giderleri işletmeye aktarma, değerlendirme hileleri, arazi giderleri gizleme vb. uygulamalar verilebilir⁸⁵. Bilişim teknolojilerinin gelişimiyle ortaya çıkan bilgisayar hileleri gittikçe yayılmaktadır⁸⁶.

İşletmelerde hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve verimliliğin artırılması yanında risklerin ortadan

⁸² Ramazan Irmak vd., *Muhasebe Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi 7, Ankara, 2002, s. 39.

⁸³ 26.03.2011 tarih ve 27886 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁴ Irmak vd., a.g.e., ss. 41-50.

⁸⁵ Açık, a.g.m., s. 360.

⁸⁶ Fikret Çankaya, Bilal Gerekan, “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Nisan 2009, s. 94.

kaldırılması açısından önem taşımaktadır. Aynı zamanda hilelerin sebep olduğu kaynak ve imaj kaybının önlenmesi için hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi gerekir⁸⁷. Muhasebe hilelerinin tespit edilmesinde çeşitli denetim teknikleri kullanılmaktadır. Gözlem, ön inceleme, bilgi toplama ve soruşturma, fiziki sayım ve envanter, karşılaştırma ve puantaj, araştırma ve doğrulama, yeniden hesaplama ve aritmetik inceleme, işleme dayalı inceleme, gösterge incelemesi, analitik inceleme ve randıman bu tekniklerden bazılarıdır⁸⁸. Denetlenen işletmeyle ilgili bilgilerin önceden belirlenen ölçütlere uygunluğunu tespit etmek için denetçinin işletmeyle ilgili görüşlerini etkileyen her türlü bilgi, belge ve kayıt “denetim kanıtı” olarak kabul edilir. Kanıtlar önem, risk, nitelik, ölçek büyüklüğü ve ekonomik sebeplerle çok fazla olabilir⁸⁹. Teknolojik gelişmelerle birlikte iş sürecinin karmaşıklığı hilelerin normal tekniklerle ortaya çıkarılmasını zorlaştırmaktadır. Bu sebeple daha stratejik teknikler ve alanında yeterli bilgi ve niteliğe sahip kişilerden oluşan hile denetçiliği (araştırmacı muhasebecilik) mesleği ortaya çıkmıştır. Türkiye’de düzenleme bulunmamakla birlikte, ABD’de bulunan ACFE (Association of Certified Fraud Examiner – Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu) standartlar ve mesleğe yönelik etik kurallar belirlemiştir⁹⁰.

Başarılı bir hile değerlendirme sürecinin 4 adımı mevcuttur⁹¹: organizasyonun hileye sebep olabilecek risk faktörlerini belirlemek, hileye sebep olabilecek durumları belirlemek, belirlenen hile risklerini önceliklendirmek, zayıflayan kontrol sürecini gözden geçirmek. Hilelerin ortaya çıkarılmasında; hile değerlendirme sorgulaması (fraud assessment questioning), çapraz denetim tekniği, kırmızı bayraklar (red flags) tekniği ve Benford Yasası kullanılmaktadır⁹².

Kırmızı bayraklar (red flags) tekniği; hile denetimi yapan kişiler tarafından gözlemlene ve araştırma ile hile ihtimali olabilecek belirteçlerin seçilmesi ve bunların varlığının tespit edilmesi ile hilenin ortaya çıkarılmasıdır. Faaliyetlerdeki muhtemel işlemlerdeki değişiklikleri belirleme ve yolunda gitmeyen durumları araştırmaya yoğunlaşır. Bu teknik aynı zamanda “hile belirteci” olarak da kabul edilmekte ve vergi denetimlerinde

⁸⁷ Çankaya, Gerekan, a.g.m., s. 94.

⁸⁸ Bkz. Irmak vd., a.g.e., ss. 54-64.

⁸⁹ Melih Erdoğan vd., *Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s. 18.

⁹⁰ Çankaya, Gerekan, a.g.m., s. 95.

⁹¹ Paul Zikmund, “4 Steps to a Successful Fraud Risk Assessment”, *Internal Auditor*, 65 (1), February, 2008, <http://eds.b.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=2&sid=738ef7e8-e699-4d73-ba05-9bfff66a40d48%40sessionmgr104&bdata=Jmxhbm9dHlmc2l0ZT1lZHMtG12ZQ%3d%3d#AN=29965785&db=lgs>, (08.02.2017), s. 61.

⁹² Çankaya, Gerekan, a.g.m., ss. 99-100.

kullanılabilmektedir⁹³. Süreç içindeki değerlendirmeler zamanlama, yer, sıklık, görev sorumlulukları ve ilişkiler, miktar ve açıklama bakımından ortaya çıkan anormallikler, geçmiş işlemlerle ilişkilendirilecek belirti ve göstergelere yönelik olarak kabul edilir. Bunlar tek tek önemli kabul edilmese bile, topluca ve birbirleriyle olan ilişkileri değerlendirildiğinde hilelerin göstergesi olan kırmızı bayrakların işaret ettiği aykırılıklardan oluştuğu ortaya çıkar⁹⁴. Hileli işlemler aracılığıyla şirket varlıkları kasıtlı olarak farklılaştırılmakta, mali tablolar hileli biçimde düzenlenerek yarar elde edilmeye çalışılmaktadır. Bunun vergi alanına etkisi; eksik vergi tahakkuku, haksız yere KDV iadesi alınması, şirketin durumuna uygun olmayan özel düzenlemelerden yararlanma vb. işlemler olabilir⁹⁵. Vergi ile ilgili kırmızı bayraklar; muhasebe kayıtlarına yönelik düzensizlikler, defter ve belge ile ilgili uygunsuzluklar, analitik farklar, beyanlarla ilgili eksiklikler, yoklama sonuçlarına yönelik tespitler, işletme yapısıyla ilgili farklılıklar, üçüncü kişilerle olana ilişkilerdeki tutarsızlıklar ve bunlar dışındaki şikayet, uyarı ve ihbarlar olarak ortaya çıkar⁹⁶.

Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan yöntemlerden biri de “Benford Yasası”dır. Bu yasanın ortaya atılmasında Simon Newcomb’un 1881 yılındaki bir çalışması etkili olmuştur. Bu çalışmadan yola çıkılarak Frank Benford, 300’den fazla alanda test edilen gözlemlere dayanarak anlamlı ilk rakamlar tablosu (çok basamaklı sayıların ilk rakamı) oluşturulmuş ve buna göre sayıların 1 ile başlama olasılığının daha yüksek olduğunu ve rakamın sayısal değeri arttıkça ilk başta yer alma olasılıklarının azaldığını tespit etmiştir⁹⁷. Sonraki yıllarda matematiksel olarak kanıtlanarak “Benford Yasası” olarak kabul gören bu tespitler, muhasebe hileleri konusunda da kullanılmaya başlamıştır. Muhasebe hileleri konusundaki çalışmaları yapan Mark Nigrini bunu çok sayıda kanıta dayandırmış, satışlardan giderlere kadar muhasebede birçok verinin bu yasaya uyduğunu, yasadan sapmaların istatistiksel testlerle hızlıca tespit edilebileceği ve bunun muhasebede normal verilerle hileli olanları ayırt etmede kullanılabileceği tespit etmiştir. Bu durum aslında verilerin doğan akışından saptığı ve kasıtlı bir girişimin

⁹³ Hasan Abdioğlu, “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 36, Ekim 2007, s. 162.

⁹⁴ Kemal Özsemerci, “Yolsuzluk ve Sahteciliğin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılması”, III. ECOSAI Semineri Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Ulusal Tebliği, *Sayıştay Dergisi*, S. 49, Nisan-Haziran 2003, s. 132, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der49tam.pdf>, (08.12.2016).

⁹⁵ Abdioğlu, a.g.m., s. 164.

⁹⁶ Abdioğlu, a.g.m., s. 165.

⁹⁷ Melih Erdoğan, “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:1, S. 3, Ocak, 2001, ss. 1-2.

varlığını göstermekteydi⁹⁸. Verilerin Benford Yasası'na uygunluğu, beş önemli basamak testi yoluyla saptanmaktadır. Bu testler uygulanmadan önce ise, tanımlayıcı istatistikler ve ön değerlendirmeler yapılmaktadır⁹⁹. Nighiri (1996) çalışmasında muhasebe konusundaki uygulamalarını vergi alanına da genişletmiştir. Bu çalışmada vergi kaçakçılığına yönelik mükellef davranışlarının rastgele olup olmadığı araştırılmış ve nitelikli bir planlama sonucunda oluşmayan vergi kaçırmaya yönelik faaliyetlerin matematiksel olarak tespit edilebildiği bulunmuştur¹⁰⁰.

Günümüzde hile incelemesi, bir uzmanlık dalı haline gelmiş ve bilgisayar destekli olarak eğitimler vermeye başlanmıştır. Aşağıdaki tabloda İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından verilen bir eğitimin içeriği yer almaktadır.

Tablo 93. Hile İncelemelerinde Senaryolar Yoluyla İncelenebilen Unsurlar

| | | |
|---|--|---|
| Yevmiye kayıtlarından mizan oluşturma | Gider hesaplarının dağılımının hesaplanması | Satıcılar ödeme trendleri incelemeleri |
| BA ve BS formlarını oluşturma | Alıcı ve Satıcı Bazında Fatura Yoğunlaşma Analizleri | Satıcı performans kıyaslaması |
| Yevmiye kayıtlarından bilanço oluşturma | Ürün Bazında Ciro Dağılımı | Personel Ödeme incelemeleri |
| Yevmiye kayıtlarından gelir tablosu oluşturma | Gider Kalemi Bazında Trend Analizleri | Ücret bordrosu hesaplama |
| Yevmiye kayıtlarından satışların maliyeti tablosunu oluşturma | Satış sistemi dışında kesilen faturaların takibi | Kıdem tazminatı hesaplama, ihbar tazminatı hesaplama |
| Dönem sonu ters bakiye veren hesapların tespiti | İrsaliye fatura mutabakatı | Hayali çalışan belirleme ve inceleme |
| Yevmiye kayıtlarında kümüle bakiye oluşturma, hesap bazında ve dönem içi kayıt bazında ters bakiyelerin tespiti | Yüksek Standart Sapma Analizleri | Mesai, fazla mesai, saat ve zaman incelemeleri |
| Hesaplar bazında icmal tablo oluşturma | Haftanın günlerine göre işlem hacimleri | Tutar limit aşım kontrolü |
| Hesaplar bazında hareket tablosu oluşturma | Ayın günlerine göre işlem hacimleri | Nakit girişlerinin günlük olarak tabakalandırılması ve incelenmesi |
| Hareketsiz hesapların tespiti | Aylara göre işlem hacimleri | Nakit giriş raporlarının çalışan bazında analizi |
| Farklı dönemlerde işlem gören değişken hesapların tespiti | Yıllara göre işlem hacimleri | Nakit giriş düzeltmelerinin ve iskontoların analizi |
| Karşılıklı çalışan hesap denetimleri | Erken ödenen faturalar | Nakit giriş ve çıkışlarındaki olağan olmayan hareketlerin incelenmesi |
| Örnekleme yöntemlerinin uygulanması | Satın Alma Talebi olmadan yapılan fatura ödemeleri | Kullanıcı işlemlerinin sınıflandırılması ve analizi |
| Mükerrer hareketlerin belirlenmesi ve incelenmesi | İndirimler ve Ürün fiyat incelemeleri | Sistem hareketlerinin incelenmesi ve sınıflandırılması |
| Sıra izlemeyen işlemlerin belirlenmesi ve incelenmesi | Satıcılara ödemelerin denetimi | Cari Oran |
| | Satıcı bakiye denetimleri | Asit-Test Oranı |
| | Satıcılara ödeme kurallarının denetimi | Hazır Değerler Oranı |
| | Satıcı -personel bağlantısı denetimleri | |

⁹⁸ Erdoğan, a.g.m., s. 2.

⁹⁹ Bkz. Erdoğan vd., a.g.e., ss. 32-45.

¹⁰⁰ Mark J. Nigrini, "A Taxpayer Compliance Application of Benford's Law", *The Journal of the American Taxation Association*, 18 (1), Spring 1996, s. 72.

| | | |
|---|--|--|
| Gider hesapları mükerrer kayıt tespiti fatura ve irsaliye için atlayan faturalar, kesilmeyen faturalar ve mükerrerlik incelemesi Mükerrer faturalar Mükerrer satın alımlar Mükerrer Ödemeler Mükerrer Personel Ücret Ödemeleri Mükerrer kurumsal kart harcamaları Mükerrer masraf beyanları Aynı satıcı, aynı işlem türü, aynı fatura tutarı, aynı fatura tarihi | Seyahat ve eğlence giderleri denetimleri Stok ve satış fiyatı denetimleri Kurumsal kart mükerrer harcamalar ve limit kontrolleri Kurumsal kartlar şüpheli işlem tespitleri Kurumsal Kart Beyan incelemeleri Elektronik para transfer incelemeleri Satıcı listesi incelemeleri Satıcılara parçalı fatura ödemeleri | Stokların Net Çalışma Sermayesine Oranı Borçların Öz Kaynaklara Oranı Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Öz Kaynaklara Oranı Maddi Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı Finansman Giderlerini Karşılama Oranı Ortalama Tahsilat Dönemi Oranı Alacakların Devir Hızı Oranı Stok Devir Hızı Oranı Nakit Devir Hızı Oranı Dönen Varlıkların Devir Hızı Oranı |
|---|--|--|

Kaynak: İSMMMO, Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri ve Veri Analizi ile Denetim ve Hile İncelemesi Uzmanlığı, <http://www.ismmoakademi.com.tr/docs/brosurler/Aralik2010/BilgisayarDestekliDenetimTeknikleri.pdf>, (18.02.2017).

COSO'nun İç Kontrol Çerçevesinin 2013 versiyonu hile riskinin önlenmesi için de önemlidir. Bu çerçeveyi desteklemek amacıyla COSO 2016'da Hile Risk Yönetimi Kılavuzu (Fraud Risk Management Guide)'nu yayınlamıştır. Bu kılavuz iç kontrol çerçevesinin içerdiği yeni hile risk değerlendirmesi ilkesine yönelik kuruluşların izlemesi gereken en iyi uygulamalara yönelik hazırlanmıştır. Kontrol ortamı bileşeninde, kuruluş, yönetim kurulu ve üst yönetimin beklentilerini ve hile riskini yönetmekle ilgili bütünlük ve etik değerlere bağlılıklarını gösteren bir dolandırıcılık risk yönetimi programını oluşturur. Risk değerlendirme bileşeninde kuruluş, belirli hile planlarını ve riskleri belirlemek, olasılığını ve önemini değerlendirmek, mevcut hile kontrol faaliyetlerini değerlendirmek ve hile riskini azaltmak için eylemler gerçekleştirmek için kapsamlı hile risk değerlendirmeleri yapar. Kontrol faaliyetleri bileşeninde, kuruluş, hile olaylarının oluşması veya zamanında tespit edilmemesi riskini azaltmak için önleyici ve araştırıcı kontrol faaliyetlerini seçer, geliştirir ve devreye sokar. Bilgi ve iletişim bileşeninde, kuruluş, potansiyel hile hakkında bilgi edinmek için bir iletişim süreci oluşturur ve hileyi uygun ve zamanında ele almak üzere araştırma ve düzeltici eylem uygular. İzleme bileşeninde, kuruluş, beş ilkenin her birinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını tespit etmek için izleme prosedürlerini seçer, geliştirir ve gerçekleştirir ve bunlarla ilgili bilgiler ile eksiklikleri ilgili birimlere iletir¹⁰¹.

¹⁰¹ COSO, "Fraud Risk Management Guide – Executive Summary", <https://www.coso.org/Documents/COSO-Fraud-Risk-Management-Guide-Executive-Summary.pdf>, (28.03.2017), s. 9.

Muhasebe ve vergi arasındaki sıkı ilişki, muhasebe işlemlerinin denetimini de önemli kılmaktadır. Bu sebeple hile denetimi, ortaya çıkabilecek vergi risklerinin önlenmesini destekleyici bir nitelik taşımaktadır.

e. Vergi Kontrol Çerçevesi (Tax Control Framework)

“Vergi Kontrol Çerçevesi – VKÇ” etkin, verimli ve şeffaf bir vergi işlemleri bütünüdür. *Etkinlik*, belirlenen sürecin genel stratejilerinin özellikle vergi planlamasını desteklemesini; *verimlilik*, belirlenen sürecin amaçlara ulaşmada olabildiğince verimli olarak çalışmasını, kaynakların doğru belirlenmesi ve kullanılmasını, diğer kontrol önlemlerini göz önünde bulundurmasını, gerekli otomasyonla entegre olmasını; *şeffaflık* ise, görev ve sorumlulukların şeffaf olması ve vergi stratejilerinin sonuçlarının şeffaf olmasını kapsar¹⁰².

Bu sürecin oluşturulmasında fırsatlara yol açmayacak riskler önlenmektedir. Kurumun stratejileri dikkate alınarak tüm fırsatlar, risk ve ödül olarak şeffaf olarak değerlendirilir, böylece takip edilmesi ve kaçınılması gerekenler üzerinde mantıklı bir karar alınabilir. Bu süreç içinde ilgili görev ve sorumluluklar belirlenir, bunlara ilişkin prosedürler ve araçlar kullanılabilir duruma getirilir. Görev ve sorumlulukların tahsisi, tüm fırsat ve risklerin tespit edilebileceği şekilde yapılmalıdır. Daha sonra bu süreç düzgün bir şekilde belgelenir ve raporlanır¹⁰³. Bu şekilde yönetim kuruluna sunulan stratejiler, daha şeffaf bir şekilde değerlendirilir. İç kontrol ve VKÇ sürecinin etkinliği böylece gelişmiş olur. Özellikle karmaşık organizasyonlardaki tüm vergi kararları, nihai olarak sorumlu kişiler tarafından verilmez. Bu vergilerle ilgili olarak vergi riski yönetiminin temelini oluşturan VKÇ'nin gücü, örneğin standart prosedürlerin belirlenmesinde ve iç denetimlerin tasarlanmasında kurumlar vergisindeki vergi uyumluluğunu etkileyebilir¹⁰⁴.

Gerekli açıklama ve şeffaflığı sağlamak için mükellefler, vergi idaresine sunulan beyannamelerin doğru olduğunu ve vergi belirsizliğine neden olan işlemlerin veya pozisyonların açıklanmasını sağlayan vergiyle ilgili bir iç kontrol sistemlerine sahip

¹⁰² Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.m., ss. 21-22.

¹⁰³ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.m., s. 24.

¹⁰⁴ Lisette van der Hel – van Dijk, Maarten Sigle, “Managing Compliance Risks of Large Businesses: A Review of the Underlying Assumptions of Co-operative Compliance Strategies”, *eJournal of Tax Research*, 13(3) 2015, s. 765.

olmalıdır. Bu iç kontrol sistemi VKÇ olarak adlandırılır¹⁰⁵. VKÇ, mükelleflerin vergi beyannamelerinin doğruluğundan emin olmalarını sağlayan bir iç doğrulama sistemi olarak kabul edilir¹⁰⁶. Bazı ülkelerde kurulacak VKÇ sisteminin risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin belirlediği standartlarla uygulanması gerektiği vurgulanmış ve bu kapsamda COSO'ya açıkça bir atıf yapılmıştır. VKÇ teriminin açıkça kullanılmadığı hallerde de kurumsal yönetim çerçevesinin kapsamının vergiyle birlikte geniş olarak yorumlandığı görülmektedir¹⁰⁷.

İşbirliğine dayalı uyum programları VKÇ'nin gelişme süreci için çok önemlidir¹⁰⁸ ve onunla birlikte VKÇ'nin uygulanması önemli derecede artmıştır. İşbirliğine dayalı uyum programlarında vergi idaresi, uyum anlaşmasına dahil olan şirketlerden yeterli bir vergi kontrol çerçevesi kurmuş olmasını ya da makul bir süre içinde bunu kurmaya ve uygulamaya yönelik ciddi adımlar atmasını beklemektedir. Örneğin Hollanda vergi idaresi, VKÇ için asgari şartlar belirlememiş, fakat bazı uygulamalar için rehberlik etmektedir. Bununla birlikte uluslararası standartları olan ve birçok şirket tarafından kullanılan bir iç kontrol çerçevesi olarak COSO modeli bir temel olarak kabul edilmiştir¹⁰⁹. Bazı durumlarda bu çerçevelerin işbirliğine dayalı uyum programlarının bir sonucu olduğu düşünülse de, bir uyum sözleşmesi olmayan şirketler bile bu süreçleri oluşturmaktadır. Bunlar sadece vergi makamlarından gelen bir öneri olduğu için değil, aynı zamanda vergilerini kontrol altına alınmasının iyi ticari faaliyetler için gerekli olmasının bir sonucudur¹¹⁰. Bununla birlikte işbirliğine dayalı uyum modelleri sonucunda kurulan VKÇ'nin mükelleflerin iş çevresini ve idareyle ilişkilerini kısa dönemde olumlu etkilediği tespit edilmiştir¹¹¹.

Etkili bir vergi kontrol çerçevesinden şirketler şunları beklemektedir¹¹²:

- İşletmenin vergiyle ilgili güncel bilgilerini elde etmek,
- Vergiyle ilgili veri kalitesinde iyileşme sağlamak,

¹⁰⁵ OECD, Co-operative Compliance, a.g.e., s. 46.

¹⁰⁶ Katarzyna Bronzewska, Eelco van der Enden, "Tax Control Framework – A Conceptual Approach: The Six Nuances of Good Tax Governance", *Bulletin for International Taxation*, November 2014, s. 635.

¹⁰⁷ Bronzewska, Enden, a.g.m., s. 635.

¹⁰⁸ Bronzewska, Enden, a.g.m., s. 638.

¹⁰⁹ Peters vd., a.g.e., ss. 32-33.

¹¹⁰ Peters vd., a.g.e., s. 32.

¹¹¹ Aletta Wim Jacobs, Wilfred Sam, Paul V. Duisenberg, "A Study on the Implementation of a Tax Control Framework and the Incentives for Participation in an Enhanced Relationship", *International Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 2(6), 2015, s. 191.

¹¹² OECD, Co-operative Compliance, a.g.e., s. 61; Peters vd., a.g.e., s. 32.

- Vergiyle ilgili risk ve fırsatları tespit etmek,
- Vergiyle ilgili risk ve fırsatları açıklamak,
- Vergiyle ilgili hataları önlemek,
- Mevcut hataları saptamak ve önlemek,
- Vergiyle ilgili hızlı raporlama süreci oluşturmak,
- Sürece yönelik hataları izlemek,
- Durum iyileştirme ve paydaş güvenini artırmak,
- Vergi denetimleri sonucunda daha az düzeltme ve düşük denetim maliyetleri elde etmek.

VKÇ'nin temelde üç unsuru kapsamaktadır¹¹³:

- İşletme: tüm alanlardaki risklerin tespit edilmesi ve bütünlük bir çerçevenin oluşturulması zor olduğundan genellikle şirketler süreci parçalara bölme eğilimindedirler. Bunu, faaliyet gösterdikleri farklı yargı alanlarına, her bir ayrı yan kuruluşa, belirli bölümler ve işlemlere göre yapabilir, ulusal düzeyde başlayıp daha geniş yargı alanlarına taşıyabilirler.

- Vergi: sürece hangi vergilerin dahil edileceği, bunların birbiriyle birlikte mi ayrı mı ele alınacağı değerlendirilmelidir. Örneğin dolaylı ve dolaysız vergiler için farklı izleme ya da her bir vergi türü için ayrı izleme yapılabilir.

- Risk: bilinen yüksek risklerden başlanarak, risklerin tespit edilmesi gerekir. Bir vergi uygulamasının riske sebep olup olmayacağı değerlendirilirken sadece finansal göstergeler değil, itibari risk gibi finansal olmayan durumlar da değerlendirilmelidir¹¹⁴.

Vergi idareleri, vergi kontrol çerçevelerini nasıl değerlendirileceği ve şirketlerde nasıl oluşturulacağına yönelik için kurallar sunup sunmama konusunda çalışmalar yapmaktadır. Her ne kadar VKÇ için erken aşamalarda olursa da vergi idaresinin rolü belirlenirken dikkate alınması gereken bazı hususlar vardır¹¹⁵: VKÇ şirketin kabul ettiği iç kontrol çerçevesine uyumlu yapılmalıdır, yönetim kurulunun sorumluluğunda kurumsal yönetime göre olarak uygulanmalıdır; vergi idaresi – mükellef ilişkilerinde VKÇ'nin niteliği ve etkinliği anlaşılmalı olmalıdır; sonuçlar denetim faaliyetleri açısından da gözetilmelidir; idarenin vergi uyum stratejisinde şeffaflık gözetilmelidir; VKÇ'nin

¹¹³ OECD, Co-operative Compliance, a.g.e., ss. 60-61.

¹¹⁴ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.m., s. 24.

¹¹⁵ OECD, Co-operative Compliance, a.g.e., s. 60.

değerlendirilmesi mükellef düzeyinde gerçekleşmelidir; vergi idareleri bağımsız diğer kişi ve kurumların (bağımsız denetçiler gibi) da görüşlerini dikkate almalıdır.

Bir VKÇ'nin tasarımı ve uygulanması, uzun bir süreci gerektirir. Başlangıç noktası, iç kontrol çerçevesinin vergi kontrolünde nasıl kullanılacağına yönelik gerekli olan şartların sağlam ve net bir planlanmasıdır. Bu planın uygulanması, organizasyon, işletme, mevzuat ve düzenlemelerdeki değişiklikler nedeniyle birkaç kez tekrarlanan bir süreçtir. Bu yenilenme sebebiyle VKÇ'nin sürekli ve dinamik olduğu kabul edilir¹¹⁶. Vergi kontrol çerçevesinin kurulmasında bilgisayar teknolojilerinin ve kurumsal risk yönetiminin önemli bir rolü vardır¹¹⁷.

Bir VKÇ'nin temel olarak altı bileşeni olduğu kabul edilmektedir¹¹⁸:

- *Vergi stratejisi*; bir şirketin vergi faaliyetlerinin şirket vizyon, misyon ve stratejilerine uygunluğunu değerlendirmek açısından önemlidir. Bu strateji vergi işlemlerini kuruluşun genel hedeflerine nasıl katkıda bulunacağıyla ilgilidir. Bir şirketin maliyetten kâr veya yatırıma geçiş sürecinde oluşturacağı mali strateji, vergi departmanının rolünü değiştirerek, onu karar verme sürecine dahil eder. Vergi stratejisi organizasyonun üst düzey hedeflerine yöneliktir ve VKÇ'nin başlangıç noktasını oluşturur. Vergi stratejisi açık bir şekilde belirlenerek, yönetim kurulu tarafından desteklenmelidir. Bu sebeple; hedefler, iletişim ve katılım, kurumsal yaşam döngüsü, düzenlemeler, vergi yönetimi ve sosyal sorumluluk değerlendirilmelidir.

- *Vergi işlemleri ve riskler*; vergi stratejisinin uygulanmasıyla ilgilidir. Burada işlemlerin vergiyle ilişkileri değerlendirilmelidir. Bunun nasıl gerçekleşeceği, şirketin ulusal ve uluslararası organizasyon yapısı ve idari altyapısına bağlıdır.

- *Vergi muhasebesi ve raporlama*; vergisel işlemlerin vergi departmanında yönetilmesi, sorumluların belirlenmesi, sürecin kurulması ve işlemlerin doğruluğunun izlenmesi sürecini içerir. VKÇ'nin kurulmasında, yürütülmesinde ve sürece bağlı kalınmasında vergi departmanının rolü büyüktür. Bunu organize etme konusunda sert kurallar yoktur, ancak iyi uygulamalar vardır. Özellikle çok uluslu şirketlerde vergi departmanının rolü iyi açıklanmış ve işlevlerini gerçekleştirme olanağı sağlamış olmalıdır.

¹¹⁶ OECD, Co-operative Compliance, a.g.e., s. 60.

¹¹⁷ Peters vd., a.g.e., s. 32.

¹¹⁸ Hoyng, Kloosterhof, Macpherson, a.g.m., s. 31; Bronzewska, Enden, a.g.m., ss. 639-640; Russo, a.g.e., s. 175.

- *Vergi uyumu* ile ilgili şirketin uyguladığı kurallar önemlidir. Risk yönetimi ve finansal denetim belirli standartlara oturtulması gereken süreçlerdir. Bir organizasyon raporlama ve risk yönetimi konusunda uygun bir altyapıya sahip değilse, kontrol edilemez ve kurumsal yönetime ilişkin genel kuralları ihlal eder. Bu aynı zamanda vergi riski yönetimi, vergi muhasebesi ile raporlama ve vergi uyumu için de geçerlidir.

- *Otomasyon ve teknolojik entegrasyon* konusunda bir şirketin prosedürlere uymasını sağlamak için VKÇ için uygun bir altyapı bulunmalıdır. Bu, iç denetim, risk yönetimi veya dış destek yardımı ile çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir, ancak uygun bir altyapının hazır olması gerektiği açıktır.

- *Organizasyon ve kaynaklar*; tüm vergi sürecinde veya bir bölümünde dahili veya harici güvence sağlamak için bir olasılık vardır. Bu, sonuçlardaki iç doğrulama sürecinde güvence sağlamayı sağlar.

Süreç üzerinde çalışan işletmelerin, hata ve zayıf kontrolden kaynaklanan vergi risklerini ortadan kaldırmaya yönelik girişimleri olduğunda, daha düşük bir risk profiline sahip oldukları kabul edilir. Bu risk profiline yönelik vergi idaresi tarafından gerekli izlemeler yapıldığı gibi, idare de mükellefe risk profili hakkında açık olmalıdır¹¹⁹.

Tablo 94. VKÇ Aşamalarında Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı

| Aşama | Hedefler | Bilgi Teknolojisinin Rolü |
|--------------------|---|--|
| 1. Aşama: Planlama | - VKÇ'nin amaç ve kapsamının belirlenmesi. | - Özel bir teknoloji kullanımı yok. |
| 2. Aşama: Anlama | - Maddi vergi riskinin belirlenmesi. - Vergi süreci ve vergi riski yönetiminin statüsüyle ilgili bakış açısı kazanmak. | - Risk analizi performansı ölçülebilir. - Süreç ve sistem analizleri gerçekleştirilebilir. - Bilgi teknoloji sistemleriyle ilgili süreç oluşturulabilir. |
| 3. Aşama: Dizayn | - Gerekli kontrol prosedürlerinin oluşturmak ve formüle etmek. | - Bilgi teknolojileri ve süreç yönetimiyle ilgili kontrol prosedürlerini oluşturmak ve formüle etmek. |
| 4. Aşama: Uygulama | - Gerekli kontrol prosedürlerini uygulamak. - Vergi kontrol prosedürlerini süreç ve sistemlere yerleştirmek. | - Uygulama kontrolleri, yetkilendirmeler, kontrol raporları ve uyarı listeleri oluşturmak ve bunları süreç ve prosedürlere dahil etmek. |
| 5. Aşama: İzleme | - VKÇ'nin etkinliğini ölçmek. - VKÇ'yi sürekli güncellemek ve iyileştirmek. | - İzleme prosedürleri kurmak ve süreçlerle sistemleri izlemek. - VKÇ'nin bilgi teknolojileri ile ilgili denetimlerini güncellemek ve geliştirmek. |

Kaynak: Wil Peters et. al, a.g.e., s. 34.

¹¹⁹ OECD, Co-operative Compliance, a.g.e., s. 60.

OECD 2013'te yayınladığı işbirliğine dayalı uyum stratejilerine yönelik raporda VKÇ'nin kurulmasının bu stratejinin bir uzantısı olduğu vurgulanmıştır. Daha sonraki süreçte VKÇ'nin içeriği, OECD Ekonomik ve Sanayi Danışma Komitesi (Business Industry Advisory Committee – BIAC) üyeleri ve çokuluslu şirketlere danışmanlık yapan büyük muhasebe şirketlerinin üyeleriyle yapılan görüşmelerden faydalanılarak güncellenmiş ve 2016'da “Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Framework” yayınlanmıştır¹²⁰. Böylece vergi kontrol çerçevesinin gittikçe daha fazla kabul gördüğü ve uygulamanın gelişerek yayıldığı kabul edilmelidir.

2. Uluslararası Mevzuat Açısından Vergi Riski Yönetimi

Vergi riski yönetiminin ulusal boyutu kadar uluslararası boyutu da önem taşımaktadır. Hatta birçok çalışmada vergi risklerinin özellikle çok uluslu şirketlerde artış gösterdiği kabul edilmektedir. Bu sebeple uluslararası faaliyet gösteren şirketlerin vergi riski yönetiminde dikkate alması gereken hususlar vardır.

Çok uluslu şirketlerin en fazla karşılaştıkları risk alanlarından biri olan transfer fiyatlandırmasının şirkette bir sistem üzerine oturtulması önem taşımaktadır. Transfer fiyatlandırması, sadece işleme konu olan bölümleri değil, tüm işletmeyi; performans, kârlılık ve özerklik yönünden etkilemektedir¹²¹. Şirketler için kârı maksimum kılacak bir uygulama, mevzuatın kabul ettiği yöntemlere uygun yapıldığı takdirde uygulanmalıdır. Bu sebeple transfer fiyatlandırması şirketlerde vergi risk alanı olarak kabul edilen en öncelikli unsurlardan biridir. BEPS eylem planı da işlemlerin risk unsurunu kabul ederek; ana raporlama (master file), ülkeye özgü raporlama (local file), ülke bazlı raporlama (CbC report) yükümlülüklerini kabul etmiştir. Ayrıca transfer fiyatlandırmasını bir risk unsuru olarak değerlendiren birçok çalışma mevcuttur. Rossing (2013)¹²² ve Jost, Pfaffermayr & Winner (2014)¹²³ bunu uygulama ile destekleyen çalışmalardan bazılarıdır.

Önceki bölümlerde ele alınan risk yönetimi stratejileri uluslararası uygulamalar için de revize edilebilmektedir. Örneğin Deloitte'in vergi risklerini belirleme ve yönetme

¹²⁰ OECD, “Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Framework”, OECD Publishing, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264253384-en>, (15.01.2017), s. 9.

¹²¹ Kaygusuz, Dokur, a.g.e., s. 213.

¹²² Christian Plesner Rossing, “Tax Strategy Control: The Case of Transfer Pricing Tax Risk Management”, *Management Accounting Research*, 24, 2013.

¹²³ Sven P. Jost, Michael Pfaffermayr, Hannes Winner, “Transfer Pricing as a Tax Compliance Risk”, *Accounting and Business Research*, 44 (3), 2014.

konusunda kullandığı Vergi Küpü'nün yanı sıra Global Vergi Küpü de vardır. Bunun, vergi yöneticilerine vergi riski ve en iyi uygulama bilgileri ve kıyaslama yetenekleri sağladığı kabul edilmektedir¹²⁴. Global Vergi Küpü¹²⁵ küresel vergi riski yönetiminin ilk adımı olarak şirketlere sorulan belirli sorular sonucunda şirketler için bir analiz yapılmasıyla başlamaktadır. Hazırlanan bu küp sayesinde şirketlerin konumlarına göre riskli alanlar ve riskli bölgeler tespit edilmektedir. Örnek olarak gösterilen “yönetim” bileşeniyle ilgili sorular ve küp aşağıdaki gibidir:

Yönetim: Tek bir vergi departmanımız var.

Vergi konularında açıkça tanımlanmış bir iş planımız var.

Vergi veya finans personelinin çalışmaları konusunda yeterli tecrübemiz yok.

Vergiye duyarlı kararların raporlanmasında bir prosedürümüz var.

| | Genel | Yönetim | Süreç, Bilgi ve Sistemler | Gelir Vergisi | Dolaylı Vergiler | | |
|-----------------|-------|------------|---------------------------|---------------|------------------|-----------------|-------------|
| Okyanusya | %49 | %57 | %58 | %41 | %48 | | |
| Yeni Kaledonya | %55 | %76 | %78 | %48 | %45 | Değer < 40 | düşük risk |
| Yeni Zelanda | %52 | %53 | %36 | %46 | %78 | 70 < değer < 40 | orta risk, |
| Papua Yeni Gine | %52 | %63 | %77 | %26 | %50 | > 70 | yüksek risk |
| Tonga | %36 | %39 | %42 | %43 | %20 | | |

Şekil 15. Global Vergi Küpüne İlişkin Örnek Görünüm

Kaynak: Deloitte, “Global Tax Cube, Your First Step to Global Tax Risk Management”, a.g.e.

¹²⁴ Deloitte, “Tax Management Consulting”, 2013, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/tax/sg-tax-brochure-tax-management-consulting.pdf>, (18.10.2016).

¹²⁵ Deloitte, “Global Tax Cube, Your First Step to Global Tax Risk Management”, 2012 http://www.deloitte.com/assets/DcomAustralia/Local%20Assets/Documents/Services/Tax%20services/Tax%20Management%20Consulting%201/Deloitte_Global_Tax_Cube_flyer.pdf, (01.10.2016).

B. YENİ YATIRIM KARARLARINDA VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

Vergi riski yönetimi sadece mevcut faaliyetler için değil şirketin yeni yatırımlarında da önemli bir fonksiyondur. Şirketler yatırım kararlarında başka faktörlerin yanında mukim oldukları ülkedeki ve diğerlerindeki vergi teşvikleri ile uygun mevzuat koşullarına dikkat ederek yatırımın ülke içinde mi yoksa uluslararası mı olacağına karar vermektedirler. Bununla birlikte bölgesel olarak verilen vergi teşvikleri ya da eyaletler arasında görülen farklı vergi uygulamaları yatırımın ulusal olmasının yanında, ek bir değerlendirme ihtiyacına sebep olmaktadır. Bu nedenle yeni yatırım kararlarında da risklerin tespit edilmesi, vergi riski yönetiminin etkin işlemesi açısından önem taşımaktadır.

Sadece vergi teşvikleri yoluyla ülkelerin vergi rekabeti politikalarına bağlı olarak yatırımları çekme girişimleri değil, aynı zamanda ülkeler arasındaki mevzuat farklılıkları da vergi risklerini artırmaktadır. Şirketler vergi arbitrajı yoluyla farklı ülkelerdeki vergi sistemi uyumsuzluklarından faydalanmaktadırlar¹²⁶. Devletlerin vergi uygulamalarındaki farklılıklar hibrit uyumsuzluklar olarak adlandırılmaktadır¹²⁷. OECD'nin, 2012 yılında yayınladığı “Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemeleri: Vergi Politikası ve Uyum Sorunları” raporunda bu uyumsuzlukların; vergi gelirleri, rekabet, ekonomik verimlilik, şeffaflık ve adalet üzerinde negatif etkilere sahip olduğu yer almaktadır. Hibrit uyumsuzlukların; hibrit kurumlar, çifte mukim kurumlar, hibrit araçlar ve transferler aracılığıyla gerçekleştiği görülmektedir. Böylece çifte indirim, yurtdışında indirim konusu olan tutarın diğer ülkede gösterilmemesi veya yurtdışı ödenen vergilerin mukim ülkedeki indiriminde farklılıklar sebebiyle vergi avantajı sağlanmaktadır¹²⁸. Ayrıca benzer finansal ürün ve yapının ülkelerde farklı vergi sınıflandırmaları çifte vergilendirmemeye de yol açmaktadır. Bu sebeple şirketler üzerindeki vergi riskleri artmaktadır. OECD BEPS Eylem Planında 2. Eylem olarak ele alınan hibrit uyumsuzluklar konusunda Eylül 2014'te yayınladığı ve Ekim 2015'te güncellediği “Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerini Etkisizleştirme” raporunda hibrit uyumsuzlukları tarif etmekte, model anlaşma ve ülke mevzuatlarına değişiklikler önermektedir. Bu değişiklikler; OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler, istisna tutmayı veya indirilebilir olan ödemelerin tanınmamasını engelleyen, alıcısı tarafından gelire dahil edilmeyen ödemelerin indirimini reddeden, bir başka ülkede

¹²⁶ Russo, a.g.e., s. 180.

¹²⁷ Emrah Ferhatoğlu, “BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 326, Kasım 2015, s. 18.

¹²⁸ OECD, “Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues”, http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf, (27.03.2017), s. 7.

de indirilebilen bir ödemenin indirimini reddeden iç hukuk hükümlerinden oluşmaktadır. Gerektiğinde birden fazla ülke bu kuralları bir işleme veya bir yapıya uygulamayı istemesi durumunda, koordinasyon veya bağ kurucu (tie-breaker) kurallara ilişkin ilkeler vardır. Bu çalışmalar, faiz gideri indirim kısıtlamalarına, kontrol edilen yabancı kurum kurallarına ve anlaşma alışverişine (treaty shopping) ilişkin çalışmalarla koordinasyon halinde yürütülmektedir¹²⁹. Ülkelerde hibrit uyumsuzlukları önleyen mevcut düzenlemeler gelişerek devam etmektedir¹³⁰.

Sadece mevzuat farklılıkları değil, ülkeler arasındaki çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları sebebiyle de farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Şirketlerin anlaşma hükümlerini kötüye kullanması (anlaşma alışverişi), ülkeler arasındaki anlaşmadan üçüncü ülke mukimlerinin bir aracı vasıtasıyla veya kendi ikametini o ülkelerden birine taşıyarak haksız şekilde faydalanması olarak açıklanmaktadır. Böylece ortaya çıkan daha az vergi ödeme durumu özellikle kâr payı, faiz ve gayrimaddi hakların vergilendirilmesinde görülmektedir. OECD BEPS 6. Eylem anlaşmaların kötüye kullanılmasını önlemeye yöneliktir¹³¹. Bu sebeple atılacak adımların daha belirli alanlar yaratacağı düşünülmektedir.

Ön vergi riski olarak kabul edilen yeni yatırım kararlarında ortaya çıkan vergi riskinin yönetilmesinde tüm bunlar dikkate alınmalıdır. Neuman, Omer & Schmist (2013) çalışmasına göre, şirketlerin diğer şirketlerle bağlantılarının riskli durumlara sebep olması açısından, genel vergi riski için bir ön tedbir geliştirmek amaçlanmış ve vergi riskinin sonuçları değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonuçları ön vergi riskinin gelecekteki nakit efektif vergi oranlarını olumsuz etkilediği tespit edilmiştir. Ancak bir firmanın vergi öncesi kazançlarındaki sürdürülebilirlik, bu negatif etkiyi azaltmaktadır. Diğer şirketlerle rekabete bağlı olarak sürdürülebilir veya sürdürülemez vergi öncesi kazanç, şirketlerin vergi riski artışı sonucunda daha yüksek bir vergi ödemesiyle karşılaşmalarına sebep olmaktadır¹³².

¹²⁹ Mustafa Cemil Kara, Ersan Öz, “Uluslararası Vergilendirmede Hibrit Uyumsuzlukları Etkisizleştirme Çabaları”, *Vergi Dünyası*, S. 416, Nisan 2016, s. 234.

¹³⁰ Örneğin, Almanya, ABD ve İngiltere’de başka ülkede indirilebilir durumdaki giderlerin, ülke içinde tekrar indirimini önleyen uygulamalar; Almanya’da yurtdışında indirilen zararın tekrar indirimini önleyen düzenleme; Almanya, Avusturya ve İngiltere’de diğer ülkelerde indirilebilir durumdaki gelirin ülke içinde istisnaya tabi tutulmasını engelleyen yasalar vardır (EY, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1333698/tmmz2013_makale4.pdf, 25.02.2017).

¹³¹ Kara, Öz, “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”, a.g.e., s. 176.

¹³² Stevanie S. Neuman, Thomas C. Omer, Andrew P. Schmidt, “Risk and Return: Does Tax Risk Reduce Firms’ Effective Tax Rates?”, http://aaahq.org/ata/meetings/midyear-meetings/2013/Papers/Neuman_Omer_Schmidt.pdf, (10.09.2016).

III. ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mükellefler tarafından hazırlanan ve doğruluk karinesi çerçevesinde değerlendirilen beyannameye dayalı tarhiyat ve tahakkuk, onlar tarafından normal koşullarda bir riziko olarak değerlendirilmemektedir. Bir vergi kanununun uygulanması belirsizse, vergi idaresinin yorum ve değerlendirmesinin içeriği bilinmiyorsa veya mükelleften farklı bir yorumda bulunma olasılığı varsa, vergi mükellefinin beklediğinden farklı vergisel bir sonuçla karşılaşması ihtimali ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan vergi riskinin meşruluğu her zaman mümkün olmasa da¹³³, bu meşruluğu sağlamak için vergi riskinin kontrol altına alınması yönetilmesiyle mümkündür.

Dünyada vergi idareleri tarafından denetim prosedür ve süreçleri gittikçe daha agresif hale gelirken, potansiyel vergi itilaflarını yönetmek daha fazla dikkat, koordinasyon ve teknik bilgi gerektirmektedir. Küreselleşme özellikle vergi işlemleriyle ilgili stratejilerde değişiklik meydana getirmiştir. Bu durum aynı zamanda yapılan yanlış uygulamaların sonucunda birden fazla ülkenin hukuki yaptırımlarıyla karşılaşılması anlamına gelmektedir. Muhasebedeki usulsüzlüklerin ve yatırım planlarındaki hilelerin ortaya çıkarılması verinin yüksek kaliteli olmasına ve bilgilerin şeffaflığına bağlıdır. Ekonomideki dalgalanmalar ve parasal zorluklar nakit yönetiminin her vergi türüyle ilgili olarak gözden geçirilmesini ve vergi planlamasının buna uygun yapılmasını gerektirmektedir. Ayrıca bütçe açıkları devletin vergi politikasına, sınır ötesi işbirliği ve denetimlere daha fazla ilgi göstermesini sağlamaktadır. Bu faktörlerin genel risk yönetimiyle birlikte bir araya getirilmesi vergi riski yönetiminin önemini artırmaktadır¹³⁴.

Türkiye için OECD BEPS Eylem Planının on beş eyleminin dokuzunda uyumluluk diğer sekiz eylemde ise daha az uyum veya uyumsuzluk tespit edilmiştir. Bu kapsamda uyumlu olan eylemlerin güçlendirilmesi ve uyumsuz olanlara yönelik de yeni adımlar atılması beklenmektedir¹³⁵. Bu sebeple düzenlemeler yapıldıktan sonra uluslararası vergi risklerinin kontrol edilmesi daha öncelikli hale gelecektir. Şirketlerin iyi ve sorumlu yönetim anlayışı; kurumsal yönetimin benimsenmesi ile şirketteki süreçlerde iç kontrol ve risk değerlendirme süreçlerini önemli kılmaktadır. Belirli şirketler için yasal zorunluluk

¹³³ Yaltı, “Vergi Sigortası”, a.g.m., s. 118.

¹³⁴ Petolick, a.g.e., s. 431.

¹³⁵ Ramazan Biçer, Mehmet Erginay, “Turkish Perspective on OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, *International Transfer Pricing Journal*, January-February 2015, s. 53.

çerçevesinde kurulan ve denetlenen bu sistemler, aslında tüm şirketler için benimsenmesi gereken ilkeler oluşturmuştur. Türkiye’de de kurumsal yönetim çerçevesinde gerçekleştirilen risk değerlendirme, bağımsız denetim kapsamında incelenen iç kontrol uygulamalarında vergi risklerinin de izlenmesi gerekmektedir. Bu sebeple öncelikle büyük şirketler için vergi riski yönetimi önem taşımaktadır.

Gelir idaresinde birçok bilgi yoluyla mükellefler risk analizine tabi tutulmaktadır. Örneğin; şirketin sürekli zarar etmesi, kasa hesabında yüksek tutarda nakit bulundurması, bilançoda banka hesapları ve fiili hesaplar arasındaki farklılıklar, şirket ortaklarına yüksek tutarda borçlanması, mükellef kârlılık oranının sektör ortalamasından farklılığı, devreden KDV’lerin yüksekliği, mal satış ve alımı ile banka ve çek hesaplarındaki tutarsızlıklar vergi incelemelerinde bir risk kriteri olarak kabul edilirken, mükelleflerin de bu hesapları kontrol etmeleri önem taşımaktadır¹³⁶. Elektronik denetimlerin altyapısı olarak; e-belge, e-defter, e-kayıt, e-fatura uygulamaları veri kalitesini yükseltmektedir. Bu sebeple şirketlerde işlemlerin yönetimi gittikçe daha sistemli yapılara dönüşmektedir. Elektronik değişimlere paralel olarak yeni yazılımlar ortaya çıkmıştır. Türkiye’de LUCA¹³⁷ ve VisionPlus¹³⁸ elektronik uygulamaların arşivlenmesi ve analiz edilmesi açısından oluşturulmuştur. Bu gelişmelere paralel olarak, denetimde kullanılan ulusal ve uluslararası programlar, risk değerlendirilmesinde kullanılan süreçler ve muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasındaki teknikler vergi riski yönetimi için de bir altyapı hazırlamaktadır. Bununla birlikte OECD tarafından da tavsiye edilen “Vergi Kontrol Çerçevesi” şirketlerde vergi stratejilerinin belirlendiği, vergi işlem ve risklerin izlendiği, vergi muhasebesi ve raporlamanın bir sisteme oturtulduğu, otomasyon ve teknolojik entegrasyonla desteklenen, organizasyon ve kaynaklar göz önüne alınarak kurulan ve vergi uyumunu sağlayan bir süreç oluşturur. Ülkemizde işbirliğine dayalı uyum programlarının kullanılmıyor olması, şirketleri süreci oluşturmaları için destekleyememektedir. Ayrıca büyük mükelleflerin vergiyle ilgili karşılaştıkları risklerin boyutu ve bu mükelleflerin denetim oranlarının diğer mükelleflerden daha fazla olması işbirliğine dayalı uyum programlarının gerekli olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Bunun için şirketlerde vergi riski yönetiminin teşvik edilmesinde işbirliğine dayalı uyum modellerinin oluşturulması önem taşımaktadır.

¹³⁶ Atilla Ahmet Uğur, “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 2, 2016, s. 16.

¹³⁷ Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası (TÜRMOB) ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) tarafından geliştirilmiş web tabanlı merkezi muhasebe sistemidir (<http://www.luca.com.tr/>, 18.03.2017).

¹³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanmış e-Fatura özel entegratörüdür.

TTK ile şirketlerin UFRS'ye geçişi amaçlanmış olsa da, süreç bunu geri plana itmiş ve zamanla kapsam sınırlandırılmıştır. Günümüzde TMS'ye tabi 1.529 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin sayısının giderek artacağı düşünülmektedir. Ülkelerde şirketlerin belirsiz vergi pozisyonlarının açıklanması düzenlemesi yanında ülkemizde böyle bir uygulama yoktur. Şirketler bu yolla sistemde gördükleri belirsizlikleri raporlayabilmekte ve böylece riskli alanlar ortaya çıkabilmektedir. Benzer bir uygulama UFRS yorum 23 (IFRIC 23) çerçevesinde 1 Ocak 2019'dan itibaren standartlarda kabul edilmiştir. Ülkemizde de TFRS'ye tâbi firmalar için bu düzenlemenin kabul edilmesi ve raporlama mevzuatına girmesi beklenmektedir. Bu raporlamanın yapılacak olması özellikle büyük şirketler için vergi risklerinin analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi süreçlerini ihtiyaç haline getirecektir.

Türkiye'de vergi riski yönetimi tüm bu düzenlemeler ışığında kapsamlı bir süreçle uygulanabilecektir. Kurulması gereken vergi kontrol çerçevesi; sektör, ölçek, küresel yapı vb. sebeplerle farklılıklar taşıyabileceği için, modellerin şirket yapısına uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir. Sistemler aynı zamanda bilgisayar teknolojileriyle desteklenmelidir. İç kontrol veya kurumsal risk yönetimine entegre olarak kurulabileceği gibi ayrıca işleyen bir yapının kurulması da mümkündür. Her ne şekilde kurulursa kurulsun, ülkemizde çeşitli sebeplerle oluşan vergi risklerinin tespit edilmesi, transfer edilmesi, sınırlandırılması ve ortadan kaldırılması için özellikle büyük şirketler ve uluslararası şirketler için vergi riski yönetimi önem taşımaktadır.

SONUÇ

Dünya her anlamda değişirken, bunun olumlu tarafları gibi olumsuz tarafları da ortaya çıkmaktadır. Riskler; beklenmeyen, istenmeyen, öngörülemeyen sonuçlara sebep olurken, bireylerin planları, amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engellemektedir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde riskin her alanda oluşturduğu negatif durum, risklerin belirlenmesi, azaltılması, izlenmesi süreçlerini ortaya çıkarmıştır. Gün geçtikçe bu süreçler standartlaşmış ve kabul edilebilir risk yönetim modelleriyle daha etkin hale gelmiştir.

Şirketler yapıları itibariyle sistematik çalışan, belirli kural, ilke ve prosedürlere bağlı tüzel kişiliklerdir. İyi yönetim ilkesi şirketleri daha etkin, hesap verilebilir kurumsal yönetim anlayışına götürmüştür. Bu süreçte kurumsal yönetim; iç kontrol, iç denetim, risk yönetimi ile desteklenmiştir. Risk yönetimi, şirketin tüm alanlarına yayılarak, hedeflere ulaşılmasında sistemlerin bütünlük içinde değerlendirilmesini sağlamıştır. Şirketlerde risk yönetiminin etkinliği tüm düzeylerdeki risklerin belirlenmesi ve risk yönetimine dahil edilmesi ile mümkündür. Vergi riski de bu süreçte şirket kararlarını etkileyen önemli yapısı sebebiyle sürece dahil edilmeye başlamıştır.

Vergi riski “belirsiz sonuçlara sebep olan vergi hukukundaki ve vergilemedeki durumlar” olarak tanımlanmakta; vergi riski yönetimi ise “yöneticilerin vergi hukukundaki ve vergilemedeki belirsizlikleri tanımlama, karşılaştırma, analiz ve uzmanlık yoluyla yönetmek için uygulanan bir süreç” olarak kabul edilmektedir. Vergi riski genel ve özel risk alanlarından oluşmaktadır. İlk grup olan özel risk alanları işlemsel, operasyonel, uyum ve finansal muhasebe riskini içermektedir. Diğer grup olan genel risk alanları ise portföy, yönetim ve itibari riski kapsamaktadır.

Vergi riski hem ulusal hem de uluslararası birçok durumdan etkilenmektedir. Bu sebeple bazı uygulamalarla benzerlik göstermesi mümkündür. Örneğin vergi planlamasına bazı yönleri benzese de, vergi riski yönetiminde temel amaç daha az vergi ödemek değil, doğru vergi pozisyonunu belirlemektir. Yine vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi uyumuyla benzer ve farklı yönleri mevcuttur. Vergi riski yönetiminin bu uygulamalardan farklı olduğunu kabul ederek, kapsamının belirlenmesi gerekmektedir. Vergi riskinin düzeyi; şirket içi ve dışı faktörlerden etkilenmektedir. Şirket içi faktörler; işletmenin ölçeği, personelin yetkinliği, iç kontrol sistemi, kalite yönetim sistemi, şirketin vergi uyum

kültürünü içeren işletme yapısı ile işlemlerin karmaşıklığı, işlem sürelerinin baskısı, muhasebe bilişim sistemlerindeki çeşitlilik ve raporlama standartlarındaki değişiklikleri kapsayan muhasebe sistemiyle ilgili faktörlerden oluşmaktadır. Şirkette bu faktörlere bağlı olarak vergi risklerinin arttığı görülmektedir. Dışsal faktörler ise idari, yasal, sektörel ve diğer faktörlerden ibarettir. Şirketler vergi riski yönetimini uygularken; vergi denetiminde riskli mükellef grubuna girmemeyi, vergi cezalarıyla karşılaşmamayı, şirkette vergiyle ilgili daha iyi kararlar almayı, vergi planlamasında etkinlik sağlamayı, vergisel sonuçlarda kötüye giden durumların etkisini azaltmayı, sektörde prestij kaybına uğramamayı ve vergi idaresinin risk denetimi stratejilerinden yararlanmayı amaçlamaktadır.

Vergi idaresinde kullanılan risk analizi bazı durumlarda şirketlerin de bu alandaki stratejilerini etkilemektedir. OECD ülkelerinde denetimde risk analizinin yeri incelendiğinde 34 OECD ülkesinin hepsinde kullanıldığı, 23 ülkede büyük mükelleflerle işbirliğine dayalı uyum modellerinin kullanıldığı, 20 ülkede önemli riskler ve bunlara yönelik stratejiler ve 27 ülkede ise sonuç raporlarının kamuoyuna açıklandığı tespit edilmiştir. Bunun dışında vergi riski yönetimini etkileyen düzenlemeler; şirketlerde risk yönetimini düzenleyen hukuki mevzuat, işbirliğine dayalı uyum modelleri, vergi sigortası uygulaması, OECD vergi şeffaflığı ve BEPS, Avrupa Birliği mevzuatı ve Vergiden Kaçınmayı Önleme Paketi olarak ortaya çıkmaktadır.

Şirketleri sorumlu ve iyi yönetim anlayışına götüren kurumsal yönetim düzenlemesi, devamında iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini de getirmiştir. Kurumsal yönetimin şirketin vergi politikalarındaki etkisi sorumlu vergicilik anlayışı olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca kabul edilen muhasebe ve finansal raporlama sistemleri ile bunların UFRS'den farklılıkları vergi üzerindeki risklerin artmasına sebep olabilmektedir. Ülkelerde uygulanan büyük mükelleflere yönelik işbirliğine dayalı uyum modellerinin mükelleflerin vergi risklerinin yönetmesinde önemli bir destek ortaya çıkardığı görülmektedir. Bu stratejiler özellikle mükelleflerin şeffaflık ve açıklama durumlarını destekleyerek, belirlilik sağlamaktadır. Ayrıca sigorta şirketleri tarafından vergi kanunlarının idareden farklı yorumlandığı veya olguların farklı nitelendirildiği hallerde meydana çıkabilecek ek vergi tarhiyatları ile faiz ve cezalarının sigorta kapsamında değerlendirildiği ve bu şekilde vergi belirsizliklerinin önlenmeye çalışıldığı görülmektedir. OECD BEPS ve AB Vergiden Kaçınmayı Önleme Paketi kısa vadede vergi uyum riskini

artıracak, uzun vadede ise belirlilik sağlayarak vergi risklerini önlemeye yönelik sonuçlar doğuracak diğer düzenlemelerdir.

ABD’de vergiyle ilgili bazı işlemlerin bildirimının ve açıklamaların zorunlu olması, FIN 48 çerçevesinde belirsiz vergi pozisyonlarının açıklanması, Avusturalya’da şirketlerde vergi riski yönetimi sürecine yönelik kılavuzlar ve bildirim zorunlu vergi planları, Almanya’da UMS 12 çerçevesinde gelir vergisinin raporlanmasında ek vergi bilgileri, Birleşik Krallık’ta vergiden kaçınma planlarının açıklanması uygulaması ve bu ülkelerin hepsinde görülen işbirliğine dayalı uyum programları vergi riski yönetimi için destek sağlamaktadır. Türkiye’de ise vergi karmaşıklığı, vergiden kaçınmanın önlenmesi için genel kurallar, şirketlerde şeffaflığı sağlayan düzenlemeler ve Gelir İdaresi’nin özel düzenlemeleri ulusal açıdan ve transfer fiyatlandırması, mali ikametgahla ilgili mevzuat, vergi cennetlerine stopaj düzenlemesi, yurtdışı kontrol edilen yabancı kurum kazancı, finansal raporlama düzenlemeleri uluslararası vergi risklerinin yönetilmesinde önemli alanlardır.

Türkiye’de vergi riski algısını ölçmek için yapılan anket çalışmasında; frekans analizi ve ortalama değerler incelendikten sonra, t-test, Mann Whitney U, ANOVA, Kruskal Wallis, ki-kare ve korelasyon analizi uygulanmış, bunlara yönelik sonuçlar elde edilmiştir. Ankete katılan kişiler vergi riskini ağırlıklı olarak “beklenmeyen vergi sonuçlarının oluşması durumu” ve “yetersiz finansal raporlama sisteminin oluşturduğu durum” olarak görmektedir. Şirketlerdeki en önemli vergi riski “beklenmeyen vergisel sonuçlar” ve “çok fazla vergi ödenmesi” olarak beyan edilmiştir. Şirketlerde vergi riskinin yönetimin en önemli nedenlerini ise “vergi alanındaki zayıf yönleri tespit etmek ve izlemek” ve “vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerden başarıyla çıkmak” olarak açıklamışlardır. Ortalama değerlere göre en riskli alan “katma değer vergisi” ve “kurumlar vergisi” olarak hesaplanmıştır. Vergi riski alanlarının ortalama değerleri incelendiğinde şirketlerin en çok “itibari risk” ve “yönetim riski” konusunda sorun yaşadıkları tespit edilmiştir. Vergi riskine sebep olan en önemli faktör ise “belgelendirme eksiklikleri” ve “işlemler ilgili bilgi eksiklikleri” olarak beyan edilmiştir.

Vergi planlaması yapan şirketlerin yapmayanlara göre vergi riski yönetimine uygunlukta daha iyi performans gösterdiği, vergi riski algılarının daha düşük, yıllık ortalama cirolarının daha yüksek, yurtdışı iştiraklerinin daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Yurtdışı iştirakleri olan şirketlerin olmayanlara göre vergi riski yönetimine uygunlukta

daha iyi performans gösterdiği, vergi riski algılarının daha düşük olduğu bulunmuştur. İç denetim yapan şirketlerin yapmayanlara göre vergi riski yönetimine uygunlukta daha iyi performans gösterdiği ortaya çıkmıştır. Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin uygulamayanlara göre vergi riski yönetimine uygunlukta daha iyi performans gösterdiği ve vergi riski algılarının daha düşük olduğu bulunmuştur.

Şirketlerin belirli bir ciroya kadar vergi konusunda risk algısının arttığı, daha sonra ise şirketin yapılanmasındaki değişimle azaldığı bulunmuştur. Şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğu yıllık cirolarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Şirketlerin alanlara göre vergi riski algısı yurtdışı iştiraklerinin sayısına göre anlamlı farklılık göstermektedir. Bu durum uluslararası şirketlerin iç yapılanmalarının daha iyi, belirli konularda daha uzman ve belirli prosedürleri gerçekleştirdikten sonra dışa açılmalarının bir sonucudur. Şirketlerin vergi planlaması yapıp yapmamaları ile şirketin yurtdışı iştiraklerinin varlığı arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Bu durum yurtdışına açılan şirketlerin özellikle vergi planlamasına önem verdikleri ve verginin yurtdışı yatırımlarda önemli bir unsur olduğunu göstermektedir.

Şirketlerin vergi riski yönetimine “uygunluk skoru” ile en yüksek düzeyde negatif yönde anlamlı ilişki “uyum riski skoru” ile saptanmıştır. Bu durum şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğu arttıkça uyum riski algılarının düştüğünü göstermektedir. “İşlemsel risk skoru” ile “operasyonel risk skoru” arasında en yüksek düzeyde anlamlı ilişki saptanmıştır. Bu durum şirketin günlük rutin işlemleri ile rutin olmayan işlemler arasında sıkı bağlantılar olduğunu göstermektedir. Eğer şirket süreçleri iyi belirlenir, standartlar oluşturur ve bunları izlerse, hem rutin işlemlerinde hem de bir defaya özgü işlemlerinde risklerle karşılaşma olasılığı azalacaktır. “Uyum riski skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “finansal raporlama risk skoru” ile saptanmıştır. Uyum riski özellikle finansal raporlama, mevzuat değişiklikleri ve bunlara uyumla sıkı bağlantılıdır. Bu sebeple muhasebe ve diğer yapılanmanın iyi bir şekilde düzenlenmesi, finansal raporlamanın izlenmesi gerekmektedir. “Portföy riski skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “operasyonel risk skoru” ile saptanmıştır. Diğer risk skorlarıyla en yüksek düzeyde ilişki portföy riskinde ölçülmüştür. Bu durum portföy riskinin diğer risk gruplarıyla sıkı bağlantısından ve birden fazla risk grubunun bir araya gelmesiyle oluşmasından kaynaklanmaktadır. “Yönetim riski skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “uyum riski skoru” ile saptanmıştır. Yönetim riski, risklerin yönetilmesi, görevlendirmeler ve

sürecin planlanmasıyla yakından ilgilidir. Bu sebeple ilgili personelin yapılandırmadaki durumu önemlidir. Personelin yetkinliği aynı zamanda uyum riskini de etkiler. “İtibari risk skoru” ile en yüksek düzeyde anlamlı ilişki “yönetim riski skoru” ile saptanmıştır. Şirketler için en riskli unsur personel ve buna bağlantılı olarak yönetimde görülen eksiklikler olarak ortaya çıkar. Bu durum en çok şirketlerin itibarını etkilemektedir. Bu sebeple nitelikli personel, bilgi paylaşımı, görevlendirme konusunda iyi bir süreç izlenmelidir.

Türkiye’de vergi risklerine sebep olan alanların varlığı yanında, bunların yönetilmesini teşvik edici uygulamalar bulunmamaktadır. Diğer ülkelerde şirketlerin belirsiz vergi pozisyonlarının açıklanması düzenlemesi uygulanmaktayken, ülkemizde böyle bir uygulama yoktur. Büyük mükelleflere sunulan hizmetler kısıtlı ve onların vergi risklerini azaltmaya yönelik değildir. Büyük mükelleflerin denetim oranının diğer mükelleflerden daha fazla olması vergi risklerinin fazla olduğunu göstermektedir. Ayrıca ülkemizde işbirliğine dayalı bir uyum programı bulunmamaktadır. Mevcut denetim yazılımları vergi risklerini tespit etmeyi destekleyici nitelikte olmakla birlikte, özel süreç ve sektörel çalışmalarla desteklenmelidir. Ayrıca transfer fiyatlandırmasında emsal bedelin tespiti için ulusal yazılımlara ihtiyaç vardır. TTK’nın önceden hedeflediği gibi UFRS’nin kapsamının artırılması ve şirketlerin standartlarının yükseltilmesi gerekmektedir. VDK riskli alanları spesifik olarak açıklamamakta, mükellefleri vergi riskleri konusunda bilinçlendirememektedir. İç kontrol süreçlerinde verginin de analiz edilmesi yeterince yerleşmiş değildir. Bu sebeple aşağıdaki düzenlemeler yapılmalıdır:

- İşbirliğine dayalı uyum programı oluşturulmalıdır.
- Belirsiz vergi pozisyonlarının raporlanması mevzuata girmelidir.
- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından büyük mükelleflerde vergi riski yönetimini teşvik edici kılavuzlar yayınlanmalıdır.
- VDK riskli alanları açıklamalı, mükellefleri bilinçlendirmelidir.
- Vergi riski analizlerine yönelik özel yazılımlar geliştirilmelidir.
- İç kontrol süreçlerinde vergi riskleri de değerlendirilmelidir.
- Transfer fiyatlandırmasında emsal bedelin tespit edilmesinde veritabanı oluşturulmalıdır.

Bu düzenlemelerle şirketlerin vergi riski yönetimi desteklenecektir. Ayrıca kurulması gereken vergi kontrol çerçevesi; sektör, ölçek, küresel yapı vb. sebeplerle farklılıklar taşıyabileceği için, modellerin şirket yapısına uygun olarak belirlenmesi

gerekmektedir. Sistemler aynı zamanda bilgisayar teknolojileriyle desteklenmelidir. İç kontrol veya kurumsal risk yönetimine entegre olarak kurulabileği gibi ayrıca işleyen bir yapının kurulması da mümkündür. Kabul edilebilir vergi planlaması ve kabul edilmeyen vergiden kaçınma arasındaki sınırın tespit edilmesi etkin bir vergi riski yönetimi süreciyle yapılabilmektedir. UFRS Yorum 23 çerçevesinde 1 Ocak 2019'dan itibaren belirsiz vergi pozisyonlarının raporlanması kabul edilmiştir. Ülkemizde de TFRS'ye tâbi firmalar için bu düzenlemenin oluşturulması ve raporlamanın mevzuata girmesi beklenmektedir. Bu raporlamanın yapılacak olması özellikle büyük şirketler için vergi risklerinin analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi süreçlerini ihtiyaç haline getirecektir. Üzerlerine düşen adil vergi payını ödemek isteyen şirketler için vergi riski yönetimi öncelikli olarak uygulanabilecektir. Tüm şirketler için ise bir vizyon değişikliği sonrasında, vergiler af beklentisi sebebiyle geri plana itilecek değil, öncelikle değerlendirilecek ve yönetilecek bir alan olarak kabul edilmelidir. Her ne şekilde kurulursa kurulsun, ülkemizde çeşitli sebeplerle oluşan vergi risklerinin tespit edilmesi, transfer edilmesi, sınırlandırılması ve ortadan kaldırılması için özellikle büyük şirketler ve uluslararası şirketler için vergi riski yönetiminin önemli olacağı açıktır.

EK-1: ANKET

TÜRKİYE’DE VERGİ RİSKİ ALGISINI ÖLÇMEYE YÖNELİK SORULAR

Sayın Katılımcı,

Bu anket, “*Türkiye’de Vergi Riski Algısı*”nı ölçmeye yönelik bir doktora tezi için hazırlanmıştır. Uzmanlık gerektiren bir konu olduğundan, anketin şirketlerin vergilendirme işlemlerinde yetkili olan kişiler tarafından cevaplandırılması gerekmektedir.

Anket sonuçları tamamen araştırma amacı ile kullanılacak olup, kimlik bilgileri ile ilgili sorulara kesinlikle yer verilmemiştir. Anketin tamamını doldurmak yaklaşık 20 dakika sürmektedir. Çok değerli katılımınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Araş. Gör. Feride BAKAR TÜREGÜN

A. Kendiniz ve şirketinizle ilgili genel bilgilere ilişkin aşağıdaki soruları lütfen cevaplayınız.

| | | | | |
|--|---|---|---------------------------|----------|
| 1. Şirketteki Pozisyonunuz | a) Yönetim Kurulu Başkanı (CEO) b) Mali İşler Başkanı (CFO) c) Genel Müdür | d) Mali İşler Müdürü e) Muhasebe Müdürü f) Genel Müdür Yardımcısı | | |
| 2. Mesleki Deneyiminiz | a) 1-5 e) 21-25 | b) 6-10 f) 26-30 | c) 11-15 g) 31 ve üstü | d) 16-20 |
| 3. Şirketin Faaliyet Alanı | a) Akaryakıt b) Bankacılık - Sigortacılık c) Bilgisayar Elektrik Elektronik Beyaz Eşya d) Cam Kimya Temizlik ve Kozmetik Ürünleri e) Demir Çelik Metal ve Makine İmalat f) Elektrik Üretimi ve Elektrik Malzemeleri g) Gazete TV Reklamcılık ve Kağıt Matbaa h) Gıda i) Holding | j) İçki - Tütün k) İnşaat ve Yapı Malzemeleri l) Kuyumculuk Madencilik m) Mobilya - Ağaç Sektörü n) Otomotiv - Lastik ve Yan Sanayi o) Perakende Pazarlama p) Sağlık r) Taşımacılık s) Tekstil t) Telekomünikasyon u) Turizm Hizmet | | |
| 4. Şirketin Yıllık Ortalama Cirosu | a) 80-100 Milyon TL b) 100-150 Milyon TL c) 150-200 Milyon TL d) 200-300 Milyon TL | e) 300-500 Milyon TL f) 500 Milyon-1 Milyar TL g) 1-3 Milyar TL g) 3 Milyar TL ve Üstü | | |
| 5. Şirketin Yurtdışı İştiraklerinin Sayısı | a) 0 e) 11-20 | b) 1-2 f) 21-50 | c) 3-5 g) 51 ve üstü | d) 6-10 |

B. Şirketinizde “Vergi Riski” algısıyla ilgili aşağıdaki soruları lütfen cevaplayınız.

| | | |
|--|---|--|
| 6. Şirketinizde hangisi veya hangileri uygulanmaktadır? | a) İç Denetim c) Kurumsal Risk Yönetimi | b) İç Kontrol |
| 7. Şirketinizde “Vergi Planlaması” yapılmakta mıdır? | a) Evet | b) Hayır |
| 8. “Vergi Riski”ni nasıl tanımlarsınız? | a) Vergi kanunları ve diğer mevzuata uyumsuzluk riski b) Yetersiz finansal raporlama sisteminin oluşturduğu durum c) Beklenmeyen vergi sonuçlarının oluşması durumu d) Kanunların, vergi müfettişlerinden farklı olarak yorumlanması e) Çok fazla vergi ödenmesi veya çifte vergilendirme f) Yanlış vergi planlamasının sonuçları g) Diğer (.....) | |
| 9. Sizin şirketiniz için en önemli vergi riski hangisidir? | a) Vergi kanunları ve diğer mevzuata uyumsuzluk b) Yetersiz (Zayıf) finansal raporlama c) Beklenmeyen vergisel sonuçlar d) Vergi müfettişiyle yorum farklılıkları e) Çok fazla vergi ödenmesi f) Yanlış vergi planlaması g) Diğer (.....) | |
| 10. Şirketinizde vergi riski yönetimi neden önemli olabilir? | a) Vergi alanındaki zayıf yönleri tespit etmek ve izlemek b) Vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerden başarıyla çıkmak c) Medyada ve kamuoyunda şirket itibarını korumak d) Şirket yapılanması ve görev paylaşımı değişikliklerine adapte olmak e) Yatırımcılarla ilişkileri güçlendirmek f) Yurtdışı faaliyetlerini artırmak g) Vergi sistemindeki değişikliklere daha hızlı ve etkili bir şekilde uyum sağlamak h) Diğer (.....) | |
| 11. Şirketinizde hangi alanda en fazla vergi riski görülmektedir? | a) Kurumlar Vergisi b) KDV c) ÖTV d) Gümrük Vergileri e) Stopaj Vergileri | f) Yurtdışı Stopaj Vergileri g) Transfer Fiyatlandırması h) Örtülü Sermaye i) Diğer (.....) |
| 12. Bu faktörlerden hangileri şirketinizdeki beklenmeyen vergisel sonuçları artırmaktadır? | a) Bütçe kısıtlamaları b) Belgelendirme eksiklikleri c) İşlemlerle ilgili bilgi eksiklikleri d) Kurumsal kültür eksikliği e) Kaynak eksikliği (personel, fiziki imkan, makine gibi) f) Gizlilikle ilgili alanlar (bilgilerin paylaşılabilir olmaması) g) İletişimdeki eksiklikler h) Vergi kanunlarının sık değişmesi ı) Vergi idaresi tarafından yapılan yorumlardaki farklılıklar i) Elektronik bilgi işlem eksikliği (teknolojik yetersizlik) j) Know-how (teknik bilgi) eksikliği k) Diğer (.....) | |
| 13. Şirketinize dışarıdan vergi danışmanları yardımcı olmaktadır mıdır? | a) Evet | b) Hayır |

C. Lütfen aşağıda verilen risk alanlarının her birini şirketiniz için taşıdığı önem açısından 1'den (düşük risk) 5'e (yüksek risk) kadar "X" koyarak işaretleyiniz.

| Vergi Riski Alanları | Düşük Risk | | | Yüksek Risk | |
|--|------------|---|---|-------------|---|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 14. Kurumlar Vergisi Oranı | | | | | |
| 15. Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri | | | | | |
| 16. Katma Değer Vergisi | | | | | |
| 17. Özel Tüketim Vergisi | | | | | |
| 18. Gümrük Vergileri | | | | | |
| 19. Transfer Fiyatlandırması | | | | | |
| 20. Örtülü Sermaye | | | | | |
| 21. Çifte Vergileme | | | | | |
| 22. Vergi Uyuşmazlıkları | | | | | |

D. Lütfen aşağıda verilen ifadeleri dikkatlice okuyunuz ve en uygun gördüğünüz seçeneği "X" koyarak işaretleyiniz.

| Değerlendirme Soruları | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|---|-------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|
| 23. Şirketimizde vergilendirme ile ilgili işlemleri yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır. | | | | | |
| 24. Şirketimizde vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir. | | | | | |
| 25. Şirketimizde dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır. | | | | | |
| 26. Şirketimizde tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | | | | | |
| 27. Şirketimizde tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır. | | | | | |
| 28. Şirketimizde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması yapılmaktadır. | | | | | |
| 29. Şirketimizde vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir. | | | | | |
| 30. Şirketimizin gerçekleştirdiği <i>rutin olmayan işlemler</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 31. Şirketimizin gerçekleştirdiği <i>devralmalar</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 32. Şirketimizin gerçekleştirdiği <i>elden çıkarmalar</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 33. Şirketimizin başka <i>şirketle birleşmesi</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 34. Şirketimizin gerçekleştirdiği <i>yeni finansman işlemleri</i> beklenmeyen vergisel durumlar çıkarır. | | | | | |

| Değerlendirme Soruları | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|---|--------------------------------|---------------------|-------------------|--------------------|-------------------------------|
| 35. Şirketimizin gerçekleştirdiği <i>sınır ötesi işlemler</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 36. Şirketimizin gerçekleştirdiği <i>yeniden yapılanmalar</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 37. Şirketimizin <i>yeni partnerlerle iş yapması</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 38. Şirketimizin kabul edeceği <i>yeni işletim modelleri</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 39. Şirketimizin <i>yeni bölgelere yatırım yapması</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 40. Şirketimizin kabul edeceği <i>yeni faaliyet alanları</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 41. Şirketimizin <i>yeni teknolojik gelişmelere adapte olması</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 42. Şirketimizde görülecek <i>yönetim eksikliği</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 43. Şirketimizdeki <i>muhasebe kayıt ve kontrol zayıflıkları</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 44. Şirketimizin <i>mali verilerindeki tutarlılık sorunları</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 45. Şirketimizde yapılan <i>işlemlerle ilgili yetersiz bilgiler</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 46. Şirketimizde yapılacak <i>yönetim sistemi değişiklikleri</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 47. Ülkemizde yapılan <i>mevzuat değişiklikleri</i> şirketimiz açısından beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 48. Şirketimize yönelik yapılacak <i>vergi incelemeleri</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 49. <i>Ülkelere özgü gümrük düzenlemeleri ve uygulamaları</i> şirketimizin dış ticaret işlemlerinde beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 50. <i>Finansal raporlama standartlarındaki değişiklikler</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 51. <i>Bağımsız denetim mevzuatındaki değişiklikler</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 52. <i>Muhasebe sistemlerindeki değişiklikler</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 53. <i>Muhasebe standartlarındaki ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki değişiklikler</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |

| Değerlendirme Soruları | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|--|--------------------------------|---------------------|-------------------|--------------------|-------------------------------|
| 54. Şirketimizin <i>birleşme veya devir yoluyla yeni faaliyet alanlarına girişmesi</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 55. Şirketimizin <i>yeni partnerlerle dış ticaret işlemlerine girişmesi</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 56. Şirketimizin <i>halka arz veya yeni borçlanma işlemlerine girişmesi</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 57. Şirketimizde <i>mali olarak birbirini etkileyen kararların alınması</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 58. Şirketimizde özellikle <i>vergi ve muhasebe alanında çalışan personelde değişiklik yapılması</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 59. Şirketimizden özellikle <i>vergi ve muhasebe alanında çalışan deneyimli personelin ayrılması</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 60. Şirketimizden <i>ayrılan deneyimli personelde düzgün raporlanmamış önemli bilgilerin olması</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 61. Şirketimizde <i>mali konularda yeni ve deneyimsiz kişilerin çalışması</i> beklenmeyen vergisel durumlar ortaya çıkarır. | | | | | |
| 62. Şirketimizin <i>vergi idaresi tarafından riskli mükellef olarak vergi incelemesine alınması</i> itibarımızı zedeler. | | | | | |
| 63. Şirketimizin <i>vergisel konularda basındaki olumsuz görünümü</i> itibarımızı zedeler. | | | | | |
| 64. Şirketimizin <i>vergisel konularda yasal bir süreç içinde olması</i> itibarımızı zedeler. | | | | | |
| 65. Şirketimizin <i>siyasi gelişmelere bağlı olarak vergisel avantajlardan yararlanması</i> itibarımızı artırır. | | | | | |

ZAMAN AYIRDIĞINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.

EK-2: KPMG Vergi Riski Yönetimi Program Görself

2009.07.04 00:25
 Company: KPMG Neijburg & Co
 User: KPMG
 Logout

[Home](#)
[Control Environment](#)
[Corporate Structure](#)
[Events](#)
[Reporting and Compliance](#)
[Tax Risk Framework](#)
[Settings](#)

[Tax Risk Framework](#)

Tax-PRO
 KPMG Neijburg & Co
 Processes
 Risks
 Controls (6)

- Dividend WHT controls (1)
 - Checklist reclaim VAT
- Payroll tax control (0)
- Transfer Pricing (4)
 - Analysis OM THOM on Costa
 - Analysis OM THOM on Sales**
 - Transfer Pricing manual for Manufacturing activities
 - Transfer Pricing manual for Sales activities
- VAT Controls (2)
 - Reclaim VAT on bad debt claims (wet 29-13) (1)
 - checklist documentation requirements VAT recai
 - Procedure reclaim VAT bad debt invoices
 - financing acquisition control
 - Toetsen aanwezigheid van kopie van geldige VAR WU
- Risk Objectives (0)
- Assessments (4)
- Audit Sessions (3)

Context Company: KPMG Neijburg & Co

Name: Analysis OM THOM on Sales [Edit](#)

Description: **Analysis OM THOM on Sales**
 On a periodic basis the Sales figures and the Operating Margin figures are downloaded. The deviations between the actual Operating Margin and the latest targetted Operating Margin are calculated. In case the deviation is outside the Interquartile range, the deviation will have to be analyzed with the TP manual for Sales activities.

Control Code:
 Implemented: Implemented and Working
 Priority: High
 Type of Control 1: Detective and Preventive Combination
 Type of Control 2: Manual
 Type of Control 3: Operational
 Is Key Control?: Y
 AO Score: N

Assessment settings:

| Name | Description | Last Modified |
|---|--|------------------|
| Inconsistent application of Resale Price Method | Inconsistency in applying the (net) Resale price method (nature, basis, remuneration) in relation to other countries which are part of the same group and have the same functional and risk profile. | 2009-06-15 22:43 |
| Incorrect Sales revenue base applied | Not all revenues (i.e. in case of discounts) have been taken into account when calculating the resale price | 2009-06-15 22:57 |
| Targetted THOM is not realized | The actual OM deviates from the targetted OM due to the effect of risks that should not be borne by the Sales entity but by the entrepreneur. | 2009-06-15 23:09 |

[Save As! Excel PDF](#)

[Back](#)

Copyright © 2009 B-a-PRO. All rights reserved.

EK-3: CAP Denetim Programı Görseli

| Kapsam ve Alan | Denetim | Denetim Dosyası | Soruçer | Risk Değerlendirmesi | Notlar | Bölüm Tanımlama |
|----------------|--|----------------------------|---|----------------------|---|-----------------|
| Mein | | Çekim Kağıdı | | Risk | | |
| Bağı Prozedür | | Prozedür Tanım | | Risk | | |
| Kod | Soru | Bağlık | Özet | Özellik | İçerik | Denetim Durumu |
| Kod | Soru | Bağlık | Özet | Özellik | İçerik | Denetim Durumu |
| 03 GL | 1. Satış siparişlerinin kabulüne ve onayına ilişkin politikalar ve prosedürler: a. standart mal ve hizmetler b. dışarıdan teslimat düzenlemeleri c. fiyatlar sözleşme d. ilgili taraflara yapılan satışlar söz konusu olduğunda açıkça tanımlanmış ve yetkilerle onaylanmıştır mı? | Satış ve Siparişler | Teklifler yöneltme kabul edilebilir fiyatlar ve koşullar ile kabul edilebilir ve ödeme yapılabilir. | | Belgelerin İncelenmesi, Kayıt Sıracının İncelenmesi, Fikhi İnceleme ve Sayım | G,DO |
| 04 GD | 9. Satıcılar için elektrikli, vadeli ticari ödemelerin tespit amacıyla yapılan gözlemleme ve borç hesaplarının ayrımlarında bu elektrikli hesaplar muhtemelen yapılmıştır mı? | Fatura İşlemleri | Kayıtlar kayıtlı ve doğru olarak edilmiştir. | Y | Sorgulama, Belgelerin İncelenmesi, Fikhi İnceleme ve Sayım, Doğulama, Kayıt Sıracının İncelenmesi | DO, G, T, S, HK |
| 04 GD | 5. Küçük miktarda ödemeler için tüm ödemeler çekile yapılmıştır mı? | Çekile yapılmayan ödemeler | Firmanın ödemeler için banka hesabına para yatırılmadığı ve bu ödemelerin banka hesabına yatırılmadığı tespit edilmiştir. | Y | Fikhi İnceleme ve Sayım, Gözetim, Belgelerin İncelenmesi, Doğulama, Analitik İnceleme | DO, HK, G, T, S |
| 06 BD | 2. Tüm bordro hesapları için hesapların çekim tarihi için alınmıştır mı? | Bordro | Sistem ve hesapların zarar vermemek için bordro hesapları için çekim tarihi için alınmıştır. | 0 | DE, HV, V | G, HK |
| 06 BD | 2. Tüm bordro hesapları için hesapların çekim tarihi için alınmıştır mı? | Bordro | Çekim tarihi itibarıyla çekim tarihi için alınmıştır. | 0 | DE, T, HV | DO, T, S |
| | İçeriklerin faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgi toplama. • Sektörün rekabet durumu, sermaye... | | | | Yerinden Hesaplama, Fikhi İnceleme ve Sayım | G, DO, T, S, HK |
| | | | | | | 0 |

KAYNAKLAR

Kitaplar ve Kitap Bölümleri

- AĞAR Serkan, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*, Ankara 2011.
- AK Belma, “Parametrik Hipotez Testleri”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref KALAYCI, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2014.
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- AKKAYA Mustafa, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- AKTAŞ Rabia, *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Açısından Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.
- ALPTÜRK Ercan, *Elektronik Denetim Rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, İstanbul, 2008.
- ANDERSON Janet M., Koen De GRAVE, Jennifer M. MOORE, “Tax Accounting”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010.
- ANTALYALI Ömer L., “Varyans Analizi (ANOVA – MANOVA)”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2014.
- ARIKAN Zeynep, *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- ARMAĞAN Ramazan, Sibel MUTLUCAN SAYIN, “Küreselleşmenin Vergi Mahremiyeti Üzerindeki Etkileri”, *Prof. Dr. Fazıl Tekin’e Armağan*, Ed. Erdal GÜMÜŞ, Ali ÇELİKKAYA, Erhan GÜMÜŞ, Emrah FERHATOĞLU, Semih BİLGE, Murat ASLAN, Melih ÇILDİR, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014.
- AWANG Norasmila, Azlan AMRAN, “Ethics and Tax Compliance”, *Ethics, Governance and Corporate Crime: Challenges and Consequences, Developments in Corporate Governance and Responsibility*, Vol. 6, Emerald Group Publishing, 2014.
- BAKKAL Ufuk, *Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2013.
- BAŞAK Levent, *Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme*, 1. Cilt, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Mehmet ERKAN, Cemal ELİTAŞ, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012.
- BAYRAM Nuran, *Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi*, 5. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2015.
- BERNSTEIN Peter, L. *Tanrılara Karşı – Riskin Olağanüstü Tarihi*, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2006.
- BİLİCİ Nurettin, “Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Ed. Billur Yaltı, Beta Basım, İstanbul, 2014.
- BİYAN Özgür, *Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- BOLAK Mehmet, *Risk ve Yönetimi*, Birsen Yayınevi, İstanbul, 2004.

- BOLGÜN K. Evren, M. Barış AKÇAY, *Risk Yönetimi*, 2. Baskı, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2005.
- BOZKURT Nejat, *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2006.
- BUDAK Tamer, Serkan BENK, “The Complexity of Tax Simplification: Turkey Perspective”, *The Complexity of Tax Simplification*, Ed. Tamer Budak, Simon James, Adrian Sawyer, Palgrave Macmillan, UK, 2016.
- BUDAK Tamer, Simon JAMES, Adrian SAWYER, “The Complexity of Tax Simplification: Experiences from Around the World”, *The Complexity of Tax Simplification*, Ed. Tamer Budak, Simon James, Adrian Sawyer, Palgrave Macmillan, UK, 2016.
- BURTON Hughlene A., Stewart KARLINSKY, “Complexity of Tax Simplification: USA Perspective”, *The Complexity of Tax Simplification*, Ed. Tamer BUDAK, Simon JAMES, Adrian SAWYER, Palgrave Macmillan, UK, 2016.
- CANBAY Tülin, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim*, Dora Basım-Yayın-Dağıtım, Bursa, 2009.
- CEMALCILAR İlhan, *Pazarlama*, Beta Basım Yayım, 1999, İstanbul.
- CEYLAN Ali, Adem ANBAR, *Modern İşletmecilik*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.
- COX Tim, Domian MORRIN, Ashley KING, “Australia”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010.
- CÖMERT Nuran, “İç Kontrolerle İlgili Teorik Çerçeve ve COSO İç Kontrol Yaklaşımı”, *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol*, Ed. Ganite KURT, Tuğba Uçma UYSAL, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.
- CRESWELL John W., *Araştırma Deseni*, Çev. Selçuk Beşir Demir, Eğiten Kitap, İstanbul, 2013.
- ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÇAK Murat, *Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2002.
- ÇELİK Binnur, “Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları ve Sorunlar”, *Maliye Seçme Yazılar*, Ed. S. Binnur ÇELİK – Fatih SARAÇOĞLU, Ankara, 2003.
- ÇETİN GERGER Güneş, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Legal Kitabevi, İstanbul, 2011.
- DAELEN Marijn van, Arco van de VEN, “Introducing Risk Management”, *Risk Management and Corporate Governance: Interconnections in Law, Accounting and Tax*, Ed. Marjin Daelen, Christoph Elst, Edward Elgar Publishing, UK, 2010.
- DAILY Cynthia M., Roger W. DORSEY, Gaurav KUMAR, “Readability of Tax Court Opinions”, *Advances in Taxation*, Vol. 19, ED. Toby STOCK, Emerald Group Publishing, UK, 2010.
- DEMİRGİL Hakan, “Parametrik Olmayan (Non-Parametrik) Hipotez Testleri”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2014.
- DİRİMTEKİN Tuğrul, *Muhasebede İç Kontrol İlkeleri*, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayını, Bursa, 1981.
- DOĞAN Mustafa, *Kurumsal Yönetim*, Çağdaş Group, Ankara, 2008.

- DOĞAN Uğur, “Data Warehouse and Data-Mining Tools for Risk Management: The Case of Turkey”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan KHWAJA, Rajul AWASTHI, Jan LOEPRICK, The World Bank Publishing, Washington DC, 2011.
- DOĞAN Uğur, *Elektronik Vergisel Uygulamalar*, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2014.
- DOĞAN Zeki, Ramazan BESEN, *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- EDİZDOĞAN Nihat, Özhan ÇETİNKAYA, Erhan GÜMÜŞ, *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.
- EKMEKÇİ Esra, *Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2003.
- ELGOOD Tony, Tony FULTON, Mark SCHUTZMAN, *Tax Function Effectiveness: The Vision for Tomorrow’s Tax Function*, PwC and Wolters Kluwer Business Publishing, 2008.
- ELGOOD Tony, Ian PAROISSIEN, Larry QUIMBY, *Tax Risk Management*, PwC, 2004.
- ENDEN Eelco van der, Jos de GROOT, Eric van der STROOM, “Netherlands”, *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka BAKKER, Sander KLOOSTERHOF, IBFD, Netherlands, 2010.
- ERASMUS Daniel N., “South Africa”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010.
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.
- ERDOĞAN Melih, “Muhasebe Bilgi Sisteminde Güvenlik”, *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Ed. Fevzi Sürmeli, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayını, Eskişehir, 2007.
- ERDOĞAN Melih, Cemal ELİTAŞ, Mehmet ERKAN, Oğuşhan AYDEMİR, *Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.
- EROĞLU Onur, *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.
- EYÜPGİLLER Saygın, *Teoride ve Uygulamada Vergiden Kaçınma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- FERHATOĞLU Emrah, *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010.
- FREEDMAN Judith, “Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management”, *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Ed. Judith FREEDMAN, Oxford University, Centre for Business Taxation Publishing, UK, 2008.
- FREEDMAN Judith, “Tax Risk Management and Corporate Taxpayers – International Tax Administration Developments”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka BAKKER, Sander KLOOSTERHOF, IBFD, Netherlands, 2010.
- GERÇEK Adnan, Tolga DEMİRBAŞ, Filiz GİRAY, Mehmet YÜCE, Ayşe OĞUZLAR, *Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*, Bilgesam Yayınları, İstanbul, 2013.

- GERÇEK Adnan, Güneş Çetin GERGER, Çağatan TAŞKIN, Feride BAKAR, Simla GÜZEL, *Mükellef Hakları, Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.
- GERÇEK Adnan, Feride BAKAR, “Belirlilik İlkesi Açısından Türkiye’de Bütçe Gelirlerinin Değerlendirilmesi”, *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*, Ed. Figen ALTUĞ, Ahmet KESİK, Murat ŞEKER, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- GİRAY Filiz, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.
- GÖKBEL Doğan, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, Seçkin Yayıncılık, 2011.
- GRUBERT Harry, “Tax Planning by Companies and Tax Competition by Governments”, *International Taxation and Multinational Activity*, Ed. James R. HINES, University of Chicago Press, 2000.
- GUTMAN Daniel, “Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Ed. Billur Yaltı, Beta Basım, İstanbul, 2014.
- HAINY Michael, “Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United Kingdom”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan KHWAJA, Rajul AWASTHI, Jan LOEPRICK, The World Bank Publishing, Washington DC, 2011.
- HAPPE Richard, “Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share”, *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Ed. Judith FREEDMAN, Oxford University, Centre for Business Taxation Publishing, UK, 2008.
- HENEHAN P. J., Aidan WALSH, *Global Tax Risk Management*, Bloomsbury Professional, UK, 2008.
- HOYNG Robbert, Sander KLOOSTERHOF, Alan MACPHERSON, “Tax Control Framework”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka BAKKER, Sander KLOOSTERHOF, IBFD, Netherlands, 2010.
- IRMAK Ramazan, Gül ARSLAN KURNAZ, Bülent ÇAĞLAYAN, Behçet BAL, *Muhasebe Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi 7, Ankara, 2002.
- İŞİK Hüseyin, *Uluslararası Vergilendirme*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- KARYAĞDI Nazmi, *Amerika Birleşik Devletlerinde Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2006.
- KAYA Emine Öner, Bekir KAYA, “Kurumsal Risk Yönetimi”, *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol*, Ed. Ganite KURT, Tuğba UÇMA UYSAL, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.
- KAYGUSUZ Sait Yüksel, Şükrü DOKUR, *Yönetim Muhasebesi*, Dora Yayınları, Bursa, 2012
- KEPEKÇİ Celal, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Eskişehir, 1982.
- KHWAJA Munawer Sultan, “Overview”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan KHWAJA, Rajul AWASTHI, Jan LOEPRICK, The World Bank Publishing, Washington DC, 2011.

- KIRAL Halis, Esmâ Meltem KILIÇ, “Kamuda Kurumsal Risk Yönetimi”, *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*, Ed. Figen ALTUĞ, Ahmet KESİK, Murat ŞEKER, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 15. Baskı, Siyasal Kitabevi, 2007.
- KIZILDAĞ, Duygu. *Yönetimsel Açından Risk Yönetimine Bir Bakış: ISO 31000 Risk Yönetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- KÖSE Tunç, Emrah FERHATOĞLU, *Transfer Fiyatlandırması: Üretim İşletmelerinde Uygulama*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- KRISTOFFERSSON Eleonor, Pasquale PISTONE, “General Report”, *Tax Secrecy and Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Ed. Eleonor KRISTOFFERSSON, Michael LANG, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH, Claus STARINGER, Alfred STORCK, Peter Lang Publishing, Frankfurt am Main, Germany, 2013.
- KROMER Christoph, “Germany”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010.
- LANG Michael, Hans-Jörken AIGNER, Ulrich SCHEUERLE, Markus STEFANER, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, Netherlands, 2004.
- LAUFENBURGER Henry, *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*, (Çev: İsmail Hakkı Ülkmen), Sevinç Matbaası, Ankara, 1967.
- LOEPRICK Jan, Michael ENGELSCHALK, “Simplified Risk Scoring for SMEs”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loepnick, The World Bank Publishing, Washington DC, 2011.
- MACDONALD Graeme, “Analysing the Impact of Tax Avoidance: A Response”, *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Ed. Judith FREEDMAN, Oxford University, Centre for Business Taxation Publishing, UK, 2008.
- MACPHERSON Alan, Mark KENNEDY, James EGERT, Brigit LUCAS, “United Kingdom”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka BAKKER, Sander KLOOSTERHOF, IBFD, Netherlands, 2010.
- MERNA, Tony Faisal, F. Al-Thani, *Corporate Risk Management*, Second Edition, John Wiley&Sons, England, 2008.
- MEULBROEK Lisa K., “A senior Manager’s Guide to Integrated Risk Management”, *Corporate Risk Management*, Ed. Donald H. Chew, Columbia University Press, New York, USA, 2008.
- MIK Bas de, “Introduction to Tax Risk Management”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka BAKKER, Sander KLOOSTERHOF, IBFD, Netherlands, 2010.
- MUCUK İsmet, *Pazarlama İlkeleri*, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul, 2014.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.
- ÖZ Ersan, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- PEHLİVANLI Davut, *Modern İç Denetim*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2010.

- PETOLICK Gregory, “United States”, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, Ed. Anuschka Bakker, Sander Kloosterhof, IBFD, Netherlands, 2010.
- POROY ARSOY Aylin, Tuba BORA, “Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol İlişkisi”, *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol*, Ed. Ganite KURT, Tuğba UÇMA UYSAL, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.
- RISSE Robert, *Tax Compliance und Tax Risk Management*, Eul Verlag, Köln, Germany, 2015.
- ROTH Jeffrey A., John T. SCHOLZ, Ann Dryden WITTE, (Ed.), *Taxpayer Compliance*, Vol 1: An Agenda for Research, University of Pennsylvania Press, Philadelphia, 1989.
- RUSSO Ronald, “Risk Management in Taxation”, *Risk Management and Corporate Governance: Interconnections in Law, Accounting and Tax*, Ed. Marjin van DAELEN, Christoph Van der ELST, Edward Elgar Publishing, UK, 2010.
- PwC, *Her Yöniyle Kurumsal Risk Yönetimi*, İnfomag Yayıncılık, İstanbul, 2006.
- SABAN Nihal, “Vergi Usul Kanunu 3,B,1’in – Neliği”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Ed. Billur YALTI, Beta Basım, İstanbul, 2014.
- SAĞLAM Meltem, *Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.
- SARAÇ Özgür, *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- SARUÇ Naci Tolga, *Vergi Uyum Teori ve Uygulama*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015.
- SCHMÖLDERS G., *Genel Vergi Teorisi*, Çev. Salih TURHAN, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1976.
- SEILER Markus, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Series on International Tax Law, Ed. Michael LANG, Linde, Austria, 2016.
- SPENCER K. H. Pickett, *The Auditing Handbook*, Third Edition, John Wiley&Sons, UK, 2010.
- SUNGUR Onur, “Korelasyon Analizi”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2014.
- SÜRMEİLİ Fevzi (Ed.), *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayını, Eskişehir, 2007.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.
- ŞİŞMAN Bülent, *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- TAŞÇI Deniz, Saye Nihan ÇABUK (Ed), *Kalite Yönetim Sistemleri*, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayını, Eskişehir, 2013.
- TEKİN Fazıl, Ali ÇELİKKAYA, *Vergi Denetimi*, 3. Baskı, Yayıncılık, Ankara, 2009.

- TRAN-NAM Binh, “Tax Reform and Tax Simplification: Conceptual and Measurement Issue and Austrian Experiences”, *The Complexity of Tax Simplification*, Ed. Tamer BUDAK, Simon JAMES, Adrian SAWYER, Palgrave Macmillan, UK, 2016.
- TUAY Elif, İnci GÜVENÇ, *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, No: 51, 2007.
- TUNCER Selahattin, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No.112-66, Ankara, 1974.
- TURHAN Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- TUSİAD, *Kurumsal Risk Yönetimi*, TUSİAD Yayını, Yayın No. 452, 2008.
- TÜRK İsmail, *Maliye Politikası*, 20. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.
- ULPH David, “Managing Tax Risks”, *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Ed. Judith FREEDMAN, Oxford University, Centre for Business Taxation Publishing, UK, 2008.
- ULUCAN ÖZKUL Fatma, Zehra ALMALI ÖZDEMİR, *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2011.
- VELLUTINI Charles, “Key Principles of Risk-Based Audits”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loepnick, The World Bank Publishing, Washington DC, 2011.
- WEBER Dennis, “Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İctihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler*, Ed. Billur YALTI, İstanbul:Beta Basım, 2014.
- YALTI Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2006.
- YALTI Billur, *Elektronik Ticarete Vergilendirme*, Der Yayınları, İstanbul, 2003.
- YÜCE Mehmet, *Mali Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.
- ZIMMERMANN Jochen, Jörg R. WERNER, Philipp B. VOLMER, *Global Governance in Accounting*, Palgrave Macmillan UK, 2008.
- ZINN Benedikt, *Tax Accounting in Germany*, Eul Verlag, Köln, Germany, 2012.

Makaleler

- ABDİOĞLU Hasan, “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 36, Ekim 2007, ss. 161-172.
- ACİNÖROĞLU Serkan, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S. 379, Mart, 2013, ss. 188-197.
- AKBEY Ferhat, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 29, S. 1, 2014, ss. 63-103.
- AKBULAK Yavuz, “Türk Sermaye Piyasasında Esaslı Bir Devrim: Kurumsal Yönetim İlkeleri”, *Mali Çözüm*, Kasım-Aralık, 2011, ss. 111-138.

- AKBULUT Akın, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarından Vergi Uygulamalarına Geçiş”, *Vergi Dünyası*, S. 383, Temmuz 2013.
- AKÇAKANAT Özen, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, C. 4, S. 7, 2012, ss. 30-46.
- AKDOĞAN Abdurrahman, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 2, 1999, ss. 97-104.
- ALLINGHAM Michael G. ve Agnar SANDMO, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, *Journal of Public Economics*, 1, 1972, ss. 323-338.
- ARIKAN Zeynep, “Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları”, *İşletme ve Finans*, S. 108, Mart, 1995, ss. 56-60.
- ARLINGHAUS B. P., “Goal Setting and Performance Measures – by Tax Professionals in Fortune 500 Companies”, *The Tax Executive*, 50 (6), 1998, ss. 434-442.
- ASLANOĞLU İbrahim Burak, “Gelir İdaresinde Risk Yönetimi”, *Vergi Sorunları*, S. 236, Mayıs 2008, ss. 131-135.
- ATEŞ Leyla, “Vergisel Bilgilerin Otomatik Değişimi Standardı ve Türkiye”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı, C. 2, 2015, ss. 665-682.
- AY Mustafa, “Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2007, ss. 271-290.
- AYDIN Erdal, “OECD BEPS Projesi Transfer Fiyatlandırması Eylemlerinin Türkiye Üzerindeki Etkileri ve Proje’ye İlişkin Türkiye’deki Yaklaşım”. *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 415, Mart 2016, ss. 204-217.
- AYKIN Hasan, “Büyük Mükellefler Vergi Daireleri: Ülke Uygulamaları ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 319, Nisan 2015, ss. 121-134.
- AYKIN Hasan, “Büyük Mükellefi Tanımlamak”, *Yaklaşım*, S. 272, Ağustos 2015, ss. 25-32.
- AYSAN Mustafa, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 34, Nisan, 2007, ss. 51-56.
- BAKAR Feride, “Vergi İdareleri Arası İşbirliği: Fiscalis ve Fiscus Programları”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 4, S. 2012/2, ss. 35-44.
- BAKAR Feride, Adnan GERÇEK, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye için bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 2, 2016, ss. 47-72.
- BAKIRTAŞ Doğan, “Kurumlar, Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak 2016, 9(1), ss. 67-87.
- BARKER William B., “The Ideology of Tax Avoidance”, *Loyola University Chicago Law Journal*, 40 (2), 2009, ss. 229-251.
- BAŞAR Mübin, “Vergi Hukukunda Tefsir”, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 1965, ss. 103-112.
- BENK Serkan, Kadir KARTALCI, “Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: OECD Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 11, Y. 11, S. 1, 2015, ss. 43-59.

- BIRSKYTE Liucija, “Fostering Inter-Organisational Relationships as a way to Increase Efficiency in Tax Administration”, *Intellectual Economics*, 6, 2(14), 2012, ss. 174-188.
- BİÇER Ali Altuğ, Osman AYDIN, “Denetimde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (BDDT) Kullanımı ve Bu Yöntem ile Bir Suistimal Vakasının Tespiti”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Dergisi*, Y.14, S.28, Güz 2015, ss. 213-229.
- BİÇER Ramazan, Mehmet ERGİNAY, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, *Vergi Sorunları*, S. 326, Kasım 2015, ss. 54-68.
- BİÇER Ramazan, Mehmet ERGİNAY, “Turkish Perspective on OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, *International Transfer Pricing Journal*, January-February 2015, ss. 52-61.
- BİYAN Özgür, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları için Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği”, *Yaklaşım*, S. 205, Ocak 2010.
- BOHOLM Asa, “The Cultural Nature of Risk: Can There be an Anthropology of Uncertainty?”, *Ethnos*, 68(2), June, 2003, ss. 159-178.
- BOZDEMİR Enver, “KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulanma Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler”, *International Journal of Economic and Administrative Studies*, S. 12, 2014, ss. 86-108.
- BRAUN Robert L., Harold E. DAVIS, “Computer-Assisted Audit Tools and Techniques: Analysis and Perspectives”, *Managerial Auditing Journal*, 18 (9), 2003, ss. 725-731.
- BRONZEWSKA Katarzyna, Eelco van der ENDEN, “Tax Control Framework – A Conceptual Approach: The Six Nuances of Good Tax Governance”, *Bulletin for International Taxation*, November 2014, ss. 637-640.
- CEYLAN Mehmet Ali, Ahmet TUNALI, “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Bilişim Sistemleri Alanında Yaptığı Çalışmalar”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2011, ss. 123-136.
- COŞKUN Neslihan, “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 14, S. 1, 2005, ss. 153-170.
- COZMEI Catalina, Elena Claudia ŞERBAN, “Risk Management Triggres: From the Tax Risk Pitfalls to Organizational Risk”, *Procedia Economics and Finance*, 15, 2014, ss. 1594-1602.
- ÇANKAYA Fikret, Bilal GEREKAN, “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Nisan 2009, ss.93-108.
- ÇETİN Güneş, “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 2, S. 1, 2010, ss. 79-86.
- ÇETİN Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi*, C. 14, S. 2, 2007, ss. 171-187.
- ÇİÇEK Hüseyin Güçlü, Sibel MUTLUCAN SAYIN, “Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.32, S.2, 2013, ss. 141-169.

- DAĞLI Hüseyin, Hasan AYAYDIN, Kemal EYÜBOĞLU, “Kurumsal Yönetim Endeksi Performans Değerlendirmesi: Türkiye Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 48, Ekim 2010, ss. 18-31.
- DEMİR İhsan Cemil, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. X, S. I, 2008, ss. 275-297.
- DEMİRELİ Erhan, Berna TANER, “Risk Yönetiminde Riske Maruz Değer Yöntemleri ve Bir Uygulama”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 14, S. 2, 2009, ss. 127-148.
- DERİCİ Onur, Zekeriya TÜYSÜZ, Aydın SARI, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, 145. Yıl Özel Sayısı, S. 65, Nisan-Haziran 2007, ss. 151-172.
- DİNÇ Engin, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standartının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 28, Ocak-Haziran, 2007, ss. 21-48.
- DOĞAN Korcan, Sacit ARSLANTEKİN, “Büyük Veri: Önemi, Yapısı ve Günümüzdeki Durumu”, *Ankara Üniversitesi DTCF Dergisi*, 56(1), 2016, ss. 15-36.
- DOYLE Elaine M., Jane Frecknall HUGHES, Kesth W. GLAISTER, “Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and the UK”, *Journal of Business Ethics*, 86(2), 2009, ss. 177-198.
- DÖKMEN Gökhan, Günel TUĞAY, “Vergi Uyumunun Sağlanmasında Duyarlı Regülasyon Sistemi: Avusturya Örneği”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Özel Sayı, C.8, Y.8, 2012, ss. 43-65.
- DUMAN Mustafa, “Bankacılık Sektöründe Finansal Riskin Ölçülmesi ve Gözetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Value at Risk Metodolojisi”, *Bankacılar Dergisi*, S.32, 2000, ss. 22-30.
- EDİZDOĞAN Nihat, Erhan GÜMÜŞ, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 164, Ocak-Haziran, 2013, ss. 99-119.
- ELİTAŞ Bilge Leyli, “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Temmuz, 2012, ss. 153-171.
- ELİTAŞ Cemal, A. Engin ERGÜDEN, “Vergi Usul Kanunundan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Doğru: Finansal Tabloların Yolculuğu”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (2), 2016, ss. 265-296.
- ELİTAŞ Cemal, Bilge Leyli ELİTAŞ, “Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Bağlamında Hukuki Düzenlemelerin Yapıları: Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman 10 Adım Programının Karşılaştırılması”, *MÖDAV*, C. 1, 2011, ss. 119-141.
- EMHAN Abdurrahim, “Risk Yönetim Süreci ve Risk Yönetimde Kullanılan Teknikler”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 23, S. 3, 2009, ss. 209-220.
- ERDOĞAN Melih, “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl:1, S. 3, Ocak, 2001, ss. 1-8.
- ERDOĞAN Seyfettin, Cesur ÜLBEGİ, “Operasyonel Risk Algısına Yönelik Bir Araştırma”, *Bankacılar Dergisi*, S. 71, 2009, ss. 48-57.
- ERGİN Numan Emre, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile US GAAP Farklılıkları”, *Vergi Sorunları*, S. 333, Haziran 2016, ss. 77-100.
- FERHATOĞLU Emrah, “Türk Vergi Anlaşmaları Hukukunda Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 71, S. 1, 2016, ss. 279-302.

- FERHATOĞLU Emrah, “BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 326, Kasım 2015, ss. 17-30.
- FREEDMAN Judith, Geoffrey LOOMER, John VELLA, “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, *British Tax Review*, 2009(1), ss. 74-116.
- FRIEDLAND Nehemiah, Shlomo MAITAL ve Aryeh RUTENBERG, “A Simulation Study Of Income Tax Evasion”, *Journal of Public Economics*, 10 (1), 1978, ss. 107-116.
- FRITZ Jochen, “The Use of Information for the Purpose of Selecting Taxpayers at Risk: State of the Art of the Case Selection Procedure in Austria”, *Tax Tribune*, 26, 2010, ss. 152-153.
- GENÇOĞLU Ümit Gücenme, Aylin POROY ARSOY, Yasemin ERTAN, Tuba BORA, “TMS/TFRS’ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 2014, ss. 1-26.
- GERÇEK Adnan, “İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu”, *Bilanço Dergisi*, S. 136, Eylül-Kasım, 2011.
- GERÇEK Adnan, “Vergi Hukuku Alanında Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XXIX, S. 2, 2010, ss. 23-50.
- GERÇEK Adnan, Keramettin TEZCAN, “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi’nin Vergilemedeki Yerinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, S. 229, Ekim 2007, ss. 109-124.
- GÖKALP Füsün, “Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi”, *Analiz*, C. 5, Y. 14, S. 14, Ekim 2005, ss. 107-115.
- GÖKBUNAR Ramazan, “Siber Uzayda Bit Vergisi Üzerine”, *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XXII, S. 2, 2003, ss. 35-49.
- GÖKBUNAR Ramazan, Ahmet UTKUSEVEN, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti Mi?”, *İ.Ü. siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Ekim, 2002, ss. 197-209.
- GUEDRIB Mouna, Jean-Luc ROSSIGNOL, Mohamed Ali OMRI, “Tax Risk and Internal Governance Mechanisms: An Empirical Analysis in Tunisian Context”, *Global Review of Accounting and Finance*, 6 (1), March, 2015, ss. 27-46.
- GÜLGÜN Sabahettin, “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 327, Aralık 2015, ss. 132-153.
- GÜMÜŞ Erhan, “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemelerinde Özelgelerin Önemi”, *Mali Çözüm*, Mayıs-Haziran, 2013, ss. 17-40.
- HATUNOĞLU Zeynep, Nurettin KOCA, Mustafa KILLI, “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 9, S. 20, 2012, ss. 169-189.
- HEL – Van DİJK Lisette van der, Maarten SIGLE, “Managing Compliance Risks of Large Businesses: A Review of the Underlying Assumptions of Co-operative Compliance Strategies”, *eJournal of Tax Research*, 13(3) 2015, ss. 760-783.
- HOLTON Glyn A., “Defining Risk”, *Financial Analysts Journal*, 60(6), 2004, ss. 19-25.
- İBİŞ Cemal, Serdar ÖZKAN, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm*, S. 74, 2006, ss. 25-43.

- İLKEY M. Sıtkı, İnci VARİNLİ, “ISO 9001: 2000 Kalite Yönetim Sistemi: Dünya, Avrupa ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 25, Temmuz – Aralık, 2005, ss. 1-19.
- JACOBS Aletta Wim, Wilfred SAM, Paul V. DUISENBERG, “A Study on the Implementation of a Tax Control Framework and the Incentives for Participation in an Enhanced Relationship”, *International Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 2(6), 2015, ss. 187-191.
- JAMES Simon, Clinton ALLEY, “Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 2002, ss. 27-42.
- JONES John Avery, “Tax Law: Rules or Principles?”, *Fiscal Studies*, 17(3), 1996, ss. 63-89.
- JOST Sven P., Michael PFAFFERMAYR, Hannes WINNER, “Transfer Pricing as a tax Compliance Risk”, *Accounting and Business Research*, 44(3), 2014, ss. 260-279.
- KAHN Jeffrey H., “Hedging the IRS – A Policy Justification for Excluding Liability and Insurance Proceeds”, *Yale Journal on Regulation*, 26(1), 2009, ss. 1-35.
- KAHRİMAN Hamza, “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 12, Y. 12, S. 1, 2016, ss. 229-250.
- KAPUSUZOĞLU Tuncay, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler I”, *Vergi Dünyası*, S. 214, Haziran 1999.
- KARA Mustafa Cemil, Ersan ÖZ, “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 414, Şubat 2016, ss. 172-181.
- KARA Mustafa Cemil, Ersan ÖZ, “Uluslararası Vergilendirmede Hibrit Uyumsuzlukları Etkisizleştirme Çabaları”, *Vergi Dünyası*, S. 416, Nisan 2016, ss. 232-238.
- KARABACAK Yakup, “Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme”, *Maliye Dergisi*, S. 165, Temmuz – Aralık 2013, ss. 38-53.
- KARABACAK Yakup, “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?”, *Mali Çözüm*, Kasım-Aralık, 2013, ss. 15-30.
- KARADAL Fulden, Murat TÜRK, “İşletmelerde Teknoloji Yönetiminin Geleceği”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Haziran, 2008, C. 1, S. 1, ss. 59-71.
- KARAKURT Birol, “Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 30, S. 2, 2016, ss. 319-341.
- KIRCHLER Erich, Christoph KOGLER, Stephan MUEHLBACHER, “Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to DefERENCE”, *Current Directions in Psychological Science*, 23(2), 2014, ss. 87-92.
- KIRSCH Hanno, Stefan OLSSON, “Financial Accounting and Tax Accounting: Germany and Sweden as Examples”, *Skattenytt*, 12, 2008, ss. 746-757.
- KOÇ Mehmet, “Büyük Mükellefler Vergi Daireleri ve Türkiye Uygulaması – I”, *Yaklaşım*, Y. 19, S. 225, Eylül 2011, ss. 35-38.
- KÜKRER A. Sami, “Türkiye’de Siyasal Süreçte Vergi Reformuna Genel Bir Bakış”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 2, Haziran 1999, ss. 81-96.

- LAVERMICOCCA Catrina, "Tax Risk Management Practices and Their Impact on Tax Compliance Behaviour – The Views of Tax Executives from Large Australian Companies", *Journal Of Tax Research*, 9(1), 2011, ss. 89-115.
- LAVERMICOCCA Catriona, Jenny BUCHAN, "Role of Reputational Risk in Tax Decision Making by Large Companies", *eJournal of Tax Research*, 13(1), 2015, ss. 5-50.
- LAVERMICOCCA Catriona, Margaret McKERCHAR, "The Impact of Managing Tax Risk on the Tax Compliance Behaviour of Large Australian Companies", *Australian Tax Forum*, 2013, 28(4), ss. 707-723.
- LOGUE Kyle D., "Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance", *Virginia Tax Review*, 25(2), ss. 339-414.
- MULLIGAN Emer, Lynne OATS, "Tax Risk Management: Evidence from the US", *British Tax Review*, 6(1), 2009, ss. 680-703.
- NEUBIG Tom, Balvinder SANGHA, "Tax Risk and Strong Corporate Governance", *The Tax Executive*, March-April, 2004, ss. 114-119.
- NIGRINI Mark J., "A Taxpayer Compliance Application of Benford's Law", *The Journal of the American Taxation Association*, 18(1), Spring 1996, ss. 72-91.
- O'SHEA Tom, "Tax Avoidance and Abuse of EU Law", *The EC Tax Journal*, 11, 2010, ss. 77-115.
- ORGAN İbrahim, Fatih ÇAVDAR, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar", *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 2012, ss. 63-84.
- ÖNAL Debi Konukcu, "Vergi Denetiminde Risk Algısına Farklı Bir Yaklaşım: Bomba Krateri Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 305, Şubat 2014, ss. 135-141.
- ÖNER Cihat, "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Halleri Üzerine", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 63, C. 2, 2014, ss. 365-395.
- ÖZ Ersan, "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi", *DEÜİİBF Dergisi*, C. 17, S. 1, 2002, ss. 11-33.
- ÖZ Ersan, Selçuk BUYRUKOĞLU, "Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar", *Vergi Sorunları*, S. 272, Mayıs 2011.
- ÖZ Ersan, Tekin Akdemir, "ABD Vergi Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.168, Eylül 2002.
- ÖZBİLGİN İzzettin Gökhan, "Risk ve Risk Çeşitleri", *Bilişim Dergisi*, Y. 40, S. 145, Temmuz-Ağustos, 2012, ss. 86-93.
- ÖZKAN Azzem, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergi ve Muhasebe Uygulamaları", *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 32, Ocak-Haziran 2009, ss. 97-112.
- ÖZKAN Serdar, Ece ERDENER ACAR, "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış", *Mali Çözüm*, S. 97, 2010, ss. 49-86.
- ÖZPEHRİZ Niyazi, "Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması", *Vergi Dünyası*, S. 294, Şubat 2006, ss. 109-113.
- PEHLİVAN Serdar, Ali Rıza GÖKBUNAR, "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C. 17, S. 1, 2010, ss. 99-120.

- ROSSING Christian Plesner, “Tax Strategy Control: The Case of Transfer Pricing Tax Risk Management”, *Management Accounting Research*, 24, 2013, ss. 175-194.
- SARAÇOĞLU Fatih, “G20 Antalya Liderler Bildirgesi ve Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı”, *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim, 2015, ss. 73-88.
- SAVAŞAN Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Varlık Barışı Uygulaması Sonuçları)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. VIII, S. 1, 2006, ss. 41-65.
- SAVAŞAN Fatih, Hakkı ODABAŞ, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik bir Çalışma”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 5, 2005, 1-28.
- SAYILGAN Güven, “Finansal Risk Yönetimi”, *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C.50, S.1-2, 1995, ss. 323-334.
- SEGAL Talya Gail, Milton SEGAL, Warren MAROUN, “The Perceived Relevance of Tax Risk-Management in a South African Context”, *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 2017, ss. 82-94.
- SEGAL Talya, Warren MAROUN, “Tax Risk-Management Analysis: Comparison between The United States of America, The United Kingdom and South Africa”, *Journal of Economic and Financial Sciences*, July 2014, 7(2), ss. 375-392.
- SIMKOVA Eva, “Impact of the Sarbanes-Oxley Act on the System of Internal Controls and IS Audit”, *Systemova Integrace*, 3, 2005, ss. 92-111.
- SULLIVAN Martin A., “International Tax Planning: A Guide For Journalists”, *Tax Notes*, 2004, ss. 32-36.
- SÜMER GÖĞÜŞ Handan, “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim, 2010, ss. 13-30.
- ŞENTÜRK Suat Hayri, “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 9(3), Aralık 2014, ss. 129-143.
- ŞENYÜZ Doğan, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Aralarındaki Farklar”, *Yaklaşım*, S. 185, Mayıs 2008.
- ŞENYÜZ Doğan, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu’na Armağan, İstanbul, 1993, ss. 207-216.
- TANRIÖVEN Cihan, Emine Ebru AKSOY, “Sistemik Risklerin Belirleyicileri: İMKB’de Sektörel Karşılaştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2011, ss. 119-138.
- TAŞÖREN Dilek, “Vergi Hukuku Alanında, İdari İhtilafların Çözümünde Uygulamada Yaşanan Sorunlar”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 17, S. 3-4, 2011, ss. 187-193.
- TEKBAŞ Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, 2012, ss. 123-191.
- TERAMAN Özgür, Fatma TEKTÜFEKÇİ ŞENÇİÇEK, “Elektronik Ortamda Denetim ve Yazılımların Kullanımına Yönelik Bir Uygulama”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 6, Sayı 2, 2014, ss. 117-136.
- TRETOLA John, “Comparing the New Zealand and Australian GAAR”, *Revenue Law Journal*, 25(1), 2017, ss. 1-27.
- TUNCER Selahattin, “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, *Yaklaşım*, Ocak 2008.

- TUNCER Selahattin, “Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, M. Orhan Dikmen’e Armağan, 1990, ss. 53-68.
- TURAN İbrahim, Ümit ŞİMŞEK, Hasan ASLAN, “Eğitim Araştırmalarında Likert Ölçeği ve Likert Tipi Soruların Kullanımı ve Analizi”, *Sakarya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, S. 30, 2015, ss. 186-203.
- TÜREDİ Hasan, Filiz GÜRBÜZ, Ümmügülsüm ALICI, “Coso Modeli: İç Kontrol Yapısı”, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, C.11, S.42, Temmuz 2014, ss. 141-155.
- UBAY Birol, “Avrupa Birliği’nde Vergi Hileciliği ve Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı”, *Vergi Raporu*, S. 179, Ağustos, 2014, ss. 120-128.
- UĞUR Atilla Ahmet, “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 2, 2016, ss. 1-24.
- ÜYÜMEZ M. Erkan, “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. 8, N. 1, 2016, ss. 75-92.
- WHAIT Robert, “Developing Risk Management Strategies in Tax Administration: The Evolution of The Australian Tax Office’s Compliance Model”, *eJournal of Tax Research*, 10(2), 2012, ss. 436-464.
- WICKHAM Philip A., “What Do Strategists Mean When They Talk About Risk?”, *Business Strategy Series*, 9(4), 2008, ss. 201-210.
- WUNDER Haroldene F., “Tax Risk Management and the Multinational Enterprise”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 2009, ss. 14-28.
- XYNAS Lidia, “Tax Planning, Avoidance and Evasion in Australia 1970-2010”, *Revenue Law Journal*, 20(1), 2011, ss. 1-37.
- YALTI Billur, “Abdulkadir Kahraman’la Sorumlu Vergicilik Üzerine Söyleşi”, *Sorumlu Vergicilik*, Haziran 2016, ss. 1-10.
- YALTI Billur, “Vergi Sigortası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 284, Mayıs, 2012, ss. 112-134.
- YANCEY William F., Karen S. CRAVENS, “A Framework for International Tax Planning for Manager”, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 7 (2), 1998, ss. 251-272.
- YILMAZ Muhammet Mahmut, “Agresif Vergi Planlaması: OECD ve Avrupa Birliği’nin Bakış Açısı”, *Yaklaşım*, S. 251, Kasım 2013.
- YUNT Ali, “Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları”, *Mali Çözüm*, Mayıs-Haziran, 2016, ss. 189-215.

Diğer Kaynaklar

- ACAR Şafak Birol, “Risk Yönetimi ve Kontrol Faaliyetleri”, <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7417,2-risk-yonetimi-teknik-ve-uygulamalari---safak-birol-acar.pdf?0>, (05.03.2015).

- Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistikler Genel Müdürlüğü, “Adli İstatistikler 2016”, Ankara, 2017, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/AdliIstPdf/2016.pdf>, (02.04.2017).
- AHMİ Aidi, “Adoption of Generalised Audit Software (GAS) by External Auditors in the UK”, PhD Thesis, Brunel University, London, UK, 2012.
- AIG, <https://www.aig.co.uk/tax-liability-insurance-information-sheet-brochure.pdf>; <http://www.aig.com.au/business/products/merger-and-acquisition/tax-liability-insurance>, (07.08.2016).
- AKSOY Tamer, “Müzakere Süreci Işığında AB Muhasebe Hukukundaki Düzenlemeler, *Mevzuat Dergisi*, S. 93, Eylül 2005, https://www.mevzuatdergisi.com/2005/09a/02.htm#_edn51, (10.03.2016).
- ANAO (Australian National Audit Office), “Annual Compliance Arrangement with Large Corporate Taxpayers Report 2014-2015”, 2014, https://www.anao.gov.au/sites/g/files/net616/f/ANAO_Report_2014-2015_05.pdf, (18.05.2016).
- ARSLAN Işıl, “Kurumsal Risk Yönetimi”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, 2008.
- ARSLAN Mehmet, Mine BİNİŞ, “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı, Beşiz Yayınları, Sakarya, 2016.
- ATO resmi sitesi, <https://www.ato.gov.au/> (14.08.2016).
- ATO, “Annual Report 2015-2016”, https://annualreport.ato.gov.au/sites/g/files/net1861/f/ATO_AR_15-16_Vol1-Full.pdf.
- ATO, “Compliance in Focus 2013-2014”, Canberra, 2013, https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CS_C/downloads/CSC35735NAT74689.pdf, (17.01.2016).
- ATO, GST Governance and Risk Management Checklist, https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/ITX/downloads/ITX23439_NAT73616.pdf, (07.09.2016).
- ATO, Large Business and Tax Compliance, Canberra, 2013, https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/LB_I/downloads/BUS16985lrgbustaxcomp.pdf, (06.05.2015).
- Australian Accounting Standarts Board, http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/IFRS_adoption_in_Australia_Sept_2009.pdf, (08.09.2016).
- Australian Government Inspector-General of Taxation (IGT), “Review into Aspect of the Australian Taxation Office’s use of Compliance Risk Assessment Tools”, 2013, <http://igt.gov.au/files/2014/12/use-of-risk-assessment-tools.pdf>, (10.01.2016).
- Australian Government The Treasury, Media Release, <http://jbh.ministers.treasury.gov.au/media-release/079-2015/>, (19.07.2016).
- Austria Federal Ministry of Finance, “Austrian Code of Corporate Governance”, 2012, http://www.ecgi.org/codes/documents/cg_code_austria_jan2012_en.pdf, (13.08.2016).
- BAKAR Feride, “Improving Voluntary Tax Compliance of Large Businesses: Cooperative Compliance Models”, 2nd International Annual Meeting of Sosyoekonomi Society, Amsterdam, Netherlands, 29-30 October, 2016.
- Basel Committee on Banking Supervisions, “Basel II: International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards: A Revised Framework - Comprehensive Version”, 2006, para. 644, <http://www.bis.org/publ/bcbs128.htm>, (15.05.2014).

- BAURER Lewis I., “Tax Administrations and Small and Medium Enterprises (SMEs) in Developing Countries, Worldbank Publication, 2005, [http://www.frpii.org/english/Portals/0/Library/Tax%20Administration/Tax%20Administrations%20and%20Small%20and%20Medium%20Enterprises%20\(SMEs\)%20in%20Developing%20Countries.pdf](http://www.frpii.org/english/Portals/0/Library/Tax%20Administration/Tax%20Administrations%20and%20Small%20and%20Medium%20Enterprises%20(SMEs)%20in%20Developing%20Countries.pdf), (30.07.2015).
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Naci Tolga SARUÇ ve İsa SAĞBAŞ, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışması Bulguları”, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004.
- BDS 315, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%B1/DENET%20C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_315.pdf, (18.08.2016).
- BERGMANN Sebastian, “Austria”, [http://www.eatlp.org/uploads/public/Austria%20\(2%20November%202015\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Austria%20(2%20November%202015).pdf), (18.08.2016).
- BİST, <http://www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/kurumsal-yonetim-endeksi>, (18.07.2016).
- BIYAN Özgür, “İzaha Davet Müessesesinin Detayları Belirlendi”, 8 Ağustos 2017, <http://www.bumindogrusoz.com/article/izaha-davet-messesesinin-detaylari-belirlendi>, (09.08.2017).
- BMF (Austrian Federal Ministry of Finance), Annual Report 2013 of the Austrian Tax and Customs Administration, Vienna, https://english.bmf.gv.at/services/BMF-BRAnnual_Report_Tax_Customs_2013.pdf?4vfpu8, (17.11.2015).
- BMVDB, <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/2016-yili-faaliyet-sonuclari-ile-2016-yili-hesap-donemine-ait-kurumlar-vergisine-iliskin-aciklamalar>, (18.03.2017).
- BORREGO Ana Clara, Cidalia M. Mota LOPES, Carlos FERREIRA, “Accounting and Tax Normalizations: Its Relationship and The Impact on Tax Compliance”, <http://www.aeca1.org/xvencuentroaeca/cd/82a.pdf>, (20.05.2016).
- BULUT Ersin, “COSO 2013: Bataklığı Kurutmak mı?, Sinekleri Öldürmek mi?”, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Sunumu, www.tide.org.tr/uploads/TIDE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf, (21.01.2017).
- CAP Bilgisayarlı Denetim Programı, http://futurecom.com.tr/Fequqetre2RUB6ab/wp-content/uploads/CAP_Genel_Bakis.pdf, (18.01.2017).
- CAP Programı Hakkında, <http://futurecom.com.tr/cap-bilgisayarli-denetim-programi/>, (05.01.2017).
- COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), Enterprise Risk Management – Integrated Framework, New Jersey, 2004.
- COSO, “Fraud Risk Management Guide – Executive Summary”, <https://www.coso.org/Documents/COSO-Fraud-Risk-Management-Guide-Executive-Summary.pdf>, (28.03.2017).
- COSO, “Internal Control - Integrated Framework / PPT Slides”, <https://www.coso.org/documents/COSOOutreachDeckMay2013.pptx>, (18.01.2017).
- COSO, Enterprise Risk Management Aligning Risk with Strategy and Performance, June 2016, <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>, (16.11.2016).

- COSO, Internal Control – Integrated Framework 2013, Executive Summary, <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>, (01.02.2017).
- CRANDAL William, “Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration”, IMF Technical Notes and Manuals, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1011.pdf>, 2010 (25.04.2015).
- ÇELİK Orhan, “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, Ankara Üniversitesi SBF, Tartışma Metinleri, 2003, <http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/tartisma/2003/muhasebe.pdf>, (10.02.2016).
- ÇETİNKAYA Oğuz, “Şirket Yöneticileri için Vergi Uyuşmazlıkları Rehberi”, 2008, <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9ebebe09-8e3c-4a22-a1b8-108009bed8d6.pdf>, (02.04.2015).
- DELOITTE, “2016 Global Transfer Pricing Country Guide”, <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-country-guide.html>, (23.07.2016).
- DELOITTE, “A Roadmap to Accounting for Income Taxes”, 2016, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/ASC/Roadmaps/us-tax-roadmap-to-accounting-for-income-taxes-02132015.pdf>, (08.02.2017).
- DELOITTE, “Global Tax Cube, Your First Step to Global Tax Risk Management”, 2012 http://www.deloitte.com/assets/DcomAustralia/Local%20Assets/Documents/Services/Tax%20services/Tax%20Management%20Consulting%201/Deloitte_Global_Tax_Cube_flyer.pdf, (01.10.2016).
- DELOITTE, “Global Transfer Pricing Alert 2017-014”, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-transfer-pricing-alert-17-014-20-april-2017.pdf>, (15.05.2017).
- DELOITTE, “International Tax Austria Highlights 2017”, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriahighlights-2017.pdf>, (08.02.2017).
- DELOITTE, “Tax Alert: A Focus on Topical Tax Issues”, 2015, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nz/Documents/tax/Tax-alert/2015/tax-alert-oct-2015.pdf>, (12.10.2016).
- DELOITTE, “Tax Management Consulting”, 2013, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/tax/sg-tax-brochure-tax-management-consulting.pdf>, (18.10.2016).
- DELOITTE, “The Tax Cube: Your First Step to Tax Risk Management”, 2014, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/tax/deloitte-au-tax-cube-30092014.pdf>, (22.08.2016).
- DELOITTE, IFRS in the UK, <https://www.iasplus.com/en-gb/standards/ifrs-in-the-uk-1>, (19.06.2016).
- DOĞRUSÖZ Bumin, “İzaha Davet ve Olası Sorular”, 10 Ağustos 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986>, (12.08.2017).
- DOĞRUSÖZ Bumin, “İzaha Davet”, 23 Ağustos 2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101>, (28.09.2016).
- ERASMUS Daniel N., “Tax Intelligence: The Seven Habitual Tax Mistakes Made by Companies”, Tax Risk Management Services, <http://www.erasmusontax.com/publications/>, (15.10.2015).

- ERASMUS Daniel N., “Tax Planning as Part of a Tax Risk Management Process”, Thomas Jefferson School of Law Research Paper No. 1482423, 2009, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1482423, (15.11.2015).
- ERASMUS Daniel N., “Tax Risk Management under SOX 404 and FIN 48”, Thomas Jefferson School of Law Working Paper No. 1480978, October 2009, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1480978, (27.05.2016).
- ERLE Bernd, Tax Risk Management and Board Responsibility, KPMG, Germany, <http://www.itdweb.org/documents/Erle.pdf>, (12.09.2016).
- EUROPEAN COMMISSION, “An Action Plan to Strengthen the Fight Against Tax Fraud and Tax Evasion”, 2012, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_en.pdf, (12.05.2016).
- EUROPEAN COMMISSION, “Communication from the Commission to the European Parliament and the Council”, 25 October 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_682_en.pdf, (22.12.2016).
- EUROPEAN COMMISSION, “Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base”, 2016/0337, 25 October 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf, (23.12.2016).
- EUROPEAN COMMISSION, “Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)”, 2016/0336, 25 October 2016, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf, (23.12.2016).
- EUROPEAN COMMISSION, “Risk Management Guide For Tax Administrations”, Fiscalis Risk Analysis Project Group, February 2006, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf, (17.06.2015).
- EUROPEAN COMMISSION, “The Anti Tax Avoidance Package – Question and Answers”, 18 January 2016, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_en.htm#_ftnref1, (15.05.2016).
- EUROPEAN COMMISSION, “Clamping Down On Tax Evasion And Avoidance: Commission Presents the Way Forward” Press Release, Brussels, 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_en.htm, (15.04.2016).
- EVANS Chris, “Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies”, Musgrave Memorial Colloquium, June 2008, Sydney, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1397468, (04.07.2016).
- EY, “A Nem Mountain to Climb: Tax Reputational Risks, Growing Transparency Demands and the Importance of Data Readiness”, 2015, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk/\\$FILE/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk/$FILE/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk.pdf), (20.03.2016).
- EY “Tax Risk Management: The Evolving Role of Tax Directors”, 2004, [http://www.ey.com/global/download.nsf/International/EY_-_Tax_-_Tax_Risk_Management/\\$file/EY_Tax_Risk_Survey_Report.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/International/EY_-_Tax_-_Tax_Risk_Management/$file/EY_Tax_Risk_Survey_Report.pdf), (14.05.2015);
- EY “Global Tax Risk Survey”, 2008, http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Business-Tax/Tax-Accounting-and-RiskAdvisory/Tax_2008_Ernst-Young_tax_risk_survey, (15.05.2015).

- EY, “GAAR Rising”, 2013, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%20%80%99s_evolution/\\$FILE/GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%20%80%99s_evolution/$FILE/GAAR.pdf), (19.07.2016).
- EY, “Tax Risk: External Change, Internal Challenge Global Tax Risk Survey 2006”, Ernst & Young 2007, https://www2.eycom.ch/publications/items/global_tax_risk_survey_2006/ey_global_tax_risk_survey_2006_e.pdf, (10.06.2015).
- EY, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1333698/tmmz2013_makale4.pdf, (25.02.2017).
- FASB Interpretation No. 8, “Accounting for Uncertainty in Income Taxes as interpretation of FASB Statement No. 109”, June 2006, http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1175801627860&acceptedDisclaimer=true, (12.06.2016).
- GEDİK Gülşen, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2012.
- GILL Jit B. S., “The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform” 2003, <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/NutsBolts.pdf>, (20.07.2015).
- GİB, “Faaliyet Raporu 2007”, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, (14.01.2016).
- GİB, “Faaliyet Raporu 2008”, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf>, (15.01.2016).
- GİB, “Faaliyet Raporu 2009”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (15.01.2016).
- GİB, “Faaliyet Raporu 2010”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf, (15.01.2016).
- GİB, “Faaliyet Raporu 2015”, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, (27.04.2016).
- GİB, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji>, (10.02.2016).
- GİB, FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular, http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular, (25.06.2016).
- GİRAY Filiz, “Teoride ve Uygulamada Gelirden Alınan Vergilerde Vergi Sığınakları”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1994.
- GMEINER Karina, “Ausgestaltung eines Tax Risk Management in Unternehmen”, Masterarbeit, Wirtschafts Universität, Wien, 2009.
- Government Accountability Office (GAO), IRS Return Selection: Certain Internal Controls of Audits the Small Business and Self-Employed Division Should Be Strengthened, 2015, p. 13, <http://www.gao.gov/assets/680/674228.pdf>, (22.04.2016).
- GRAUBERG Tabet, “Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law”, *Juridica International*, 16, http://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2009_1_141.pdf, (20.02.2015).
- GUENTHER David A., Steven R. MASUNAGA, Brain M. WILLIAMS, “Tax Avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and Firm Risk”, 2013, <https://business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/10/Tax-2013-Guenther.pdf>, (28.06.2016).

- GÜLDALI Mehmet Akif, “Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Modeli”, <http://docplayer.biz.tr/12259463-Vergi-denetim-kurulu-risk-analiz-modeli-mehmet-akif-guldali-vergi-mufettisi-vdk-risk-analiz-koordinatörü-akif-guldali-vdk-gov-tr.html>, (15.12.2016).
- HACIKÖYLÜ Canatay, “Bağımsız Denetim ve Vergi Hukuku”, EconWorld2017 Proceedings, 25-27 January, Rome, Italy.
- HMRC, “Annual Report and Account 2014–15”, 2015, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/449343/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2014-15_Web_accessible_version_.pdf, (26.04.2016).
- HMRC, <https://www.gov.uk/guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-overview>, (26.07.2016).
- http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/, (08.09.2016)
- IFRS, <http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Australia-IFRS-Profile.pdf>, (08.09.2016).
- IFRS, IFRIC 23, <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-interpretations/ifric-23-uncertainty-over-income-tax-treatments/>, (24.07.2017).
- IIA, Characteristics of an Internal Audit Activity, 2010, <https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/2010-CBOK-Characteristics-of-an-Internal-Audit-Activity.pdf>, (15.01.2017).
- INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberi, 2000, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Intosai_Denetim_Standartlari_UygRehber.pdf, (18.12.2016).
- IRS, Compliance Assurance Process, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/compliance-assurance-process>, (14.06.2016).
- IRS. Data Book, (1995, 2000, 2005, 2010, 2015). <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/15databk.pdf>, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/10databk.pdf>, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/05databk.pdf>, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/00databk.pdf>, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/95dbfullar.pdf>, (25.04.2016).
- IRS Forms for Corporations, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/forms-for-corporations>, (13.06.2016).
- IRS, Form 1118, Foreign Tax Credit – Corporations, <https://www.irs.gov/uac/form-1118-foreign-tax-credit-corporations>, (13.06.2016).
- IRS, <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process>, (18.05.2016).
- IRS, Limited Issue Focused Examination (LIFE), <https://www.irs.gov/uac/irs-implements-new-limited-issue-focused-examination-life-process>, (14.06.2016).
- IRS, Pre-Filing Agreement Program, <https://www.irs.gov/businesses/pre-filing-agreement-program>, (14.06.2016).
- İSMMMÖ, Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri ve Veri Analizi ile Denetim ve Hile İncelemesi Uzmanlığı, <http://www.ismmmoakademi.com.tr/docs/brosurler/Aralik2010/BilgisayarDestekliDenetimTeknikleri.pdf>, (18.02.2017).
- İYİBİLİR Emre, “VERDE ile E-Defter Vergi Denetimi”, *Capital*, 8, 2016, http://www.ideateknoloji.com.tr/Sites/1/upload/files/capital_agustos_adv-129-129.pdf, (18.01.2017).

- JOHANSSON Asa, Oystein Bieltvedt SKEÏE, Stephane SORBE, “Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning: A Classification”, OECD Economics Departments Working Papers No. 1356, 2016, <https://www.oecd.org/eco/Anti-avoidance-rules-against-international-tax-planning-A-classification.pdf>, (29.12.2016).
- KAHRAMAN Abdulkadir, “Neden Büyük Veri?”, KPMG Gündem, Kış 2017, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/03/gundem-28.pdf>, (05.04.2017).
- KGK <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS12.pdf>, (26.03.2017).
- KGK, Muhasebe İstatistikleri, [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6728/Tablo-1-Finansal-Tablolar%C4%B1n%C4%B1-TMS%E2%80%99ye-Go%CC%88re-Du%CC%88zenleyen-I%CC%-\(01.09.2016-I%CC%87tibar%C4%B1yla\)](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6728/Tablo-1-Finansal-Tablolar%C4%B1n%C4%B1-TMS%E2%80%99ye-Go%CC%88re-Du%CC%88zenleyen-I%CC%-(01.09.2016-I%CC%87tibar%C4%B1yla)), (08.01.2017).
- KIZILOT Şükrü, Şafak Ertan ÇOMAKLI “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004.
- KOFLER Georg, “Austrian Branch Report, in Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions”, http://www.steuerrrecht.jku.at/gwk/de/elemente_site/pubs/pdf/IFA2010_Austria.pdf, (18.07.2016).
- KONUĞU Ömer, “Bağımsız Denetim Sonucu Elde Edilen Makul Güvencenin Vergi İncelemesi Karşısında Yeterliliği”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/omerkonukcu/001/>, (25.04.2017).
- KPMG, “2016 Küresel Vergi Araştırması Özet Rapor: Şirketlerin Vergi Bölümlerinin Bugünü ve Geleceğine Bakış: Dönüşüm Beklentileri”, 2017, <https://www.kpmgvergi.com/PDF/2017-yay%C4%B1nlar/kuresel-vergi-arastirmasi.pdf>, (02.03.2017).
- KPMG, Tax Governance Institute, Tax Risk Management eSurvey, 2007, http://www.surveys.kpmg.com/aci/docs/surveys/Tax_Riskmanagement_esurvey.pdf, (16.09.2015).
- LAVERMICocca Catriona, “Tax Risk Management and the Application of Ethics by Large Australian Companies”, ATTA Conference, 2017, https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Tax_risk_management_and_the_application_of_ethics_by_large_Australian_companies_Lavermicocca.pdf, (05.02.2017).
- MAJDANSKA Alicja, “Equality Before the Law: Large Taxpayers vs. Medium and Small Taxpayers”, WU Global Tax Policy Center Conference, Cooperative Compliance: Breaking the Barriers, 14-15 April, 2016, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/CC_14_April/Equality_before_the_La_w_final2.pptx, (20.08.2016).
- Maliye Bakanlığı, Risk Yönetim Süreci, <http://www.sgb.gov.tr/IcKontrol/Risk%20Ynetim%20Sunumlar/MaliyeBakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1RiskY%C3%B6netimi.pdf>, (30.10.2015).
- Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dg4k7r37yo5WlQ0FBuLHNw==H7deC+LxBI8=&nm=1032>, (13.06.2015).

- MANISTRE John, “An ERM Approach to Income Tax Risk”, Risk Management, The Society of Actuaries (SOA) Publication, 2009, <https://www.soa.org/library/newsletters/risk-management-newsletter/2009/march/jrm-2009-iss15-manistre.aspx>, (15.03.2017).
- MUTER Naci B., Süreyya SAKINÇ, A. Kemal ÇELEBİ, “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması”, Manisa, 1993, http://kutuphane.cbu.edu.tr/db_images/site_407/file/mukelleflerin_vergi.pdf, (15.12.2015).
- NERRE Birger, “Modeling Tax Culture”, https://www.uni-hamburg.de/onTEAM/grafik/1112363973/disk_69.pdf, (11.10.2015).
- NEUMAN Stevanie S., Thomas C. OMER, Andrew P. SCHMIDT, “Risk and Return: Does Tax Risk Reduce Firms’ Effective Tax Rates?”, http://aaahq.org/ata/meetings/midyear-meetings/2013/Papers/Neuman_Omer_Schmidt.pdf, (10.09.2013).
- OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, (12.11.2015).
- OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>, (17.05.2016).
- OECD, “BEPS – Policy Brief”, November 2013, [https://www.oecd.org/tax/PB-Base-Erosion-Profit-Shifting-\(BEPS\)-Nov-2013.pdf](https://www.oecd.org/tax/PB-Base-Erosion-Profit-Shifting-(BEPS)-Nov-2013.pdf), (16.05.2016).
- OECD, “Compliance Management of Large Business Task Group, 2009, <http://www.oecd.org/australia/43241144.pdf>, (15.12.2015).
- OECD, “Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems”, 2004, <http://www.oecd.org/tax/administration/33818568.pdf>, (15.12.2015).
- OECD, “Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance”, 2004, p. 5, <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>, (15.12.2015).
- OECD, “Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance”, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>, (18.01.2015).
- OECD, “Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Framework”, OECD Publishing, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264253384-en>, (15.01.2017).
- OECD, “Forum on Tax Administration: Compliance Management of Large Business Task Group”, OECD Publishing, July 2009, <https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>, (12.02.2016).
- OECD, “Frequently Asked Questions”, <http://www.oecd.org/ctp/BEPS-FAQsEnglish.pdf>, (12.03.2016).
- OECD, “G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri”, 2015, <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf>, (09.03.2016).
- OECD, “Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Germany”, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264205642-en>, (18.08.2016).
- OECD, “Guidelines for Multinational Enterprises”, OECD Publishing, 2011, <http://www.oecd.org/corporate/mne/48004323.pdf>, (17.05.2016).
- OECD, “Monitoring Taxpayers’ Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience”, 2008, <http://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>, (15.12.2015).
- OECD, “Risk Management – Practice Note”, 1997, <http://www.oecd.org/tax/administration/1908440.pdf>, (13.12.2015).

- OECD, “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches”, 2006, <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>, (25.04.2015).
- OECD, “Study into the Role of Tax Intermediaries”, 2008, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, (10.11.2015).
- OECD, “Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies”, 2015, <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm>, (15.12.2015).
- OECD, “Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure”, OECD Publishing, 2011, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>, (18.11.2015).
- OECD, “Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues”, http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October_2012.pdf, (27.03.2017),
- OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Strengthenin Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, <http://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>, (20.03.2015).
- OECD, CTPA (Centre for Tax Policy and Administration), “General Administrative Principles: Corporate Governance and Tax Risk Management”, Tax Guidance Series, Forum on Tax Administration, 2009, <https://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf>, (10.11.2015).
- OECD, G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, Eylül 2015, <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf>, (18.05.2016).
- OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, “Tax Transparency 2016”, <http://www.oecd.org/tax/transparency/GF-annual-report-2016.pdf>, (18.03.2016).
- OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, “Supplementary Peer Review Report, Legal and Regulatory Framework: Austria”, 2015, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/austria-supplementary.pdf>, (22.08.2016).
- OECD, Principles of Corporate Governance, OECD Publishing, 2004, <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>, (24.05.2016).
- Oesterreichische Nationalbank, Guidelines on Credit Risk Management, Best Practices in Risk Management for Securitized Products”, [file:///C:/Users/hp/Downloads/lf_securit_engl_tcm16-23501%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/hp/Downloads/lf_securit_engl_tcm16-23501%20(1).pdf), (17.03.2017).
- OWENS Jeffrey, Chas ROY-CHOWDHURY, Steef HUIBREGTSE, “Tax Risk and Tax Risk Management: How to Mitigate Tax Risk in a BEPS-driven Environment”, CFE Forum 2015, Tax Governance and Tax Risk Management in a post-BEPS World, Brussels, 26 March 2015.
- ÖNER Cihat, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2008.
- ÖZEL Kamile, “İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye için bir Model Önerisi”, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2007, https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/5491_kamileozelpdf.pdf?0, (10.10.2015).


- ÖZSEMERÇİ Kemal, “Yolsuzluk ve Sahteciliğin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılması”, III. ECOSAI Semineri Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Ulusal Tebliği, Sayıştay Dergisi, S. 49, Nisan-Haziran 2003, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der49tam.pdf>, (08.12.2016).
- ÖZSOY Beyza, “AB’nin Vergiden Kaçınmayla Mücadele Paketi Türk Yatırımcıları da Etkileyebilir”, <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=593>, (15.08.2016).
- ÖZTÜRK Özgür, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Mesleki Sorumluluk Sigortası ve Yöneticinin Sorumluluğu”, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Çalışma Raporu, Ağustos 2014, https://www.hazine.gov.tr/File/?path=ROOT/1/Documents/%C3%87a1%C4%B1%C5%9Fma%20Raporlar%C4%B1/HM%20Calisma%20Raporu_2014-1.pdf, (16.07.2016).
- PETERS Wil, Marcel van den BRINK, Gerben de ROEST, Stephan JANSSEN, “Establishing a Tax Control Framework: The Utility and Necessity of IT”, <https://www.compact.nl/articles/establishing-a-tax-control-framework-the-utility-and-necessity-of-it/>, (18.09.2016).
- PETUTSCHNIG Matthias, “Future Orientation and Taxes: Evidence from Big Data”, WU International Taxation Research Paper Series, No:2015-08, 2015, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2563548, (18.12.2016).
- PwC, “Tax Management in Companies”, 2nd Edition, International Tax Review, 2009, https://www.pwc.com/en_GX/gx/tax-management-strategy/pdf/pwc_tax_management_in_companies.pdf, (02.01.2015).
- PwC, World Bank Group, “Paying Taxes 2017 Global Picture”, 2017, <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>, (30.03.2017).
- RENSBURG Jansen van, “Tax Risk Management: A Framework for Implementation”, Thesis on Master Degree of Taxation, University of Pretoria, South Africa, 2012.
- SANDIKCIOĞLU Ayça, “Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi”, SPK Yeterlik Etüdü, 2005, <http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=374&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>, (21.05.2016).
- SAVAŞAN Fatih, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı”, SETA Raporu, 2011, <https://www.setav.org/turkiyede-kayitdisi-ekonomi-ve-kayitdisilikla-mucadelenin-serencami/>, (18.10.2015).
- SEGAL Talya, “The Changing Tax Risk-Management Landscape: Initial Insights from United States of America, the United Kingdom and South Africa”, Thesis on Master Degree of Commerce, University of the Witwatersrand, South Africa, 2013.
- SOX, <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>, (21.05.2016).
- SÖĞÜTLÜOĞLU Güneş, “Vergisel Risk ve Fırsat Analizi”, <http://www.verginet.net/dtt/5/Vergiselriskvefirsatanaliz.aspx>, (02.03.2017).
- SÜER Ayça Zeynep, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Nisan, İstanbul, 2003, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, (10.05.2015).
- TAMAY Göktürk, “İç Denetimde Yeni Trend: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri”, *İç Denetim*, Sonbahar-Kış, 2011, <https://www.tide.org.tr/uploads/tide28.pdf>, (15.12.2016).

- TARCA Ann, “The Case for Global Accounting Standarts: Arguments and Evidence”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2204889, (25.02.2015).
- Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Bill 2015, <https://www.legislation.gov.au/Details/C2015A00170>, (19.07.2016).
- TDK, Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, (24.01.2015).
- The World Bank, Centre for Financial Reporting Reform Europe and Central Asia Region, “Corporate Financial Reporting in Austria: An Overview”, May, 2014, http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/Report_on_CFRR_in_Austria.pdf, (18.03.2016).
- THORBAUER Marco, Christopher JÜRGER, “Austria: The New Anti-Tax Avoidance Directive and Its Effects on Austrian Taxation”, <http://roadmap2017.schoenherr.eu/the-new-anti-tax-avoidance-directive-and-its-effects-on-austrian-taxation/>, (23.07.2016).
- TORREY Amber, “The Discriminant Analysis Used by the IRS to Predict Profitable Individual Tax Return Audits”, 2008, http://digitalcommons.bryant.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=honors_mathematics, (10.01.2016).
- Treaty of Lisbon, 13 December 2007, https://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/cg00014_en07.pdf, (07.03.2016).
- TURUNÇ Sencer, “Matrah Aşındırma & Kar Aktarımı - BEPS”, Kasım 2013, [http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%20nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9Ft%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20\(BEPS\).pdf](http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%20nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9Ft%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20(BEPS).pdf), (12.05.2016).
- Türk Standartları Enstitüsü - TSE, <https://www.tse.org.tr/tr/icerikdetay/87/62/belgelendirme-yapilan-yonetim-sistemleri.aspx>, (15.10.2015).
- TÜRKER İpek, “Bağımsız Denetim ile Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler”, Türkiye 6. Muhasebe Uzmanlığı Kongresi, 17-18 Mart 2016, <http://www.tmud.org.tr/ReadMore.aspx?MenuID=180>, (19.05.2016).
- TÜRKYILMAZ Mete, “Bilgi Teknolojileri Denetiminin Kısa Tarihi: Nereden Geldi Nereye Gidiyor?”, *İç Denetim*, Sonbahar-Kış, 2011, <https://www.tide.org.tr/uploads/tide28.pdf>, (15.12.2016).
- UK Financial Reporting Council, The UK Corporate Governance, 2012, <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Corporate-Governance/UK-Corporate-Governance-Code-September-2012.aspx>, (07.08.2016).
- UK, Tax Avoidance: General Anti-Abuse Rule (GAAR), <https://www.gov.uk/government/collections/tax-avoidance-general-anti-abuse-rule-gaar>, (18.05.2017).
- VDK, “Faaliyet Raporu 2015”, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf, (27.04.2016).
- VDK, “Faaliyet Raporu 2016”, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVVK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf, (02.04.2017).
- WAERZEGGERS Christophe, Cory HİLLIER, “Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR), Tax Law IMF Technical Note, 2016, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf>, (18.06.2016).
- WAHAB Wale, “Generalized Audit Software (GAS)”, 2006, [http://ezinearticles.com/?Generalized-Audit-Software-\(GAS\)&id=327704](http://ezinearticles.com/?Generalized-Audit-Software-(GAS)&id=327704), (05.01.2017).

- XUEREB Ann, "Tax Avoidance or Tax Evasion?", Symposia Melitensia, 10, 2015, <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/3080>, (18.03.2016).
- ZIKMUND Paul, "4 Steps to a Successful Fraud Risk Assessment", *Internal Auditor*, 65 (1), February, 2008, <http://eds.b.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=2&sid=738ef7e8-e699-4d73-ba05-9bff66a40d48%40sessionmgr104&bdata=Jmxhbmc9dHlmc2l0ZT1lZHMtbG12ZQ%3d%3d#AN=29965785&db=lgs>, (08.02.2017).
- Council Directive 2010/24/EU, Official Journal of European Union L 84, 31.3.2010.
- Council Directive 2011/16/EU, Official Journal of European Union L 64, 11.3.2011.
- Council Directive 2016/1164, Official Journal of European Union L 193/1, 19.07.2016.
- Council Directive 2016/1164, Official Journal of European Union L 193/1, 19.07.2016.
- Council Regulation No 389/2010, Official Journal of European Union L 121, 8.5.2012.
- Council Regulation No 904/2010, Official Journal of European Union L 268, 12.10.2010.
- 2010/24 Sayılı Karşılıklı Yardıma İlişkin Konsey Direktifi.
- 2011/16 sayılı vergilendirme alanında idari işbirliğine ilişkin Konsey Direktifi
- 389/2012 sayılı tüketim vergilerine ilişkin idari işbirliği Konsey düzenlemesi
- 804/2010 sayılı idari işbirliği ve dolandırıcılıkla mücadeleye ilişkin Konsey düzenlemesi 11.09.2002 tarih ve 1606/2002 (EC) Sayılı AB Tüzüğü (UMS/IAS Tüzüğü).
- Danıştay 13. Dairesinin 1.4.1974 tarih E. 1973/2742, K. 1974/1432 ve 17.4.1975 tarih E. 1974/502, K. 1975/1239 kararları.
- 10.1.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 01.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu.
- 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.
- 18.03.1995 tarih ve 22231 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.
- 31.12.1997 ve 23217 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması".
- 8.12.2001 tarih ve 24607 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.
- 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan işletmeler için Seri XI No:25 Tebliği.
- 16.03.2006 tarih ve 26110 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan mesleki sorumluluk sigortası ile ilgili "Genel Şartlar" tebliği ile düzenlenmiştir. SMMM ve YMM mesleki sorumluluk klozu ile ilgili tebliğ 3.3.2007 ve 26511 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 28.03.2006 ve ve 26122 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31 Sıra No'lu Gelir Vergilerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ.
- 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

- 26.12.2007 tarih ve 26738 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği.
- 13.04.2008 tarih ve 26846 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.
- 22.4.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ.
- 14.1.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 26.03.2011 tarih ve 27886 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X No: 22.
- 31.10.2011 tarih ve 28101 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.
- 02.11.2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
- 30.12.2011 tarih ve 28158 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Seri: IV No: 56.
- 23.01.2013 tarih Resmî Gazete’de yayımlanan 2012/4213 sayılı BKK.
- 23.01.2013 tarih ve 28537 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2012/4213 sayılı BKK.
- 30.12.2013 tarih ve 28867 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türk Denetim Standartları Tebliği No: 11.
- 30.12.2014 tarih ve 29221 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlara İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı.
- 19.03.2016 tarih ve 29658 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2016/8549 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar.
- 09.08.2016 tarih ve 29796 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 19.08.2016 tarih ve 29806 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun.
- 25.7.2017 tarih ve 30134 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 482 sayılı VUK Genel Tebliği.

| ÖZGEÇMİŞ | | | |
|---|---|------------------------------|---|
| Adı, Soyadı | Feride | | BAKAR TÜREGÜN |
| Doğum Yeri ve Yılı | İstanbul | | 04.06.1984 |
| Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi | İngilizce | | İyi |
| Eğitim Durumu | Başlama - Bitirme Yılı | Kurum Adı | |
| Lise | 1998 | 2001 | Şehit Mehmet Gönenç Lisesi |
| Lisans | 2004 | 2008 | Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – Maliye |
| Yüksek Lisans | 2008 | 2011 | Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü – Maliye / Mali Hukuk |
| Doktora | 2011 | 2017 | Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü – Maliye / Mali Hukuk |
| Mesleği | Başlama - Ayrılma Yılı | Çalışılan Kurumun Adı | |
| 1. Satış Danışmanı | 2001 | 2004 | Mephisto Kitabevi |
| 2. Araştırma Görevlisi | 2009 | 2017 | Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü |
| Katıldığı Proje ve Toplantılar | <p>Proje Araştırmacısı, “Türkiye’de Vergi Riski Algısının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi”, Proje Yürütücüsü: Adnan Gerçek, Uludağ Üniversitesi BAP, Proje No:KUAP(İ)-2016/12, 2016-2017.</p> <p>Projede Bursiyer, “Çeşitli Ülke Uygulamalarından Hareketle Türkiye’de Mükellef Haklarının Geliştirilmesi”, Proje Yürütücüsü: Adnan Gerçek, TÜBİTAK Projesi, Proje No: SOBAG-112K505, 2013-2014.</p> <p>Proje Araştırmacısı, “Çeşitli Ülkelerde Vergilemenin Anayasal Temellerinin Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, Proje Yürütücüsü: Adnan Gerçek, Uludağ Üniversitesi BAP, Proje No:KUAP(İ)-2012/68, 2012-2013.</p> | | |
| Yayımlar | Kitaplar ve Kitap Bölümleri | | |
| | <p>Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, <i>Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi</i>, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.</p> <p>Adnan Gerçek, Feride Bakar, “Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi”, <i>Prof. Dr. Metin Taş’a Armağan</i>, Ed. Adnan Gerçek, Fatih Saraçoğlu, Gazi Yayınevi, 2015, ss. 11-34.</p> <p>Adnan Gerçek, Feride Bakar, “Türkiye’de ‘Ar-Ge İndirimi’ Uygulamasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, <i>Prof. Dr. Şükri Kızılot’a Armağan</i>, Gazi Üniversitesi İİBF Yayını, Ankara, 2014, ss. 326-348.</p> <p>Adnan Gerçek, Feride Bakar, “Belirlilik İlkesi Açısından Türkiye’de Bütçe Gelirlerinin Değerlendirilmesi”, <i>Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar</i>, Ed. Figen Altuğ, Ahmet Kesik, Murat Şeker, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, ss. 317-347.</p> | | |

| | |
|----------------------------|--|
| | <p>Makaleler</p> <p>Feride Bakar, Adnan Gerçek, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye için bir Değerlendirme”, <i>International Journal of Public Finance</i>, 1(2), 2016, ss. 47-72.</p> <p>Güneş Çetin Gerger, Feride Bakar, Adnan Gerçek, “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi”, <i>Sosyoekonomi</i>, 24(29), 2016, ss. 45-72.</p> <p>Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, <i>Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi</i>, 63(1), 2014, ss. 81-130.</p> <p>Güneş Çetin Gerger, Adnan Gerçek, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, “Determining The Factors That Affect Taxpayers’ Perspective on Tax Administration: Research in Turkey”, <i>International Journal of Economics and Finance Studies (IJEFS)</i>, 6(1), 2014, pp. 18-28.</p> <p>Feride Bakar, Adnan Gerçek, Fulya Mercimek, “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü”, <i>Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi</i>, 5(2), 2013, ss. 62-77.</p> <p>Feride Bakar, “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanımında Son Durum”, <i>Bilanço</i>, S.148, Kasım – Aralık, 2013, ss. 75-79.</p> <p>Feride Bakar, “Vergi İdareleri Arası İşbirliği: Fiscalis ve Fiscus Programları”, <i>Ekonomi Bilimleri Dergisi</i>, 4(2), 2012, ss. 35-44.</p> <p>Feride Bakar, Adnan Gerçek, “Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Bir Vergi Ombudsmanı Önerisi”, <i>Legal Mali Hukuk Dergisi</i>, S. 92, Ağustos, 2012, ss. 3-28.</p> <p>Feride Bakar, Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, “Küresel Finansal Kriz Sürecinde Avrupa Birliği Vergi Politikaları”, <i>Maliye Dergisi</i>, S.163, Temmuz-Aralık, 2012, ss. 481-504.</p> <p>Feride Bakar, “Vergi Hukukunda ‘Üçüncü Kişi Vergi Ödevlisi’ ve Sorumlulukları”, <i>E-Yaklaşım</i>, S.221, Mayıs, 2011, ss. 617-624.</p> <p>Feride Bakar, “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi”, <i>Vergi Sorunları Dergisi</i>, S.261, Haziran, 2010, ss. 175-185.</p> |
| Diğer: | <p>Uludağ Üniversitesi 2008 Yılı Maliye Bölüm Birinciliği.</p> <p>2007-2008 Bahar Yarıyılı Erasmus Programı University of Economics – Varna.</p> <p>TUBİTAK 2214-A Yurtdışı Doktora Sırası Araştırma Bursu – Vienna University of Economics and Business Institute for Austrian and International Tax Law (Guest researcher), Şubat – Temmuz 2015.</p> |
| İletişim (e-posta): | feridebakar@gmail.com |
| | <p>Tarih 21.08.2017</p> <p>İmza </p> <p>Adı Soyadı Feride Bakar Türegün</p> |

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

| | |
|--------------------------------|--|
| Yazar Adı Soyadı | Feride BAKAR TÜREGÜN |
| Tez Adı | Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi: Türk Vergi Sistemi Açısından Bir Değerlendirme |
| Enstitü | Sosyal Bilimler Enstitüsü |
| Anabilim Dalı | Maliye |
| Tez Türü | Doktora |
| Tez Danışman(lar)ı | Prof. Dr. Adnan Gerçek |
| Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni | <input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Tezimin sadece içindekiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum |
| Yayımlama izni | <input type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin Veriyorum |

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 21.08.2017

İmza :

