



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

VERGİ HUKUKUNDA MUVAZAA VE PEÇELEME
İŞLEMLERİ İLE BU İŞLEMLERİN ÖNLENMESİNE
YÖNELİK ARAÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Ömer Faruk BAYRAKCI

BURSA – 2016



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

VERGİ HUKUKUNDA MUVAZAA VE PEÇELEME
İŞLEMLERİ İLE BU İŞLEMLERİN ÖNLENMESİNE
YÖNELİK ARAÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

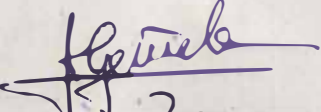
Ömer Faruk BAYRAKCI
701412019

Danışman
Prof. Dr. Adnan GERÇEK

BURSA – 2016

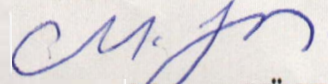
T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim/Anasanat Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 701412019 numaralı Ömer Faruk BAYRAKÇI'nın hazırladığı "VERGİ HUKUKUNDA MUVAZAA VE PEÇELEME İŞLEMLERİ İLE BU İŞLEMLERİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ARAÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ" konulu (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı, 18.01.2017 günü 11⁰⁰ - 12⁰⁰ saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının **Başarılı** (başarılı/başarısız) olduğuna **Oybirliği** (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.


Prof. Dr. Adnan GERÇEK


Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)


Prof. Dr. Mehmet YÜCE

Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye

Üye


Prof. Dr. Erhan Gümüş

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

Bi İİBF Maliye

Üye



T. C. ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

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

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih:

Tez Başlığı / Konusu: VERGİ HUKUKUNDA MUVAZAA VE PEÇELEME İŞLEMLERİ İLE BU İŞLEMLERİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ARAÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 125 sayfalık kısmına ilişkin, tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 15 'tir.

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: Ömer Faruk BAYRAKCI
Öğrenci No: 701412019
Anabilim Dalı: Maliye
Programı: Maliye Yüksek Lisans
Statüsü: Yüksek Lisans

Danışman
Prof. Dr. Adnan GERÇEK

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı

Ömer Faruk BAYRAKCI

Üniversite

Uludağ Üniversitesi

E-posta

o.f.bayrakci@uludag.edu.tr

Anabilim Dalı

Maliye

Bilim Dalı

Mali Hukuk

Tez Konusu

VERGİ HUKUKUNDA MUVAZAA VE

Sayfa Sayısı

17

Mevzuat Tarihi

17.01.2017

Tez Durumu

Yüksek Lisans

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “VERGİ HUKUKUNDA MUVAZAA VE PEÇELEME İŞLEMLERİ İLE BU İŞLEMLERİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ARAÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ” adlı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntılarının kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim. 17.01.2017

Adı Soyadı: Ömer Faruk BAYRAKCI

Öğrenci No: 701412019

Anabilim Dalı: MALİ HUKUK

Programı: MALİYE

Statüsü: Yüksek Lisans

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Ömer Faruk BAYRAKÇI
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XIV + 137
Mezuniyet Tarihi : 18 /01 /2017
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Adnan GERÇEK

VERGİ HUKUKUNDA MUVAZAA VE PEÇELEME İŞLEMLERİ İLE BU İŞLEMLERİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ARAÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Peçeleme işlemleri ve muvazaalı işlemler, mükelleflerin sözleşme özgürlüğünü kullanarak tesis ettikleri vergi kanunlarının özüne aykırı işlemlerdir. Mükellefler hedefledikleri iktisadi sonuçlara ulaşmak için, muvazaalı işlem ve peçeleme işlemleriyle iktisadi gerçekliği gizleyerek vergi kanunlarının sözüne uygun fakat özüne aykırı işlemler tesis etmektedirler. İktisadi gerçekliğe aykırı olarak yapılan bu işlemlerle mükellefler daha az vergi ödemeyi ya da vergisel yükümlülükten kurtulmayı amaçlamaktadırlar.

Vergi hukukuna özgü bir kurum olan peçeleme; özel hukukta düzenlenen kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki görünümü olarak ele alınmaktadır. Özel hukuk kurumu olan muvazaalı işlemlerin sonuçlarının ortaya konulmasında vergi hukukunun temel ilkeleri ve vergi kanunları göz önünde bulundurulmalıdır. Böylece özel hukuk dünyasında genel olarak geçersizlik müeyyidesiyle yaptırıma bağlanan muvazaalı işlemler, vergi hukukunda iktisadi işlemin gerçekleşmesi nedeniyle hüküm ve sonuç doğurmaktadırlar.

Peçeleme işlemleri ve muvazaalı işlemler aracılığıyla oluşturulan yapay görünümle sayesinde bazı mükelleflerin vergisel çıkar sağlamaları; vergilemede eşitlik ve adalet ilkeleri başta olmak üzere vergi kanunlarına ve vergileme ilkelerine tezat oluşturmaktadır. Bu nedenle yapılan bu işlemlerin tespiti halinde gerçek iktisadi işlemin vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. İktisadi gerçekliği gizleyerek vergisel çıkar elde etmek isteyen mükelleflerin bu işlemlerini tespit etmek için genel amaçlı düzenlemeler, özel amaçlı yasalar ve birtakım vergi güvenlik önlemleri oluşturulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Muvazaa, Peçeleme İşlemleri, Vergi Hileleri, Emsallere Uygunluk İlkesi, Kanuna Karşı Hile, GAAR, SAAR.

ABSTRACT

Name and Surname : Ömer Faruk BAYRAKÇI
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Tax Law

Degree Awarded : Master
Page Number : XIV + 137
Degree Date : 18/01 2017
Supervisor : Prof. Dr. Adnan GERÇEK

EVALUATION OF PROCEDURES FOR PREVENTION COLLUSION AND FICTITIOUS TRANSACTIONS IN TAX LAW

Fictitious transactions and collusion are transactions contrary to the essence of tax laws by using contractual freedom of taxpayers. Taxpayers in order to reach their aimed economic results by concealing economic reality with the help of fictitious transactions and collusion, establish procedures according to the promise of tax laws contrary to essence of the tax laws. Taxpayers with these transactions contrary to economic reality intend to avoid the tax liability or pay less tax.

Fictitious transactions is an institution peculiar to tax law; is discussed as abuse of law held in private law in the view of the tax law. The basic principles of law and tax laws should be considered determining the consequences of collusion as an institution of private law. Thus collusion that are sanctions generally invalidity in the private law, due to economic reality process in the tax law reveals conclusions.

Thanks to artificial view composed through fictitious transactions and collusion taking advantages of some taxpayers, but this case is in contrast to tax laws and taxation policy by taking into account especially equality and justice in taxation. Therefore, in case of detection of these transactions, taxation must be made according to real economic transactions. Taxpayers who want to avoid taxes by hiding the economic reality in order to determine the overall arrangements for his process, general measures, special tax laws and tax security measures have been established.

Keywords: Colusion, Fictitious Transaction, Tax Fraud, Arm-Length Principle, Abuse of Law, GAAR, SAAR.

İÇİNDEKİLER

| | Sayfa |
|-----------------------|-------|
| Tez Onay Sayfası..... | i |
| Özgünlük Raporu | ii |
| Yemin Metni | iii |
| ÖZET | iv |
| ABSTRACT | v |
| İÇİNDEKİLER..... | vi |
| KISALTMALAR | xiii |
| GİRİŞ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE MUVAZAA İŞLEMİ VE İRADE İLE BEYAN ARASINDAKİ DİĞER UYGUNSUZLUK HALLERİ

| | |
|--|----------|
| I. TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE MUVAZAA KAVRAMI | 4 |
| A. MUVAZAAANIN TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ | 4 |
| B. MUVAZAAANIN UNSURLARI | 5 |
| 1. Tarafların İradeleri ile Beyanları Arasında Bilerek Yaratılan Uygunsuзluk . | 5 |
| 2. Üçüncü Kişileri Aldatma Kastı | 6 |
| 3. Muvazaa Anlaşması | 6 |
| C. MUVAZAA TÜRLERİ | 7 |
| 1. Mutlak Muvazaa | 7 |
| 2. Nispi Muvazaa | 8 |
| a. Tanımı | 8 |
| b. Nispi Muvazaanın Çeşitleri | 9 |
| (1) Sözleşmede muvazaa | 9 |
| (2) Sözleşme şartlarında muvazaa | 9 |

| | |
|--|----|
| (3) Sözleşmenin taraflarında muvazaa | 10 |
| D. MUVAZAAANIN SONUÇLARI | 11 |
| 1. Muvazaalı İşlemin Geçersizliği | 12 |
| 2. Gizli İşlemin Geçerlilik Durumu | 13 |
| 3. İyiniyetli Üçüncü Kişilerin Korunduğu Haller | 13 |
| 4. Muvazaanın İleri Sürülmesinin Hakkın Kötüye Kullanımı Teşkil Ettiği Durumlar | 14 |
| E. MUVAZAAANIN İSPATI | 15 |
| II. MUVAZAA KURUMUNUN GELİŞİMİ | 16 |
| A. ROMA HUKUKUNDA MUVAZAA | 16 |
| B. İSLAM HUKUKUNDA MUVAZAA | 17 |
| C. MECELLE'DE MUVAZAA | 17 |
| III. İRADE İLE BEYAN ARASINDAKİ DİĞER UYGUNSUZLUK HALLERİ | 19 |
| A. İSTENMEDEN YARATILAN UYGUNSUZLUK HALLERİ | 19 |
| 1. Yanılma (Hata) | 19 |
| 2. Aldatma (Hile) | 20 |
| 3. Korkutma (İkrah) | 20 |
| B. İSTENİLEREK YARATILAN UYGUNSUZLUK HALLERİ..... | 21 |
| 1. Şaka Beyanı | 21 |
| 2. Zihni Kayıt | 22 |
| IV. VERGİ HUKUKUNDA MUVAZAA İŞLEMİNİN GÖRÜNÜMÜ | 22 |
| A. VERGİ HUKUKU-ÖZEL HUKUK İLİŞKİSİ | 22 |
| B. MUVAZAAANIN HUKUKİ NİTELENDİRİLMESİ | 24 |
| 1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Muvazaa İlişkisi | 24 |
| 2. Vergi Hukukunda Muvazaanın Tanımı | 25 |
| 3. Vergi Hukukunda Muvazaanın Tespiti ve Yasal Dayanağı | 26 |
| 4. Vergi Hukukunda Yaptırıma Bağlanan Muvazaalı İşlemlerin Unsurları | 31 |
| a. Muvazaalı Bir İşlemin Bulunması | 32 |
| b. Muvazaalı İşlemin Özel Hukuk Düzenlemelerini Kötüye Kullanarak Gerçekleştirilmesi | 32 |
| c. Muvazaalı İşlemlerde Vergiyi Dolanma Amacının Gerekmemesi | 35 |

| | |
|---|----|
| <i>d. Gizli İşlem Sonucu Vergisel Bir Yükümlülüğün Doğması</i> | 35 |
| D. MUVAZAALI İŞLEMLERİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YAPTIRIMI VE İSPATI | 36 |
| 1. Muvazaalı İşlemlerin Türk Vergi Sisteminde Yaptırımı | 36 |
| 2. Muvazaalı İşlemlerin Türk Vergi Sisteminde İspatı | 38 |
| E. VERGİ İLİŞKİSİNİ ETKİLEYEN MUVAZAALI İŞLEMLERLE İLGİLİ MODERN DÜZENLEMELER | 39 |
| 1. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planı | 39 |
| 2. GAAR (General Anti Avoidance Rules) | 43 |

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA PEÇELEME İŞLEMİ VE PEÇELEMEYE BENZER KAVRAMLARIN AÇIKLANMASI

| | |
|--|----|
| I. PEÇELEME KAVRAMI | 45 |
| A. PEÇELEMENİN TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ | 45 |
| B. PEÇELEMENİN UNSURLARI | 47 |
| C. PEÇELEMENİN İSPATI | 48 |
| D. PEÇELEMENİN SONUÇLARI | 49 |
| II. PEÇELEME KAVRAMININ DİĞER ÜLKELERDEKİ DURUMU | 51 |
| A. ALMANYA | 52 |
| B. FRANSA | 52 |
| C. İNGİLTERE | 53 |
| D. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ | 54 |
| E. İTALYA | 55 |
| F. HOLLANDA | 55 |
| G. DİĞER ÜLKELER | 56 |
| III. PEÇELEMEYE BENZEYEN KAVRAMLAR | 56 |

| | |
|--|-----------|
| A. ÖZEL HUKUKTA PEÇELEMEYE BENZEYEN KAVRAMLAR | 56 |
| 1. Kanuna Karşı Hile | 57 |
| 2. Hakkın Kötüye Kullanılması | 58 |
| 3. Muvazaa | 59 |
| B. VERGİ HUKUKUNDA PEÇELEMEYE BENZEYEN KAVRAMLAR | 60 |
| 1. Vergi Planlaması | 60 |
| 2. Vergi Teşviki | 60 |
| 3. Vergi Sığınakları | 62 |
| 4. Vergi İndirimi | 63 |
| 5. Vergi Muafiyeti | 64 |
| 6. Vergi İstinası | 65 |
| IV. VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE PEÇELEME İLİŞKİSİ | 67 |
| A. VERGİDEN KAÇINMA İLE PEÇELEME İLİŞKİSİ | 67 |
| B. VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE PEÇELEME İLİŞKİSİ | 68 |
| V. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE PEÇELEME İŞLEMLERİNİN GÖRÜNÜMÜ | 70 |
| A. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI | 71 |
| 1. Genel Açıklama | 71 |
| 2. İlişkili Kişi | 74 |
| 3. Emsallere Uygunluk İlkesi | 75 |
| 4. Emsallere Uygunluğun Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemler | 77 |
| a. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi | 78 |
| b. Maliyet Artı Yöntemi | 78 |
| c. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi | 78 |
| d. Kâr Bölüşüm Yöntemi | 78 |
| e. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi | 79 |
| 5. Transfer Fiyatlandırması ile Örtülü Kazanç Dağıtımının Sonuçları | 79 |
| B. ÖRTÜLÜ SERMAYE | 81 |
| 1. Genel Açıklama | 81 |
| 2. Örtülü Sermayenin Unsurları | 82 |

| | |
|---|----|
| 3. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar | 84 |
| 4. Örtülü Sermayenin Sonuçları | 85 |
| C. DİĞER GÖRÜNÜMLER | 86 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PEÇELEME VE MUVAZAALI İŞLEMLERE ÖNLEMENE YÖNELİK MÜESSELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

| | |
|--|-----|
| I. YASAL DÜZENLEMELER | 87 |
| A. VERGİ HUKUKUNA ÖZGÜ KURUMLAR | 87 |
| 1. Kanuni Karineler | 87 |
| 2. Anayasal Vergileme İlkeleri | 90 |
| 3. İşlemlerin Tipikliği ve Kıyas Yasağı..... | 93 |
| 4. Re'sen Araştırma İlkesi | 97 |
| B. GENEL AMAÇLI YASAL DÜZENLEMELER | 98 |
| 1. İspat ile İlgili Usul Hükümleri | 98 |
| 2. Muhasebe Usul ve Esasları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları ... | 99 |
| 3. Belirli Tutarın Üzerindeki Nakit Akışlarına İlişkin Düzenlemeler | 101 |
| C. ÖZEL AMAÇLI YASAL DÜZENLEMELER | 102 |
| 1. VUK'da Yer Alan Özel Düzenlemeler | 102 |
| a. İdarece, Re'sen ve İkmalen Tarhiyat..... | 102 |
| b. Bilgi Verme ve Devamlı Bilgi Verme | 103 |
| c. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti | 104 |
| d. İntifa Hakkı Değerlemesi | 104 |
| e. Borsa Rayici Değerlemesi | 104 |
| f. Safi İrat Tespiti | 105 |
| g. Amortisman Usulü Seçiminin Sınırlanması | 105 |

| | |
|--|------------|
| <i>h. Alacak ve Borç Senetlerinin Değerlendirilmesinde Tutarlılık</i> | 105 |
| <i>i. Finansal Kiralama İşlemlerinin Düzenlemesi</i> | 106 |
| <i>j. Girişim Sermayesi Fonunun Amacı Dışında Kullanımının Önlenmesi</i> | 106 |
| 2. GVK'da Yer Alan Düzenlemeler | 106 |
| <i>a. Emsal Kira Bedeli Esası</i> | 106 |
| <i>b. Teşebbüs Sahibi ve Yakınları ile İlgili Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler..</i> | 107 |
| <i>c. Ücretlerde Hizmet Erbabına Yapılan Menfaatlerde Sınırlama</i> | 107 |
| <i>d. İşletmelerin Esas Faaliyet Konusu Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanları</i> | 107 |
| <i>e. Bağış ve Yardımlara Getirilen Sınırlamalar.....</i> | 108 |
| <i>f. Gelir Vergisi Matrahından İndirilecek Giderlerin Sınırlandırılması.....</i> | 108 |
| 3. KVK'da Yer Alan Düzenlemeler | 108 |
| <i>a. Örtülü Sermaye</i> | 108 |
| <i>b. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....</i> | 109 |
| <i>c. Sınai Mülkiyet Haklarına İlişkin Düzenleme.....</i> | 109 |
| <i>d. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancı Tespiti</i> | 110 |
| <i>e. Kurum Kazancından İndirilecek Bağış ve Yardımların Sınırlanması.....</i> | 110 |
| <i>f. Devir Alınan Kurum Zararlarının Mahsubuna Yönelik Sınırlama</i> | 111 |
| <i>g. Dar Mükellef Kurumların Merkez veya Şubelerine Yaptıkları Ödemeler...</i> | 111 |
| <i>h. Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesine İlişkin Düzenleme.....</i> | 112 |
| 4. Damga Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler..... | 112 |
| <i>a. Vergiye Tabi Olma Durumu</i> | 112 |
| <i>b. Döviz Kazandırıcı İşlemlere İlişkin Düzenleme.....</i> | 113 |

II. MUVAZAA ve PEÇELEME İŞLEMLERİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK

| | |
|--|------------|
| VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ | 113 |
| A. KLASİK ARAÇLAR | 114 |
| 1. Vergi Denetimi | 114 |
| 2. Vergi İstihbarat Arşivi | 114 |
| 3. İhbar İkramiyesi Uygulaması | 115 |
| 4. Uluslararası Bilgi Değişimi | 116 |
| 5. Diğer Araçlar | 116 |
| B. MODERN ARAÇLAR | 117 |
| 1. Risk Analiz Sistemi (VDK- RAS) | 117 |

| | |
|---|------------|
| 2. Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı Projesi (VDK- SİGMA) | 117 |
| 3. Veri Ambarı (VERİA) | 118 |
| 4. Ba-Bs Formu Uygulaması | 118 |
| 5. E-beyanname | 119 |
| 6. Mükellef Geri Bildirim Sistemi (MUGEB) | 119 |
| 7. Diğer Araçlar | 120 |
| SONUÇ | 121 |
| KAYNAKLAR | 126 |



KISALTMALAR

Kısaltma

a.g.e.

a.g.m.

a.g.t.

bkz.

C.

çev.

D.

Dnş.

DVK

ed.

E.

GVK

H.D.

İBGK

K.

KVK

md.

no.

p.

pp.

S.

s.

ss.

t.

vb.

v.d.

VDDGK

VİV

Vol.

Bibliyografik Bilgi

Adı Geçen Eser

Adı Geçen Makale

Adı Geçen Tez

Bakınız

Cilt

Çeviren

Daire

Danıştay

Damga Vergisi Kanunu

Editör

Esas Numarası

Gelir Vergisi Kanunu

Hukuk Dairesi

İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu

Karar Numarası

Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde

Numara

Page

Pages

Sayı

Sayfa

Sayfadan sayfaya

Tarih

Ve benzeri

Ve diğerleri

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

Veraset ve İntikal Vergisi

Volume

vs.
VUK

Vesaire
Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Modern devletler açısından vergi gelirleri; kamu harcamalarının finansmanı açısından en büyük paya sahip kamu gelir kalemini oluşturmaktadır. Günümüz kamu ekonomisi anlayışında artış gösteren müdahaleci devlet anlayışı nedeniyle, devletlerin vergi gelirlerini arttırmaya çalışması gerekmektedir. Bu noktada vergi gelirlerini artırmak devletlerin kamu harcamalarını finanse edebilmeleri adına bir çözüm niteliği taşımaktadır.

Diğer taraftan devletler açısından gelir unsuru olan vergiler, mükellefler açısından mülkiyet haklarını kısıtlayan bir müdahale niteliğindedir. Ekonomik, mali, sosyal veya kültürel amaçlar doğrultusunda uygulanan bir vergi sistemi sonucunda mükelleflerin vergilere karşı tepki göstermeleri kaçınılmazdır. Ayrıca bu tür amaçlara yönelik uygulamalar olmaksızın, verginin salt mülkiyet hakkını sınırlandırması nedeniyle de vergiye karşı tepkiler ortaya çıkabilmektedir.

Vergiye karşı gösterilen tepkiler; kaçınma gibi yasal tepkiler olabileceği gibi, vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan tepkiler de olabilmektedir. Vergi kaçakçılığına yol açan davranışlar, vergi kanunlarında belirtilen vergi kabahati veya suçu fiilleri olabileceği gibi muvazaa veya peçeleme işlemleri sayılan fiiller de olabilir. Bu noktada muvazaalı işlemler ve peçeleme işlemleri vergiye karşı gösterilen yasal olmayan tepkiler sınıflandırmasında yer almaktadır.

Vergi hukukuna özgü olan peçeleme işlemleri ile mükellefler tamamen ya da kısmen vergi yükünden kurtulmayı amaçlamaktadır. Vergiyi dolanma kastıyla hareket edilen ve vergisel saikli olan bu işlemlerle mükellefler vergisel çıkar sağlamak amacıyla kanunların sözüne uygun fakat özüne aykırı işlemler tesis etmektedirler.

Muvazaa kurumu ise; tarafların üçüncü kişileri aldatma kastıyla, gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratma konusunda yaptıkları anlaşmalar olarak tanımlanabilir. Yapılan çalışmada muvazaa kurumunun doğrudan vergi hukukunda uygulanabilirliği incelenmiştir. Bu doğrultuda vergi hukukunun diğer hukuk dallarıyla ilişkisinde kendine özgü durumunun da göz önünde bulundurularak konunun ele alınması amaçlanmıştır.

Çalışmada doktrinde tartışılan muvazaa ve peçeleme kurumlarının niteliği tartışmasına yer verilerek bir sonuca ulaşılması hedeflenmiştir. Ayrıca vergi kanunlarındaki “transfer fiyatlandırması” ve “örtülü sermaye” gibi düzenlemelerinin

peçeleme mi veyahut muvazaa mı olduğuna yönelik görüşlere de çalışmamızda yer verilmiştir.

Muvazaa kurumu ile peçeleme kurumunu bir arada incelememizdeki temel maksat kurumların birbirlerinden tamamen ayrı olarak ele alınması gerekliliğinden ziyade, iki kurumun da “gerçek iktisadi işlemi” gizleyen işlemlerden oluşmasıdır. Bu nedenle çalışmamızda bu kurumlar geniş ölçüde ele alınmakla birlikte, genel olarak iktisadi gerçekliği gizleyen işlemler perspektifinden bu kurumlar açıklanmaya çalışılmıştır.

Ayrıca çalışmada kurumların teorik çerçevesinin açıklanmasıyla birlikte, uygulamada karşılaşılan durumların ve konuyla ilgili yargı kararlarının da ortaya konulması amaçlanmıştır. Teorik çerçeveye birlikte vergi kanunlarında ve Danıştay kararlarında yer alan muvazaa ve peçeleme kurumlarına yönelik özellik arz eden durumlar ayrıca açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmada, uygulamada karşılaşılan muvazaa işlemleri ile peçeleme işlemleriyle ilgili sorunların, bu işlemlerin vergisel sonuçlarından ziyade, ilgili işlemler ile gerçek iktisadi işlemin tespiti olduğu düşüncesinden hareketle; idare ve yargı tarafından bu doğrultuda yürütülen uygulamaların değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Ek olarak peçeleme ve muvazaa kurumlarının diğer ülke uygulamalarındaki karşılıkları araştırılıp, benzer uygulamaların yasal dayanakları ve sonuçlarından hareketle bir değerlendirme yapılması hedeflenmiştir.

Bu amaçlara ulaşabilmek için çalışma üç bölüm olarak organize edilmiştir. Birinci bölümde muvazaa kurumunun niteliği, yasal dayanağı ve hüküm ve sonuçları tartışılarak benzer kurumlardan ayrımı yapılmıştır. Bu doğrultuda muvazaa kurumunun Roma Hukuku'ndan İslam Hukuku'na ve nihayetinde günümüz anlayışına ulaşma süreci açıklanmıştır. Ayrıca özel hukuk ile vergi hukukunun ilişkisi açıklanarak muvazaanın vergi hukukundaki hüküm ve sonuçlarının ortaya konulmuştur. Muvazaa kurumuna benzer uygulamaların farklı ülke uygulamalarında nasıl ele alındığının ve bu uygulamalarla ilgili olarak açıklanan BEPS eylem planı irdelenmiştir.

İkinci bölümde peçelemenin tanımı, unsurları ve sonuçları açıklanarak, peçeleme işleminin benzer kurumlardan farklılıkları ortaya konulmuştur. Bazı ülke uygulamalarında yer alan peçeleme benzeri düzenlemelerin hüküm ve sonuçları ele alınarak, ülkemizdeki mevcut durumla kıyaslanması sağlanmıştır. Ayrıca peçeleme işlemlerinin Türk Vergi

Sistemindeki görünümüleri başlığıyla yasal düzenlemelere konu olan peçeleme işlemleri sistematik olarak incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise; peçeleme işlemleri ve muvazaalı işlemlerinin önlenmesine yönelik yapılan düzenlemeler ele alınmıştır. Bu doğrultuda yapılan düzenlemeler genel düzenlemeler, özel yasal düzenlemeler ve vergi güvenlik önlemleri olarak üç kategori halinde incelenerek değerlendirilmiştir. Genel düzenlemeler çerçevesinde karineler, anayasal ilkeler, muhasebe standartları ve ispat ile ilgili hükümler incelenirken, özel yasal düzenlemeler başlığıyla vergi yasalarında bulunan düzenlemeler ele alınmıştır. Vergi güvenlik önlemleri ise; bilgi teknoloji aracılığıyla yapılan modern araçlar ve klasik araçlar olarak iki grupta ele alınarak ortaya konulmuştur.

Çalışmanın genel bir değerlendirilmesi ve öneriler ise sonuç kısmında yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE MUVAZAA İŞLEMİ VE İRADE İLE BEYAN ARASINDAKİ DİĞER UYGUNSUZLUK HALLERİ

I. TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE MUVAZAA KAVRAMI

A. MUVAZAA NIN TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Türk Borçlar Kanunu (TBK) md.1 gereğince sözleşmeler; tarafların karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulmaktadır. Sözleşme kurulurken tarafların irade açıklamalarında ortaya çıkan istemli veya istemsiz uyumsuzluk durumlarında tarafların gerçek iradeleri araştırılmaktadır. Gerçek iradelerin gizlendiği işlemlerden olan muvazaalı işlemler ise tarafların aralarındaki gizli anlaşma vasıtasıyla sözleşme harici kimseleri yanıltma amacı güden beyanları içermektedir¹. Muvazaalı işlemlerde taraflar açıkladıkları iradeleri ile gerçek iradeleri arasındaki uyumsuzluk durumunu bilmekte ve bu durumu istemektedirler².

Muvazaa; kavram ve hukuki nitelik itibariyle hukuk tarihi içerisinde dinamik bir olgu olarak süregelen hukuksal bir kavramdır. Roma Hukukunda başlangıçta “fraus” (aldatma) eyleminin içinde yer alan muvazaalı işlemler, zaman içerisinde hukuki nitelendirme yöntemiyle ile farklılık gösteren özellikleri belirlenerek ayrı bir kurum olarak ele alınmıştır³. İslam Hukukunda muvazaa işlemler ise, klasik fıkıh kitaplarında “telcie” olarak kullanılan ve dağılık olarak ele alınan bir kurum olarak düzenlenmiştir⁴. Türk Hukuk Sisteminde sistematik olarak ilk defa Mecelle’de yer verilen muvazaa kavramı, zaman içerisinde kapsam olarak sınırlandırılmış ve günümüz anlayışına ulaşmıştır.

Günümüz anlayışında doktrinde genel kabul gören tanımlama olarak muvazaa; tarafların üçüncü kişileri aldatma kastıyla, gerçek iradelerine uymayan ve aralarında

¹ Aydın Aybay, *Borçlar Hukuku Dersleri*, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1975, s. 39; Ersin Sarıgöllü, “Muvazaa”, *Ankara Barosu Dergisi*, 1989/4, s. 665.

² Doğan Şenyüz, *Borçlar Hukuku*, 6. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2012, s. 48.

³ Meryem Günay, *Roma Hukukundan Günümüze Muvazaa Kavramı*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2007, ss. 25- 28.

⁴ Ahmet Meydan, *İslam Hukukunda Muvazaa Kavramı*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006, ss. 10- 11.

hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratma konusunda anlaşmalarıdır⁵. Bir başka tanımlamaya göre ise muvazaa; tarafların aralarındaki sözleşmenin hiçbir hüküm doğurmamasına yönelik veya başka bir sözleşme hükümleri doğurmasına yönelik yaptıkları işlemlerdir⁶. İsviçre Federal Mahkemesinin bir kararında, irade beyanların objektif anlamına bağlı olan hukuki sonuçların meydana gelmeyeceğinin kararlaştırıldığı ve sadece görünürde bir sözleşme kurmak amacıyla yaptıkları sözleşmeler; muvazaalı sözleşmeler olarak tanımlanmıştır⁷.

Ayrıca Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun bir kararında muvazaa; “*iki kimsenin bir maksada mebni aslı olmayan bir tasarrufu izhar etmek üzere gizlice aralarında sarahaten, lisanen veya tahriren kararlaştıktan sonra o tasarrufu alenen izhar ve inşa etmeleridir*” olarak tanımlanmış olup, muvazaanın nitelendirilmesinde irade ile beyan arasındaki uygunsuzluk durumu vurgulanmıştır⁸. Tüm bu tanımlar ışığında bir tanımlama yapmak gerekirse muvazaa; tarafların diğer kişileri yanıltmak maksadıyla, hüküm ve sonuç doğurmayan veya farklı hüküm sonuçları olan bir sözleşme yapma konusunda, bilerek ve isteyerek yaptıkları anlaşmalardır.

B. MUVAZAANIN UNSURLARI

1. Tarafların İradeleri ile Beyanları Arasında Bilerek Yaratılan Uygunsuzluk

Muvazaalı işlemler tarafların gerçek olmayan bir görünüş oluşturmak için yaptığı işlemlerdir⁹. İşlemlerin gerçekleşmesine sebebiyet veren irade beyanı ise; içsel bir kavram olan irade ile dış dünyada cereyan eden beyandan oluşmaktadır¹⁰. İrade ile beyan arasındaki uygunsuzluğu niteleyen teoriler tam da bu noktada karşımıza çıkmaktadır.

İrade teorisine göre; beyan ancak iradeye uyduğu takdirde muteber bir olgudur. İrade teorisinin aksini savunan beyan teorisine göre hukuk nezdinde muteber olan

⁵ Turhan Esener, *Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler*, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1956, s. 315; Doğan Şenyüz, a.g.e., s. 48.

⁶ Kemal Oğuzman, Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C.1, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012, s. 108.

⁷ Eraslan Özkaya, *İnançlı İşlem ve Muvazaa Davaları Açıklamalı-İçtihatlı*, Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 103.

⁸ Yargıtay, İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 12.02.1941, E.1940/29, K.1941/5.

⁹ Aybay, a.g.e., s. 40; Elif Yılmaz, “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XVII, Y. 2013, S. 1-2, s. 1773.

¹⁰ Esener, a.g.e., s. 9.

beyandır. Günümüzde kabul gören “yeni güven teorisine” göre ise hukuki işlemler; hem muhatabın, beyan sahibinin beyanını makul ve dürüst bir şekilde anlayacağına, hem de beyan sahibinin muhatabın arzu ve iradesini dürüst ve makul bir şekilde ifade edeceğine olan güveni koruma amacı olmalıdır¹¹. Bu nedenle hukuki işlemlerin geçerli işlemler olabilmesi için irade ve beyan durumunun uygunluğu aranmaktadır.

Ayrıca ortaya çıkan bu uygunsuzluk durumu taraflar tarafından istenmekte ve beyan neticesinde ortaya çıkan hüküm ve sonuçlar bilinmektedir. Bu noktada muvazaalı işlemler; irade ve beyan arasındaki istenmeyen uygunsuzluk durumu olan latife beyanından ayrılmaktadır. Bu duruma ek olarak; taraflardan birinin sözleşmenin türünde veya kişisinde hataya düşme durumu da muvazaalı işlemlerden ayrılmaktadır.

2. Üçüncü Kişileri Aldatma Kastı

Muvazaa niyeti olarak da bahsedilen bu mefhum ile taraflar, gerçek iradeleri ile beyanları arasında uygunsuzluk oluşturarak üçüncü kişileri aldatmayı amaçlamaktadırlar¹². Tüm muvazaalı işlemlerde üçüncü kişileri aldatma kastı bulunmaktadır¹³. Bu özelliğiyle ilgili durum, muvazaalı işlemlerin objektif koşullarından birini oluşturmaktadır.

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, üçüncü kişileri aldatma kastı neticesinde üçüncü kişilerin zarar görmesi gerekmemektedir. Zarar mefhumunun gerçekleşmesi için öncelikle bir irade beyanı gerekmektedir. Ancak hukuk dünyası neticesinde hüküm ve sonuç doğuran bir eylem neticesinde zarar oluşabilmektedir. Burada söz konusu olan durum muvazaalı işleme yönelten saiktir.

3. Muvazaa Anlaşması

Muvazaalı sözleşmelerin temelini; tarafların gerçek iradelerini gizleyerek gerçek olmayan bir beyanda bulunmaları oluşturmaktadır. Bu durumda muvazaalı işlemlerde tarafların gerçek iradelerini yansıtmaya dahi bir sözleşme bulunmaktadır¹⁴. Bir tanım oluşturmak gerekirse; görünürdeki işlemin hüküm ve sonuç doğurmayacağına ve bu

¹¹ Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 14. Baskı, Ankara, Beta Yayıncılık, 2012, ss. 202-203.

¹² Esener, a.g.e., s. 11.

¹³ Aybay, a.g.e., s. 42.

¹⁴ Ahmet Kılıçoğlu, *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler (Yeni Borçlar Kanununa Göre Hazırlanmış Genişletilmiş)*, 16. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013, s. 210.

işlemin üçüncü kişileri aldatmak maksadıyla oluşturulduğunu belirten sözleşmelere muvazaa anlaşması denmektedir¹⁵.

Ortada bir muvazaa anlaşmasından bahsedebilmek için herhangi bir şekil şartına gerek yoktur¹⁶. Bu anlaşma yazılı veya sözlü yapılabileceği gibi, temsilci vasıtasıyla da yapılabilir. Fakat muvazaalı bir işlemde bahsedebilmek için muvazaa anlaşmalarının görünüşteki sözleşmeden önce yapılması gerekmektedir. Taraflar muvazaalı işlemlerle arzu ettikleri sonuca ulaşabilmek için, muvazaa sözleşmesini görünürdeki sözleşmeden önce kararlaştırmış olmaları gerekmektedir. Aksi takdirde görünürdeki sözleşmeden daha sonra düzenlenen ve içeriği itibarıyla muvazaa anlaşmasına benzeyen anlaşmalar yeni bir sözleşme hükmü taşıyacaktır¹⁷.

Muvazaa anlaşması, muvazaalı işlemleri irade ve beyan arasındaki diğer uygunsuzluk hallerinden ayrı bir noktaya taşımaktadır. Bir işleme muvazaalı işlem diyebilmemiz için bu anlaşmanın varlığı zorunludur. Eğer böyle bir sözleşme düzenlenmemişse muvazaadan söz edilemez.

C. MUVAZAA TÜRLERİ

Muvazaa olgusu öğretilerde ve pratikte, mutlak (adi) ve nispi (nitelikli) muvazaa olarak iki başlıkta incelenmektedir.

1. Mutlak Muvazaa

Mutlak muvazaada taraflar gerçek anlamda bir işlem yapmamalarına rağmen, üçüncü kişilere karşı bir hukuki işlem yapmış gibi görünmek konusunda anlaşmaktadırlar¹⁸. Mutlak muvazaada taraflar bir sözleşme oluşturmaktan ziyade, başkalarını aldatmayı amaçlamaktadır. Bu hususta kiracısını evden çıkarmak isteyen ev sahibinin taşınmazını temlik etmesi, vergi borcu olan bir mükellefin, borcun takibinden kaçınmak için mülkiyetinde olan taşınmazı devretmesi gibi örnekler verilebilir. Bu örneklerde görüleceği üzere bu işlemler neticesinde malik taşınmazın devrini esasen

¹⁵ İbrahim Kaplan, *Borçlar Hukuku Dersleri (Genel Hükümler)*, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s. 93.

¹⁶ Özkaya, a.g.e., s. 176.

¹⁷ Esener, a.g.e., s. 22.

¹⁸ Turgut Akıntürk, Derya Ateş Karaman, *Borçlar Hukuku*, Yenilenmiş 23. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2014, s. 55.

istememekte, sadece üçüncü kişiler nezdinde devrin hüküm ve sonuçlarının doğmasını arzu etmektedir.

Bu durumda mutlak muvazaanın; görünürdeki işlem, muvazaa anlaşması ve başkalarını aldatma kastı olarak üç unsurundan söz edilebilir¹⁹. Görüldüğü üzere mutlak muvazaanın vukuu bulabilmesi için gizli işlem unsuru kurucu şart değildir. Zira taraflar sadece görünürdeki işlemin hukuk dünyasında yarattığı etkiyi istemektedirler.

2. Nispi Muvazaa

a. Tanımı

Nispi muvazaada taraflar aralarında yaptıkları ve iradelerinin uyduğu hukuki işlemi, görünürdeki işlemin arkasına gizleyerek, başka bir işlem yapmış gibi göstermeyi arzulamaktadırlar²⁰. TBK'nın 19. maddesi "*Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır*" hükmüyle nispi muvazaayı tanımlamış ve düzenlemiştir.

Nispi muvazaada mutlak muvazaadan farklı olarak taraflar arasında gerçekte istenilen bir sözleşme vardır. Taraflar gizli sözleşmenin birkaç şartını bazen de sözleşmenin türünü iradelerine göre aralarında kararlaştırdıklarından farklı olarak beyan etmektedirler²¹. Taraflar arasında yapılan işlemlerin niteliği dikkate alındığında, mutlak muvazaalı işlemlerde taraflar arasında sadece görünürdeki işlem bulunmaktayken, nispi muvazaada taraflar arasında hem görünürdeki işlem hem de gizli işlem söz konusudur²².

Şu halde görünürdeki işlem, muvazaa anlaşması, üçüncü kişileri aldatma kastı ve gizli işlem; nispi muvazaanın unsurlarını oluşturmaktadır²³. Uygulamada başış işleminin satış işlemi gibi gösterildiği anlaşmalar, şufa hakkının kullanımının engellenmesi ve muris muvazaası gibi durumlarda karşılaşılan nispi muvazaada taraflar, mutlak muvazaanın aksine aralarındaki sözleşmenin ve taraf iradelerinin gerçekleşmesini istemektedirler²⁴.

¹⁹ Kaplan, a.g.e., s. 94.

²⁰ Akıntürk, Karaman, a.g.e., s. 56.

²¹ Esener, a.g.e., s. 43.

²² Kılıçoğlu, a.g.e., s. 172.

²³ Kaplan, a.g.e., s. 94.

²⁴ Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 130.

Fakat sözleşme tarafları gizli işlemin hüküm ve sonuçlarının hepsi veya bir kısmından kaçınmak için, görünürdeki işlemi yapıyormuş gibi beyan açıklamasında bulunmaktadır²⁵.

b. Nispi Muvazaanın Çeşitleri

Nispi muvazaa, sözleşme taraflarını bu işlemi yapmaya iten saik ve yapılan işlemin niteliği itibarıyla üçe ayrılmaktadır.

(1) Sözleşmede muvazaa

Sözleşmede muvazaa deyimini ile ortaya konmak istenen olgu; sözleşmenin niteliğini değiştirme çabalarını kapsamaktadır²⁶. Sözleşmede muvazaalı işleme ilişkin uygulamada sık görülen işlemlerden biri muris muvazaasıdır. Muris muvazaasında diğer mirasçılardan mal kaçırmak isteyen miras bırakan, bağışlamak istediği mal varlığını satış işlemi olarak temlik etmekte veyahut ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile sahte bir görünüm yaratmaktadır.

Muris muvazaası örneğinden anlaşılacağı üzere nispi muvazaalı işlemlerde sözleşmenin niteliği gizlenmeye çalışılmaktadır. Muvazaanın bu halinde, sözleşmenin bir kısmını değiştirmekten ziyade niteliğine ilişkin gerçek olmayan bir görünüm oluşturulduğundan, tam muvazaa söz konusudur.

(2) Sözleşme şartlarında muvazaa

Muvazaalı işlem gerçekleştiren taraflar bazı durumlarda sözleşmenin niteliğini değiştirmek yerine sözleşme şartlarında birtakım gerçek olmayan düzenlemeler yapmaktadırlar. Kısmi bir muvazaa halinin söz konusu olduğu bu durumda, taraflar genellikle sözleşme bedeli üzerinde yapay bir görünüm oluştururlar²⁷. Uygulamada sık rastlanılan bir olay olan tapu harcını azaltma maksadıyla gerçek değerinin altında satım işlemi yapılan taşınmazlar, bu duruma örnek gösterilebilir²⁸.

²⁵ Safa Reisoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 13. Bası, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1999, s. 78.

²⁶ Özkaya, a.g.e., s. 181.

²⁷ Fikret Eren, a.g.e., s. 354.

²⁸ Akıntürk, Karaman, a.g.e., s. 55.

Bedelde muvazaa olarak da tanımlanan²⁹ muvazaanın bu türünde sözleşme temel anlamda kurulmuş sayılmaktadır³⁰. Bedel sözleşmenin asli unsurlarından birini oluşturmasına rağmen, muvazaalı da olsa bir bedel kararlaştırıldığı için sözleşme ayakta kalmaktadır. Tarafların, şartlarında yapay bir görünüm oluşturulsa dahi, böyle bir sözleşme yapma saikleri bulunmaktadır. İrade ile beyanlar bu noktada örtüşmektedir. İrade teorisi nazarında bu sözleşme geçerli bir sözleşme olarak kabul edilmektedir.

Vergi mevzuatımız, bedelde muvazaa durumunda eksik gösterilen ve ziyaa uğratılan bedel üzerinden yapılan vergi aslı ve cezasının salık verilmesi gerektiğini belirterek, gerçek olmayan bir görünüm ile yaratılan bedelin sözleşmeyi geçersiz kılmayacağına işaret etmektedir. Aksi takdirde ekonomik yaklaşım yorumu göz önünde tutulsa dahi geçersiz olan bir hukuki muamelenin, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi sebebiyle, vergilendirilemeyeceği ortadadır.

Şunu da belirtmek gerekir ki, sözleşme taraflarının bedelde muvazaa iddiasını ileri sürmeleri hakkın kötüye kullanımı olarak yorumlanmaktadır. Sözleşmenin tamamen mi yoksa kısmen mi geçerli olacağı, üçüncü kişilerin bedelde muvazaa iddiasını öne sürmeleri durumunda tartışılabilir.

(3) Sözleşmenin taraflarında muvazaa

Sözleşmenin kurulmasından menfaat sağlayan kişiyle sözleşmenin tarafları arasında bir uygunsuzluk bulunmaktaysa ve bu işlem muvazaalı bir işlem olarak gerçekleştirilmişse bu durumda taraf muvazaası söz konusudur³¹. Öz itibarıyla, bu muvazaa tipinde görünüşte bir sözleşme düzenlenmesine rağmen, gizli bir sözleşmeye binaen taraflardan biri sözleşmeye taraf olmayan bir kişinin yerine işlem akdetmektedir.

OĞUZMAN ve ÖZ'e göre taraf muvazaası olarak adlandırılabilir özel bir muvazaa tipi olmayıp, bu işlemler mutlak muvazaanın bir görünümü olarak nitelendirilmelidir³². Oysa mutlak muvazaalı işlemler; tek bir işlemde oluşan işlemlerdir. Şahısta muvazaa olması durumunda görünürdeki işlem ile gizli işlemin tarafları aynı kişiler

²⁹ Kaplan, a.g.e., s. 94.

³⁰ Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 130; Kılıçoğlu, a.g.e., s. 173; Reisoğlu, a.g.e., s. 78; Esener, a.g.e., s. 62.

³¹ Esener, a.g.e., s. 43.

³² Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 131.

olmamaktadır³³. Bu durumda iki farklı işlemle gerçekleştirilen bir muvazaâ durumu söz konusudur. İsmi gizlenen kişi ve görünürdeki sözleşmeyi yapan kişi arasında ek bir temsil işlemi gerçekleştiğinden, bu işlem mutlak muvazaâ tanımlamasından çıkmaktadır.

D. MUVAZAAANIN SONUÇLARI

Muvazaalı sözleşmelerin hükmü için geçersiz, yok hükmünde veya butlan gibi ibareler kullanılmaktadır. Muvazaalı işlemin hükmüne ilişkin bu tabirlerin, hukuki niteliğinden ziyade, hüküm ve sonuç itibarıyla birbirine yakın olduğunu söylemek mümkündür³⁴.

Muvazaanın sonuç doğurması için öncelikle muvazaalı işlemin kesinleşmesi gerekmektedir. Kesinleşme sürecinin nasıl işleyeceğine ilişkin tartışma noktası, muvazaalı işlemlerin tasarrufun iptali davalarına konu edilebilirliği üzerinedir. Öğretide birtakım yazarlar işlemin başlangıçtan itibaren geçersiz olduğunu bu nedenle açılacak davanın iptal davasına konu edilmemesi gerekliliğini iddia etmektedirler³⁵. Bu kanıda olan yazarların temel gerekçesi iptal davalarının geçerli işlemlere karşı açılabilmesidir. Bu nedenle davacının talebi muvazaalı işlemin tespitinin istenmesine yönelik olmalıdır. Yargıtay'ın muvazaalı işlemlere karşı tasarrufun iptali davasının açılacağı yönünde kararları da mevcuttur³⁶.

Başka bir görüşe göre ise muvazaalı işlemlere karşı gerek muvazaâ davası olarak adlandırılan muvazaalı işlemlerin tespiti konulu talepler, gerekse tasarrufun iptali talepleri mahkeme huzurunda dikkate alınmalıdır³⁷. Bu görüşe göre dava konuları farklı olması sebebiyle aynı anda aynı işleme yönelik iki dava açılrsa dahi derdestlik iddiasında bulunulamayacaktır.

³³ Özkaya, a.g.e., s. 184.

³⁴ Özkaya, a.g.e., s. 185.

³⁵ Timuçin Muşul, *İcra ve İflas Hukuku ile İlgili Bilirkişi Raporları ve Hukuki Mütalâalar*, C:1, Ankara, Legal Yayıncılık, 2004, s. 833; Özkaya, a.g.e., s. 186.

³⁶ Yargıtay, 17. H.D., T. 03.12.2015, E.2014/6258, K.2015/13237; Yargıtay, 17. H.D., T. 24.11.2015, E. 2014/4375, K. 2015/12653.

³⁷ Talih Uyar, "Tasarruf İptali Davalarının Konusu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 78, 2008, ss. 290-293.

Günümüz itibarıyla doktrindeki ağırlıklı görüş ve Yargıtay'ın görüşü gereği muvazaalı işlemin hükmü geçersizliktir³⁸. Nitekim iki iradenin karşılıklı olarak anlaşma saiki güttüğü bir sözleşmeye yokluk yaptırımının uygulanması irade teorisi yaklaşımına ters düşmektedir³⁹.

Konu özelinde muvazaalı işlemlerin sonuçlarına ilişkin farklılık arz eden durumları şöyle ifade edebiliriz.

1. Muvazaalı İşlemin Geçersizliği

Muvazaalı işleme bağlanan hukuki sonuç geçersizliktir. Muvazaalı işlemler, gerçekte geçerli bir hukuki işlem değildir. TBK'nın 19. maddesi muvazaalı işlemlerin batıl olduğunu açık bir şekilde ifade etmemiş olsa da öğreti ve uygulama, muvazaalı işlemlerin butlana benzeyen bir geçersizlik durumunu doğuracağını kabul etmektedir⁴⁰. Bu hükmün bir sonucu olarak muvazaalı sözleşmeler baştan itibaren geçersizdir. Bu nedenle taraflar için borç ya da alacak doğmamıştır. Fakat somut olayın şartlarına göre edimlerin iadesi söz konusu olabilmektedir.

Bir diğer husus muvazaalı iddiasının bir süreye tabi olmamasıdır. Muvazaalı işlemlere karşı açılan bir davada muvazaanın ileri sürülmesi, zamanaşımı veyahut hak düşürücü bir süreyle sınırlandırılmamıştır. Bu konuda kadastro kanunlarında belirtilen taşınmazların istihkakına ilişkin düzenleme ve muris muvazaasında özellik arz eden bir durum⁴¹ istisna oluşturmaktadır.

Muvazaalı işlemlere uygulanan butlan yaptırımının bir sonucu da hakimin muvazaayı re'sen göz önünde bulundurması gerekliliğidir. Hakimin muvazaaya dair emareler tespit etmesi halinde, iddialara bağlı olarak, yeterli kanıya ulaştığında muvazaanın olup olmadığını tespit etmesi gerekir.

³⁸ Oğuzman, Öz, a.g.e., ss. 131-132; Reisoğlu, a.g.e., ss. 81-82; Kılıçoğlu, a.g.e., s. 172; Kaplan, a.g.e., s. 94; Cenk Akil, "Tasarrufun İptaline Konu Olabilecek İşlemlerin Hukuki Niteliği", *Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi*, 2014-1, ss. 81-82.

³⁹ Kaplan, a.g.e., s. 94.

⁴⁰ Özkaya, a.g.e., s. 186; Kaplan, a.g.e., s. 95; Akıntürk, Karaman, a.g.e., s. 56.

⁴¹ Bkz. Özkaya, a.g.e., s. 189.

2. Gizli İşlemin Geçerlilik Durumu

Nispi muvazaalı sözleşmeler biri görünürde diğeri gizli olmak üzere iki işlemle kurulmaktadır. Gizli sözleşme ve muvazaa sözleşmesi birbirinden bağımsız iki sözleşme teşkil etmektedir⁴². Bu nedenle muvazaa sözleşmesi ile farklı sonuçlar doğurabilmektedir.

Yapılan gizli işlemin; irade teorisi nazarında geçerli bir işlem olduğu ortadadır. Neticesinde bu sözleşme iki tarafın da iradesi doğrultusunda kurulmaktadır. Dolayısıyla TBK md. 1'deki şartları taşıması suretiyle geçerli bir sözleşme olacaktır.

Ayrıca gizli sözleşmenin tüm borç doğuran sözleşmeleri butlanla batıl kılacak TBK 27. md. hükümlerine aykırılık teşkil etmemesi gerekmektedir. Aslında bu unsur gizli sözleşmenin geçerlilik şartı olarak öznel bir durum değildir.

Gizli sözleşmenin geçerliliği konusunda doktrin ve uygulamada ilk dikkat edilen husus kanuni şekle uygunluktur⁴³. Bu konuda verilen genel örnek ise resmi tescil gerektiren taşınmaz satımlarında yapılan muvazaadır⁴⁴. Tarafların asıl maksadı bağışlama olmasına rağmen mirasçılardan birine ayrıcalık tanımak için gerçekleştirilen bu işlem bir satış işlemi gibi görünmektedir. Muvazaanın unsurlarının birleştiği durumda görünürdeki işlem olan satış işlemi geçersizlik müeyyidesine ve butlan yaptırımına uğrayacaktır. Fakat gizli işlemin yani bağışlama sözleşmesinin geçerliliği ise ancak yukarıda saydığımız şartları taşıması halinde mümkün olacaktır. Somut olay özelinde bağışlama sözleşmesi tapu memurunca düzenlenmediği için geçersiz olacaktır.

3. İyiniyetli Üçüncü Kişilerin Korunduğu Haller

TBK md. 2/2 gereğince “borçlu, yazılı bir borç tanınmasına güvenerek alacağı kazanmış olan üçüncü kişiye karşı, bu işlemin muvazaalı olduğu savunmasında bulunamaz”. İyiniyetli üçüncü kişinin korunması hususunda temel hukuki dayanak noktası bu hükümdür. Buna göre bir alacaklı kişiyle borçlu kişi arasında muvazaalı olarak alacağın devri sözleşmesi yapılırsa ve üçüncü kişi bu işlemin muvazaalı olduğunu bilmiyor ya da kendinden beklenen özeni göstermiş olsa bile bilemeyecek durumda ise, bu kişi muvazaalı sözleşmeyi düzenleyen tarafların muvazaa iddiasına karşı korunmuştur.

⁴² Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 132.

⁴³ Akıntürk, Karaman, a.g.e., s. 56; Reisoğlu, a.g.e., s. 82; Kılıçoğlu, a.g.e., s. 173; Kaplan, a.g.e., s. 95.

⁴⁴ Esener, a.g.e., s. 62.

İyiniyetli üçüncü kişilerin korunduğu bir diğer hal; muvazaalı işlemle devredilen taşınmazı iktisap eden iyiniyetli üçüncü kişinin durumudur. Temlik işleminin muvazaalı olarak yapıldığını bilmeyen ya da bilecek durumda olmayan üçüncü kişinin kazanımları TMK md. 1023 hükümlerince korunmaktadır. Şüphesiz bu hususta tapu siciline güven ilkesi ön plana çıkmaktadır. Kanun koyucunun amacı sicile güven ilkesini korumak olsa da bu hüküm, sonuçları bakımından muvazaalı işlemlerin sonuçlarını etkilemektedir. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki; iyiniyetli üçüncü kişinin sahip olduğu kanuni koruma muvazaalı sözleşmeyi geçerli hale getirmeyecektir⁴⁵.

4. Muvazaanın İleri Sürülmesinin Hakkın Kötüye Kullanımı Sayıldığı Haller

Bir kanun hükmünü uygulamanın büyük haksızlığa sebebiyet vereceği durumlar hakkın kötüye kullanımının ana nedenini oluşturmaktadır⁴⁶. Hukuk kaidelerine uygun olarak tesis edilmiş hakkın kötüye kullanımı olarak kabul edilen bu işlemler, hakim vicdanına veya adalet anlayışına⁴⁷ uygun olmayabilir.

Muvazaa iddialarının hakkın kötüye kullanımı olarak kabul edildiği durumlar genellikle sözleşmeyi düzenleyen taraflardan birinin muvazaa iddiasında bulunduğu durumlardır⁴⁸. Bu noktada ilgili kişi hem muvazaalı sözleşmeyi akdetmekte hem de sözleşmenin muvazaalı olduğunu yargı mercileri önünde ileri sürmektedir. Muvazaalı işlemin geçersizliğinin herkes tarafından ileri sürülebileceğinden hareketle tarafların bu iddiayı ileri sürmesi, hakkın kötüye kullanımı teşkil etmektedir⁴⁹.

Sözleşme taraflarının hakkın kötüye kullanımı kapsamında ileri sürdüğü muvazaa iddialarına ek olarak bazı durumlarda üçüncü kişilerin muvazaa iddiaları da hakkın kötüye kullanımı olarak değerlendirilmektedir. Üçüncü kişilerin muvazaa iddialarının hakkın kötüye kullanımı kapsamında değerlendirildiği durumlar ise oldukça sınırlıdır. Uygulamada bu durum genellikle muris muvazaasında görülmektedir. Muvazaalı işlemle mirasçılık hakkı gereği kazanımları tehlikeye düşen muris, muvazaa iddiasında bulunabilir. Fakat miras bırakanın ölümünden sonra uzun süre sessiz kalan mirasçı, muvazaalı olarak

⁴⁵ Reisoğlu, a.g.e., s. 82.

⁴⁶ Özkaya, a.g.e., s. 191.

⁴⁷ Gülriz Uygur, "Adalet ve Hukuk Devleti", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C. 53, S. 3, Y.2004, ss. 29-38.

⁴⁸ Özkaya, a.g.e., ss. 190-191.

⁴⁹ Yargıtay, 9. H.D., T. 14.01.2016, E. 2014/28278, K. 2016/851; Yargıtay, 7. H.D., T. 01.12.2015, E. 2015/30345, K. 2015/23908.

bırakılan eşyanın değer kazanmasından sonra muvazaa iddiasında bulunursa, bu durum hakkın kötüye kullanılması olarak yorumlanmalıdır⁵⁰.

E. MUVAZAAANIN İSPATI

Türk Hukukunda özel borç ilişkilerinde ispat yükü kural olarak iddia edenin üstündedir⁵¹. Bu durum Türk Medeni Kanunu (TMK) md. 6'da "Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür" olarak düzenlenmiştir.

Muvazaa iddialarının ispatına yönelik özel bir şekil şartı kararlaştırılmamıştır. Muvazaalı sözleşmenin geçerliliği ve ispatı bir şekle tabi değilse, bu iddianın da ispatı şekle tabi değildir⁵². Dolayısıyla muvazaa iddiasını öne süren taraf, kural olarak, iddiasını her türlü delil ile ispat edebilir.

Muvazaa iddiasının ispatında delil serbestisi ilkesinin birtakım istisnaları mevcuttur. Bu istisnalar genel ispat kuralının da istisnasını oluşturmaktadır. Uygulama ve öğretide yazılı bir delilin aksinin iddia eden tarafın iddiasını aynı kuvvetli bir delille ispat etmesinin gerektiğine yönelik hakim bir görüş bulunmaktadır⁵³. Muvazaalı bir sözleşmenin sonuçlarından olumsuz etkilenen üçüncü kişiler için bu durum, işlemin ispatını zorlaştırabilmektedir.

Özelikle temlik işleminde muvazaalı davranan sözleşme taraflarının bu işlemi ispat etmek isteyen üçüncü kişinin resmi şekle karşı iddiasını aynı kuvvetle ispat etmesi mümkün değildir. Nitekim bu durumlar için uygulama muvazaa iddiasının sözleşme taraflarınca veya üçüncü kişiler tarafından öne sürülmesi noktasında ayrılmaktadır. Hakkaniyete uygun olan bu uygulama gereğince eğer sözleşme taraflarından biri muvazaa iddiasında bulunuyorsa aynı kuvvetle ispatlamakla yükümlüdür⁵⁴. Fakat sözleşme tarafı olmayan üçüncü kişiler için ispat her türlü delille yapılabilmektedir⁵⁵.

⁵⁰ Özkaya, a.g.e., s. 192.

⁵¹ İlhan E. Postacıoğlu, "Mukavelelerin Üçüncü Şahıslara Karşı İspat Şekli", 19 Şubat 1953 Tarihli İzmir Barosu Konferansı, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/download/1023004703/1023004295> (10.11.2015), ss. 84-85.

⁵² Özkaya, a.g.e., s. 203.

⁵³ Özkaya, a.g.e., s. 202.

⁵⁴ Reisoğlu, a.g.e., s. 83; Oğuzman ve Öz, a.g.e., s. 131.

⁵⁵ Ersin Sarıgöllü, "Muvazaa", *Ankara Barosu Dergisi*, Y. 1989, S.4, ss. 672-673.

II. MUVAZAA KURUMUNUN GELİŞİMİ

Muvazaa kavramı modern görünümüne tarih içinde uzun bir gelişim sürecinden sonra ulaşmıştır. Vergi hukukunda muvazaa kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için bu kurumun zaman içinde uğradığı gelişiminin ortaya konulmasında yarar vardır.

A. ROMA HUKUKUNDA MUVAZAA

Muvazaalı işlemlerin hukuken nitelendirilmesi ve bu işlemlerin müeyyideye bağlanması ilk olarak Roma Hukukunda gerçekleşmiştir. Şunu da belirtmek gerekir ki; Roma Hukuku tek bir anlayıştan ziyade farklı dönem ve anlayışlardan oluşan bir sistemdir⁵⁶. Kıta Avrupası ve Common Law hukuk sistemlerinin özünü oluşturan Roma Hukukunda ele alınan muvazaa kuramının açıklanmasının oldukça önemli olduğu kanaatindeyiz.

Muvazaa kuramı ortaya atılmadan önce Roma Hukukunda muvazaalı işlem olarak gösterilebilen her olay kendi özelinde çözüme kavuşturulmaktaydı⁵⁷. Bu durumda muvazaalı işlemlerin bir yaptırımı olmasına rağmen, aynı hukuki nitelendirmeye giren olayların farklı yaptırımı olması nedeniyle hukuka aykırı durumlar ortaya çıkmaktaydı. Bir örnekle ifade edecek olursak; borçludan mal kaçırma eylemlerini de kapsayan, *Fraus creditorum* olarak adlandırılan işlemler muvazaalı işlemlerin bir bölümünü oluştursa da, ilgili düzenleme *muris muvazaasını* içeren bir düzenlemeyi barındırmamaktaydı⁵⁸.

Sonraki dönemlerde muvazaalı işlemler ayrı bir kurum olarak bir arada toplanmış ve *exceptio simulationis deficiis* ile ileri sürülebilen bir mefhum haline gelmiştir. Bu dönemde muvazaalı işlemlerin yaptırımı geçersizlik olmakla birlikte, şekil şartını gerçekleştirme koşuluyla görünürdeki işlem geçerli sayılmaktadır⁵⁹. Bu haliyle muvazaa kurumu Türk Hukuk Sisteminde düzenlenen kurum ile oldukça benzer bir duruma gelmiştir. Kurum, 17 ve 18. yüzyıllarda Doğal Hukuk Okulunun savunduğu güvenin korunması ilkesinden etkilenecek, günümüz anlayışına kavuşmuştur.

⁵⁶ W.W. Buckland, *A Text Book of Roman Law From Augustus of Justinian*, Third Edition, (Revised By: Peter Stein), Cambridge, Cambridge at University Press, 2007, <http://www.cambridge.org/nl/academic/subjects/law/legal-history/text-book-roman-law-augustus-justinian> (25.11.2015), pp. 2-14.

⁵⁷ Günay, a.g.t., s. 26; Arzu Oğuz, "Muvazaa Kuramının İustinianustan Günümüz Modern Kanunlaştırma Hareketlerine Kadar Gelişim Çizgisi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 1996. C.4, s. 454.

⁵⁸ Türkan Rado, *Roma Hukuku Dersleri*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Fakülte Matbaası, 1974, s. 199.

⁵⁹ Oğuz, a.g.e., s. 479.

B. İSLAM HUKUKUNDA MUVAZAA

Klasik İslam Hukukunda muvazaalı işlemlerin dağınık olarak düzenlendiğini ve fıkıh alimleri tarafından mezhep farklılıkları nedeniyle geliştirilen ortaklaşa bir yaptırımının olmadığı söylenebilir.

Muvazaalı işlemler genel olarak Hanefi mezhebi mensuplarınca incelenmiştir. Aynı görüşe göre muvazaa itikadi (uhrevi), inşai ve ihbari tasarruflarda görülen işlemler olarak sınıflandırılmıştır⁶⁰. Türk Hukuk Sisteminde ise itikadi ve ihbari beyanlar, muvazaalı işlemlerin konusu oluşturmamaktadır. Bu özelliğiyle İslam Hukukunda muvazaa kuramının Türk Hukukundaki muvazaa kuramından anlam ve kapsam olarak farklı anlaşıldığı ortadadır.

Görünürdeki işlemin geçerliliği hususunda ise Türk Hukuk Sistemi ve İslam Hukuku literatürü aynı sonucu işaret etmektedir⁶¹. Her iki sistemde de muvazaalı işlemler sözleşme taraflarının içsel saikleri ile dış irade beyanlarının örtüşmesi halinde geçerli bir işlem olarak hukuk dünyasında hüküm ve sonuç doğurmaktadır.

İslam Hukukunda muvazaalı işlemlere butlan teorisinden ziyade fasid akit teorisi uygulanmaktadır⁶². Fasid teorisine göre fikha aykırı olarak inşaa edilen akitler aykırılığın kalkması ile kendiliğinden geçerlilik kazanmaktadırlar. Türk Hukuk Sisteminde ise muvazaalı işlemlerin yaptırımı geçersizlik olup, geçersizlik yaptırımına uğrayan akitlerin sonradan geçerli hale gelmesi mümkün olmamaktadır.

C. MECELLE'DE MUVAZAA KURUMUNUN GÖRÜNÜMÜ

Mecelle; Osmanlı Devleti Hukuk Sistemini modern hukuk sistematığına yaklaştırma çabaları sonucu doğan borç ilişkilerini düzenleyen bir kanun dizisidir⁶³. Türk

⁶⁰ Meydan, a.g.t., ss. 58-59.

⁶¹ Meydan, a.g.t., ss. 64-66.

⁶² Halil İbrahim Acar, "Borçlar Hukukunda İradeyi Sakatlayan Sebepler, I-Hata", *Atatürk Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, S.14., ss. 103-105.

⁶³ Şerif Arif Mardin, "Some Explanatory Notes On The Origins Of The Mecelle", *The Muslim World*, Volume 51, Issue 4, <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1478-1913.1961.tb02274.x/pdf> (03.12.2015) pp. 274-274.

Hukuk Sisteminde etkileri gözlenen Mecelle, 16 kitap ve 1851 maddeden oluşan bir borçlar hukuku kanunudur⁶⁴.

Mecelle külliyatında hukuki işlemlerin gerçekleşmesinde iradenin etkisini düzenleyen hüküm Kitab'ül Büyü bölümü 2. md.'de yer almaktadır. Metnin ifadesinde bu durum “*bir işten maksat ne ise hüküm ona göredir*” olarak yer almaktadır. Hükme göre bir işleme uygulanacak hüküm, o işin maksadına göre kararlaştırılmalıdır⁶⁵. Muvazaalı işlemlerin maksadının gerçek olmayan bir görünüm yaratmak olduğu göz önünde bulundurulursa, Mecelle hükmünce sözleşme taraflarının yarattığı yapay görünümün sözleşmenin hüküm ve sonuçlarını etkilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Mecelle’de muvazaa açık bir şekilde tanımlanmamış olmasına rağmen, muvazaa kavramının birden fazla bölümde düzenlendiği görülmektedir⁶⁶. Muvazaanın tanımı dönemin hukukçularından Ali Haydar’ın Mecelle şerhini konu alan bir makalesinde yapılmıştır. Yazara göre muvazaa, “iki kimsenin gerçek olmayan bir tasarrufu yapmak için, gizlice lisanen yaptıkları anlaşmalardır”⁶⁷.

Mecelle’de muvazaalı işlemlerin yaptırımı konusunda ise tek bir yaptırım belirlenmemiştir. Bu noktada Mecelle’nin İslam Hukukunda benimsenen fasid akit teorisinden etkilendiği görülmektedir. Mecelle hükümlerine göre muvazaalı işlemler, sonradan geçerlilik kazanabilen ya da baştan geçersiz olan işlemler olarak sınıflandırılmakta ve bunun sonucunda işlemin yaptırımının, butlan veya fasid olduğu görülmektedir⁶⁸. Mecelle’de muvazaa kavramının hukuki nitelik olarak günümüzdeki anlayışa yakın olduğu görülse de, muvazaalı işlemlerin yaptırımı açısından farklı bir anlayış benimsenmiştir.

Muvazaalı işlemlerin kuramsal boyutu hakkında ele aldığımız tarihsel süreç göz önünde bulundurulduğunda günümüz muvazaa kavramının; Mecelle veya İslam Hukukundan ziyade Roma Hukukunda işlenen muvazaa kavramına benzediği söylenebilir.

⁶⁴ Osman Öztürk, *Osmanlı Hukuk Tarihinde Mecelle*, İstanbul, İrfan Matbaası, 1973, ss.31-35.

⁶⁵ Öztürk, a.g.e., s. 158.

⁶⁶ Bkz. Meydan, a.g.t., ss. 165-168.

⁶⁷ Sabri Erturhan, “Muvâzaa ve İstiğlâl Ali Haydar’dan Sadeleştirme”, *İslâm Hukuku Araştırmaları Dergisi*, Konya, Nisan 2005, Sayı, 5, s. 269.

⁶⁸ Sabri Erturhan, a.g.e., ss. 270-272.

III. İRADE İLE BEYAN ARASINDAKİ DİĞER UYGUNSUZLUK HALLERİ

İrade ile beyan arasındaki her uygunsuzluk hali muvazaalı işlem olarak ele alınmamaktadır. Bu nedenle muvazaalı işlemler ile muvazaaya benzer kavramlar arasındaki farklılıkların bilinmesi gerekmektedir. İrade ile beyan arasındaki diğer uygunsuzluk halleri genel olarak iki başlık altında toplanmaktadır. Bunlar; istenmeden yaratılan uygunsuzluk halleri ile istenilerek yaratılan uygunsuzluk halleri olarak ifade edilmektedir. Muvazaa kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için bu hallerin kısaca ele alınmasında yarar vardır.

A. İSTENMEDEN YARATILAN UYGUNSUZLUK HALLERİ

1. Yanılma (Hata)

Hukuki işlem taraflarının beyanları birbirine uymasına rağmen beyanları ile iç iradeleri arasında bir uygunsuzluk durumu bulunabilir⁶⁹. İrade ile beyan arasında istenmeyerek yaratılan bu uygunsuzluk durumu “hata” olarak nitelendirilmektedir⁷⁰. Hata müessesesi TBK’nın 30. md.’sinde “Sözleşme kurulurken esaslı yanılmaya düşen taraf, o sözleşmeyle bağlı olmaz” olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu esaslı hatadan anlaşılması gereken durumları ise TBK 31. ve 32. maddeyle saymış fakat bununla sınırlamamıştır. Dürüstlük kuralı göz önünde bulundurularak⁷¹ benzer durumlarda da esaslı yanılmanın söz konusu olabileceği ifade edilmek istenmiştir.

Borçlar Kanunu ve öğretide yanılma; açıklamada yanılma ve saikte yanılma olarak iki başlık altında incelenmektedir⁷². Taraflardan birinin farkında olmadan kendi arzusundan farklı bir açıklamada bulunması halinde açıklamada yanılma söz konusu olmaktadır. Bu durum Borçlar Kanununun 31. maddesinde sözleşmenin niteliğinde yanılma; konuda yanılma, kişide yanılma, miktarda yanılma olarak sayılmıştır⁷³.

⁶⁹ Reisoğlu, a.g.e., s. 87.

⁷⁰ Andreas Von Thur, *Borçlar Hukuku*: Yargıtay Yayınları No: 15, (Çev: Cevat Edege), Ankara, Olgaç Matbaası, 1983, s. 280; Abdülkadir Aydı, *Borçlar Hukukunun Umumi Esasları*, Ankara, Recep Ulusoglu Basımevi, 1937, s. 196; Reisoğlu, a.g.e., s. 87; Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 95.

⁷¹ Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 95.

⁷² Oğuzman, Öz, a.g.e., ss. 95-96.

⁷³ Akıntürk, Karaman, a.g.e., s. 57.

Saikte yanılma durumunda ise; sözleşmeyi yapmaya sevk eden nedenlerde yanılma durumu söz konusudur⁷⁴. Kural olarak saikte yanılma esaslı yanılma değildir. Ancak yanılanın, yanıldığı saiki sözleşmenin temeli sayması ve bu yanılmanın iş hayatındaki ilişkiler açısından dürüstlük kuralına uygun olarak karşılanması halinde yanılma esaslı sayılmaktadır⁷⁵. Esaslı yanılan taraf yanıldığını öğrendiği tarihten itibaren bir yıl içinde sözleşmeyi hükümsüz kılmak için beyanda bulunabilir. Konumuz açısından hukuki işlemlerde hata istenmeden yapılan bir muamele olduğu için, muvazaalı işlemlerden ayrılmaktadır. Zira muvazaalı işlemlerde taraflar işlemin hüküm ve sonuçlarını bilmektedirler.

2. Aldatma (Hile)

Aldatma taraflardan bir kimsenin bir davranışıyla diğer tarafı irade beyanında bulunmaya yönlendirmek üzere, o şahısta yanlış bir düşüncenin doğumuna bilerek ve isteyerek sebebiyet vermektir⁷⁶. Aldatma olarak nitelendirilen fiilin oluşması için aldatma kastı ve fiil ile aldatma durumu arasında illiyet bağı bulunmalıdır⁷⁷. Aldatma niyeti olan kişi karşı tarafı belli bir sözleşme yapmaya ikna etmek için gerçek dışı beyanda bulunmuş olmalıdır. Ayrıca aldatma amaçlı yapılan eylem ile yapılan sözleşme arasında illiyet bağı bulunmalıdır. Sözleşmenin yapılmasıyla aldatılan kişi sözleşmenin taraflarından biri olabileceği gibi sözleşme tarafı olmayan bir kimse de olabilmektedir. Borçlar Kanunu aldatılan kişinin durumuna göre farklı hükümler öngörmüştür.

Aldatma gerek hüküm ve sonuçları, gerekse tarafın isteği dışında gerçekleşen bir irade bozukluğu olması nedeniyle muvazaadan farklı olarak düzenlenen bir kavramdır. Zira muvazaalı işlemlerde taraflar birlikte isteyerek bu işlemi tesis ederlerken, aldatma davranışı ortak irade sonucu oluşturulan bir durum değildir.

3. Korkutma (İkrah)

Korkutma; hukuka uygun olmayan bir şekilde yapılan tutum ile karşı tarafın istenilen irade beyanında bulunmadığı takdirde, kötü bir duruma maruz kalacağı kanısı

⁷⁴ Kaplan, a.g.e., ss. 96-97.

⁷⁵ Reisoğlu, a.g.e., s. 92.

⁷⁶ Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 111.

⁷⁷ Reisoğlu, a.g.e., s. 93.

uyandırılmasıdır⁷⁸. Dış etkiyle oluşturulan bu korku duygusu kişiyi bir irade açıklaması yapmaya mecbur bırakmaktadır. Bu durumda kişinin açıkladığı irade beyanı ile saiki birbirine uymamaktadır. Kişi aslında böyle bir irade açıklamasında bulunmak istememektedir.

Korkutma, dışardan bir zorlamayla gerçekleştirilen beyanın, irade ile farklılık göstermesi bakımından muvazaâ kurumuna benzese de, işlem neticesinde hukuk dünyasında meydana gelecek hüküm ve sonuçları bilme ve isteme noktasında bu iki kurum birbirinden ayrılmaktadırlar. Korkutma işlemi neticesinde ortaya çıkan hukuki işlem, korkutulanın beyanıyla hükümsüz kılınmaktadır.

B. İSTENİLEREK YARATILAN UYGUNSUZLUK HALLERİ

Muvazaalı işlemler, tarafların sonucu öngörerek gerçekleştirdiği işlemlerdir. Hukuk dünyasında sonuç yaratan öyle işlemler vardır ki, taraflar davranışları isteyerek yapsalar da, işlem sonucu doğacak hüküm ve sonuçları aslında istememektedirler. Bunlar; şaka beyanı ve zihni kayıttır.

1. Şaka Beyanı

Şaka beyanı; iradesini açık eden kişinin gerçekte istemediği, sözde bir açıklama niteliğinde olan bir irade açıklamasıdır⁷⁹. Böyle irade açıklamalarının şaka beyanı olarak kabul edilebilmesi için, sözleşme koşullarının olağan ve alışlagelmiş şekilde kararlaştırılmamış olması gerekmektedir. Sınıfta ders anlatan bir öğretmenin örnek olarak saatini yirmi liraya satacağını söylemesi ve bir öğrencinin bu icabı kabul etmesi halinde bir sözleşme doğmayacaktır. Zira şaka beyanı olarak adlandırılan bu sözleşmeler, gerçek bir irade beyanı içermemeleri sebebiyle bağlayıcı değildirler. Şaka beyanı muvazaalı işlemlerden tam da bu noktada ayrılmaktadır. Muvazaalı işlemlerde tarafların gerçek saikleri söz konusudur. Sadece bu amaçlarını dış dünyadan gizlemektedirler.

⁷⁸ Akıntürk, Karaman, a.g.e., s. 58.

⁷⁹ Akıntürk, Karaman, a.g.e., s. 53.

2. Zihni Kayıt

Zihni kayıt, irade açıklamasında bulunan kişinin açıkladığı sonucu gerçekte arzulamadığı bir hukuki durumdur. Taraf bilerek ve isteyerek asıl istediği irade açıklamasından farklı bir irade açıklaması yapmaktadır. Böyle davranmasında kendisi açısından hukuki yarar gören tarafın irade açıklamaları bağlayıcıdır⁸⁰. Bir kişinin yapmak istemediği bir kefalet akdini, sosyal ilişkilerinin zedelenmemesi için yapması zihni kayıta örnek gösterilebilir.

Muvazaalı işlemlerde de görünürdeki işlemin kural olarak bağlayıcılığı vardır. Zihni kayıttan ayrıldığı nokta ise zihni kayıta tek taraflı gerçek olmayan bir irade açıklaması söz konusudur. Muvazaalı işlemlerde iki tarafın da gerçek iradesini saklama gayesi söz konusudur.

IV. VERGİ HUKUKUNDA MUVAZAA İŞLEMİNİN GÖRÜNÜMÜ

Muvazaa kavram itibarıyla bir özel hukuk kurumudur. Türk Hukuk Sisteminde muvazaa kavramı farklı disiplinlerde farklı mahiyette kullanılmıştır. Muris muvazaası, alt işveren muvazaası, vergilemede muvazaa gibi işlemler öz olarak aynı kurumu işaret etse de, bu işlemleri ele alan hukuk düzenlerine göre farklı karakterlere bürünmektedir. Bir özel hukuk kavramının vergi hukukuna etkisini değerlendirmeden önce, vergi hukuku ve özel hukuk arasındaki ilişkinin ortaya konulması gerekmektedir.

A. VERGİ HUKUKU – ÖZEL HUKUK İLİŞKİSİ

Vergi Hukuku ile özel hukuk alanı arasındaki ilişki temel anlamda “vergiyi doğuran olayın” özel hukuk ilişkisine dayanmasıyla kurulmaktadır⁸¹. Tüm iktisadi faaliyetlerin dış dünyaya yansımalarının özel hukuk formunda olması nedeniyle, verginin bağlandığı olay özel hukuk kurum ve kavramlarıyla tanımlanmaktadır⁸². Bu durum hukuki nitelendirmenin öncelikle özel hukuk ilkelerine göre yapılmasını zorunlu kılmaktadır⁸³.

⁸⁰ Kaplan, a.g.e., s. 92.

⁸¹ Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme”, *Makaleler*, İstanbul, XII Levha Yayınları, 2011, ss. 257-258.

⁸² Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s. 24.

⁸³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s. 9.

Vergi hukuku ile özel hukuk ilişkisinin boyutunu ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN üç görüş altında toplamıştır⁸⁴: İlk görüşe göre vergi hukuku özel hukuka sıkı sıkıya bağlıdır ve bu nedenle tamamen özel hukuk normlarına uymalıdır. İkinci görüşe göre vergi hukuku; bağımsız bir disiplindir. Bağımsız bir disiplin olması nedeniyle vergi hukuku; disipline hakim olan ilkelere göre özel hukuk ilişkilerini yorumlamaktadır. Üçüncü görüş ise; vergi hukukunda özel hukuk ilkeleri geçerli olmakla birlikte, bu dalın getirdiği özel düzenlemelerin asıl olduğunu savunmaktadır. Günümüzde özel hukukun vergi hukukuyla ilişkisi bağlamında yargı mercileri ve doktrin üçüncü görüşün etrafında birleşmektedirler.

Ortak görüş gereği özel hukuk ilkelerinin vergi hukukunda uygulanabilirliğinde bir sakınca olmamakla birlikte, özel hukuk kavram ve ilkelerinin vergi hukukuna doğrudan uygulanması doğru sonuçlar vermeyebilir. Bunun yerine özel hukuk ilke ve kavramları; vergi hukukunun kendine özgü durumu ve vergi hukukunun ilkeleri öncelikle dikkate alınarak uygulandığında anlam ifade etmektedir⁸⁵.

Vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki ilişki birden fazla şekilde meydana gelmektedir. İlk durumda vergi yasaları özel hukuk normlarına atıfta bulunarak, bir uyumsuzluğu gidermeyi amaçlamaktadır⁸⁶. Doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılan atıf ile özel hukuk kavram ve ilkeleri vergi hukukunda aynen uygulanmaktadır. Fakat bu durum nadiren görülen bir durumdur.

Esasen görülen durum ise özel hukukta kullanılan kavramların, vergi hukukunun kendine özgü konumunun ve vergi hukuku ilkelerinin gözetilmesi gereğiyle, dönüştürülerek kullanılmasıdır⁸⁷. Muvazaa kavramının vergi hukukundaki kullanımı bu durumu açıklamaktadır. Aslen özel hukuk kurumu olan muvazaa, vergisel sonuçlar doğuran işlemlerde de bir sonuç doğurmakta, böylece vergi borcunu etkilemektedir.

Vergi hukukunda muvazaanın görünümü ise özel hukuk düzeninden farklı bir boyutta ele alınmaktadır. Bunun nedeni vergi yasalarının ve vergisel ilkelerin ön plana çıkmasıyla, kurumun özel hukuk hükümlerinde düzenleniş biçiminden farklı yorumlanması ve uygulanmasıdır.

⁸⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1995, s. 5.

⁸⁵ Akif Erginay, *Vergi Hukuku İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*, 8. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1979, s. 45.

⁸⁶ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, Yenilenmiş 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s. 6.

⁸⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 10.

B. MUVAZAAANIN HUKUKİ NİTELENDİRİLMESİ

1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Muvazaa İlişkisi

Vergi kanunlarının uygulanması ve vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi yorum faaliyetiyle mümkündür. Vergi hukukunda amaçsal yorumun bir uzantısı olan ekonomik yaklaşım ilkesiyle hukuksal şekilden ziyade gerçek ekonomik nitelik ön plana çıkmaktadır⁸⁸. Kaldı ki, iktisadi bir faaliyet olan ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle ortaya çıkan verginin, vergi hukuku açısından yorumlanmasında ekonomik gerçeklerin göz önünde tutulması normal bir durumdur⁸⁹.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin asıl işlevi ise mali güce göre vergilendirme ilkesinin özel hukuk işlemleri aracılığıyla işlemez hale gelmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olan mükellefleri aynı oranda vergilendirerek vergilemede eşitliği sağlamaktır⁹⁰.

Vergi hukukunda “ekonomik yaklaşım” ilkesine VUK’un 3/B-1 maddesinde yer alan “*vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerinin gerçek mahiyeti esastır*” normu ile ulaşılmaktadır. Mevcut haliyle ekonomik yaklaşım amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü özel bir yorum yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır⁹¹. Bu yorum yöntemiyle gerçek iktisadi ilişkinin çeşitli hukuki kılıflar kullanılarak gizlenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen, olayın gizlenmesine yönelik davranışların ortaya çıkartılması ekonomik yaklaşımla mümkün olmaktadır.

Bir başka açıdan bir yorum türü olarak ele alınan genişletici yorum yöntemi⁹², vergi hukuku alanında kıyas yasağının uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Nitekim vergi kanunlarının kıyas yoluyla genişletilmesi, T.C. Anayasası’nın 73. maddesinde belirtilen,

⁸⁸ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, 19. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2012, s. 57.

⁸⁹ Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, *Makaleler*, İstanbul, XII Levha Yayınları, 2011, s. 236.

⁹⁰ Akkaya, a.g.e., s. 35.

⁹¹ Doğan Şenyüz, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:16, Sayı:185, Mayıs 2008, s. 24.

⁹² Bkz. Nevzat Saygılıoğlu, a.g.e., s. 108, Genişletici yorumun vergi hukukunda uygulanabilirliğine ilişkin doktrinde iki görüş bulunmaktadır. ÇAĞAN, FEVZİOĞLU ve BAŞAR’ın görüşüne göre genişletici yorum yöntemiyle kanunun sınırları dışına çıkılmamış olsa bile, kıyas yasağının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu görüşe göre vergi hukukunda genişletici yorum kaçınılması gereken bir yorum yöntemidir. Azınlıkta kalan görüş ise, genişletici yorumun yeni bir mükellefiyet ve muafiyet tesis etmemek şartıyla kullanılabileceğini savunmaktadır. Biz genişletici yorumun vergi hukukunda kullanılamayacağını savunan görüşe katılmaktayız.

vergilerin yasallığı ilkesini zedeleyecektir. Bu nedenle ekonomik yaklaşım ilkesi ile kıyas yasağı ilkesi çeliştiğinde, kıyas yasağı ilkesine ağırlık verilmesi gerekmektedir⁹³. Zira gerçek ekonomik amacı saptamak uğruna vergi hukukuna hakim olan ilkelere aykırı işlem yapılması verginin kanuniliği ilkesini zedeleyecektir. Kıyas yasağı, verginin kanuniliği ilkesi ve genişletici yorum yasağı ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturmaktadır⁹⁴.

Ekonomik yaklaşımla ulaşılmak istenen özel hukuk ilişkisindeki gerçek işlemin tespitidir. Ekonomik yaklaşım ilkesinin aksine, muvazaalı işlemlerle taraflar gerçek niyetlerini gizlemeye çalışmaktadırlar.

Vergisel bir saikle yapılsın ya da yapılsın, özel hukuk ilişkilerinde görülen gerçeği gizleme çabalarının, vergi hukuku boyutunda yaptırıma tabi tutulabilmesi için vergi yasalarını ihlal etmiş olması gerekmektedir⁹⁵. Bu nedenle vergi hukukunda muvazaalı işlemler ekonomik yaklaşım ilkesi sınırları içerisinde anlam taşımaktadır. Nitekim bir işlem özel hukuk nezdinde muvazaalı bir işlem olarak kabul edilse de, vergi hukuku kapsamında gerçek ekonomik amacı gizleme çabası barındırmıyor ise yaptırıma tabi tutulmayacaktır.

2. Vergi Hukukunda Muvazaanın Tanımı

Türk Vergi Sisteminde muvazaalı işlemlerin vergi hukuku karşısındaki durumuna ilişkin yasal bir düzenleme mevcut değildir⁹⁶. Bu ifadeden vergi hukukunda muvazaalı işlemlerin yaptırımına ilişkin bir düzenleme olmadığı anlaşılmaması gerekir. Bu noktada anlaşılması gereken husus, muvazaalı işlemlere yönelik özel bir düzenleme olmamasıdır. Ancak VUK md. 3/B ile getirilen ekonomik yaklaşım ilkesi uyarınca, iktisadi ilişkilerin gerçekliği olgusu vergilemede esas alınması gereken bir durumdur. Bu nedenle muvazaalı işlemlere konu olan maddi olayların gerçek niteliğiyle vergilendirilmesi ekonomik yaklaşım ilkesinin doğal bir sonucudur.

Vergi hukuku kapsamında muvazaa kavramı özel hukukta düzenlenen muvazaa kavramından farklı bir tanıma sahiptir. TUNCER'e göre muvazaa; mükelleflerin kendi

⁹³ Yılmaz, a.g.m., s. 1778.

⁹⁴ Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", a.g.m., ss. 230-231.

⁹⁵ Doğan Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s. 76.

⁹⁶ Akkaya, a.g.e., s. 91.

aralarında vergi idaresini yanıltmak amacıyla yaptıkları, vergi matrahını azaltma gayesi güdülen, hukuk kurallarına uygun işlem ve eylemlerdir⁹⁷. ŞENYÜZ ise muvazaanın sadece mükellefler arasında yapılmayacağını belirterek, muvazaa tanımına sözleşmenin tarafları açısından yeni bir boyut kazandırmıştır⁹⁸.

GUTMANN muvazaanın vergiden kaçınmadan tamamen ayrı olarak düşünülmemesi gerektiğini ifade ederek, vergi hukukunda muvazaanın tamamen münhasır bir kurum olmadığını ve bazı durumlarda başka kavramlarla da ifade edilebilen bir kurum olduğunu beyan etmiştir⁹⁹. GÜNDOĞDU muvazaa kavramını mükelleflerin kendi aralarında yaptıkları bir anlaşmayla vergi idaresini yanıltmak ve böylece vergiyi az ödemek ya da hiç ödememek istemeleri şeklinde ifade etmektedir¹⁰⁰.

AĞAR muvazaayı sözleşmeyi yapan tarafların vergiyi doğuran olayı asıl amacından saptırarak ödenecek olan verginin konusunu, mükellefini ve matrahını etkileyen sonuçlara ulaşma çabası olarak tanımlamaktadır¹⁰¹. Danıştay ise, örtülü sermaye aktarımı konulu bir kararında muvazaayı gerçek irade ile açıklanan arasındaki kasıtlı uyumsuzluk hali olarak tanımlayarak, özel hukukta düzenlenen muvazaa kurumuna yaklaşan bir tanımlama yapmıştır¹⁰².

Tüm bu söylemlerden hareketle vergi hukukunda muvazaa; kişilerin vergiyi doğuran olayı gerçek olmayan bir görünümle değiştirerek, verginin konusunu, mükellefiyetini ve matrahını etkileyen sonuçlar doğuran eylem ve işlemler tesis etmesi olarak tanımlanabilir. Şunu da ifade etmek gerekir ki; mükellefler muvazaalı işlem ve eylemlere özel hukuk düzenlemelerini kötüye kullanarak gerçekleştirmektedirler.

3. Vergi Hukukunda Muvazaanın Tespiti ve Yasal Dayanağı

Muvazaanın vergi hukuku bağlamında bir yaptırıma tabi tutulabilmesi genel olarak VUK md. 3/B de belirtilen “*Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmüyle mümkün olmaktadır. Hüküm, özün şekle

⁹⁷ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Muvazaa I”, *Yaklaşım*, Sayı: 80, Ağustos 1999, ss. 19-20.

⁹⁸ Şenyüz, a.g.e., ss. 65-66.

⁹⁹ Daniel Gutmann, a.g.m, s. 7.

¹⁰⁰ Burhan Gündoğdu, “Muvazaa III - Peçeleme ve Hukuka Aykırı İşlemler”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 289, Eylül 2003, s. 105.

¹⁰¹ Serkan Açar, “Transfer Fiyatlandırmasının Hukuki Niteliği”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 119, s. 170.

¹⁰² Dnş., 3. D., 14.10.1999, K. 1999/3359, E. 1998/705; Dnş., 3. D., 07.05.1998, K. 1998/1650, E. 1997/293.

önceliği ilkesinin maddi vergi hukukundaki karşılığı olup, vergisel dolanmayı ve vergisel muvazaayı da kapsamaktadır¹⁰³.

Muvazaalı işlemlerin vergi hukukunu etkilemesi sözleşme serbestisinden doğan bir durumdur¹⁰⁴. Özel hukukta düzenlenen sözleşme serbestisinin bir iktisadi sonuca ulaşılması bakımından farklı yollar izlenmesine olanak tanınması, mükellefleri hedefledikleri iktisadi sonuca, vergi normunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için öngörülen özel hukuk işleminden farklı bir işlemle ulaşmaya imkan tanır¹⁰⁵. Bu nedenle muvazaalı işlemler özel hukuk düzenlemelerinin kötüye kullanılması ile vergiyi doğuran olayı etkileyebilmektedir.

Şunu da belirtmek gerekir ki; muvazaalı işlemler vergi hukukunda her zaman yaptırıma bağlanan işlemler değildirler¹⁰⁶. Özel hukuk ilişkisinde muvazaa olarak kabul edilen işlemler, herhangi bir vergisel yükümlülüğü ihlal etmedikçe vergi hukukuyla ilişkilendirilmeyecektir. Danıştay bir kararında, davacı bankanın Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden kaçınmak amacıyla, gerçek vergi matrahını muvazaalı bir şekilde gizlemeye çalıştığını tespit eden vergi inceleme raporu hakkında, gerçek anlamda matrahın fiktif değer olarak kabul edilmesinin forward işlemlerinde¹⁰⁷ mümkün olmadığından bahisle, mükellefin kanuni matrah tanımına uygun bir beyanda bulunduğuna karar vermiştir¹⁰⁸. Kararda Danıştay matrahın gerçekliği konusunda elde edilen meblağdan ziyade, kanunda belirlenen miktarın baz alınacağını vurgulamaktadır. Söz konusu olayda davacı banka bu işlemle kur farklılığından dolayı kanuni matrahtan farklı bir meblağ elde etse dahi, bu olay vergi hukuku bağlamında muvazaalı bir işlem olmayacaktır.

Muvazaa, peçeleme, kanuna karşı hile gibi özü saklama gayesi güden eylemleri barındıran kavramlar, ekonomik gerçekliğe ulaşmak için kullanılan birer kurumdur. Asıl olan özün önceliği ilkesidir. Bu nedenle vergi hukukunda muvazaanın kanuni dayanağını

¹⁰³ Billur Yaltı, “VUK, 3B’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 262, Temmuz 2010, s. 8.

¹⁰⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 79.

¹⁰⁵ Akkaya, a.g.e., s. 29.

¹⁰⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 67.

¹⁰⁷ Forward işlemleri; sınırlı bir miktarda mali araç, mal ve diğer türev unsurların belirlenmiş bir fiyatla, gelecekteki bir vadede, organize olmayan bir piyasada alım ve satımını kapsamına alan teslim amaçlı bir vadeli işlemdir. Bu işlemlerin amacı işleme konu olan unsurların, gelecek bir zamanda beklenmedik fiyat değişimlerinden kaynaklanan riski en aza indirmektir, Mehmet Kaygusuz, “Finansal Türev Ürünlerden Forward Sözleşmeleri ve Muhasebe İşlemleri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, 2011, ss. 138-139.

¹⁰⁸ Dnş., 7. D., 23.6.2004, E. 2003/2186, K. 2004/2006.

ekonomik ilişkinin gerçek niteliğini baz alan maddelerde aramak gerekmektedir. VUK md. 3/B muvazaalı işlemler için tüm vergi ilişkilerinde uygulanabilirliği sağladığı için bir nevi dürüstlük kuralı başka bir ifade ile her kapıyı açan bir anahtar işlevi göstermektedir. Fakat ekonomik gerçeklik araştırılırken kanuni sınırlamalara ve vergi hukukunun genel ilkelerine riayet etmek gerekmektedir¹⁰⁹.

Ekonomik gerçeklik ve özün önceliği ilkelerinin gözetilmesi ile muvazaalı işlemlerin vergi hukukunda hüküm ve sonuç doğurduğunu belirtmiştik. Türk Vergi Sisteminde özün önceliğini gözetilen ve muvazaalı işlemleri yasaklayan VUK md. 3/B'den başka maddeler de mevcuttur. Bu maddeler Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanununda yer almaktadır. Bu hususu son bölümde detaylı olarak ele alacağımız için sadece bir kısmına değinmekle yetinmeyi tercih ediyoruz.

Vergi kanunlarındaki bazı düzenlemeler:

- *“Mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz”* (VUK md. 8/3) hükmü ile vergiyi doğuran olayın özel hukuk ilişkilerinde doğması nedeniyle¹¹⁰, ortaya çıkabilecek muvazaalı özel hukuk sözleşmeleri vergi idaresine karşı ileri sürülemeyecektir.

- *“Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa re’sen tarhiyat yapılır”* (VUK md. 30/6). Hükme göre matrah aşındırma veya vergiyi doğuran olayın muvazaalı görünümünden ziyade gerçekliği araştırılmaktadır.

- *“Yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi”* ve *“miktarın işin genişliğine ve mahiyetine uygun olması”* gereklilikleri ile gerçekte olmayan giderlerin kanuni gider olarak muvazaalı bir şekilde gösterilmesi kanunen yasaklanmıştır (VUK md. 228/3).

- Mükelleflerin ücret olarak elde ettikleri unsurları, gerçek olmayan bir görünümle gizleme çabaları *“Ödenek, tazminat ... başka adlar altında tayin edilmiş olması ... onun niteliğini değiştirmez”* hükmüyle yasaklanmıştır (GVK md. 61/2).

¹⁰⁹ Saygılıoğlu, a.g.e., s. 100.

¹¹⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 7.

Belirtildiği üzere vergi hukukunda muvazaa gerçek iktisadi ilişkinin tespiti amacıyla kullanılan bir kurumdur. Gerçek iktisadi faaliyet ise iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal olmayan durumlarda araştırılan bir olgudur. Ekonomik yaklaşımla ulaşılmaya çalışılan gerçekliğin belirlenmesinde takdir yetkisi veya kuvvetli şüphenin yeri yoktur¹¹¹. Vergi ilişkisinin muvazaalı olduğunu ifade etmek için öncelikle gizli işlemin bir diğer ifadeyle gerçek iktisadi olayın vergi hukuku içerisindeki yeri araştırılmalı, daha sonra gizli işlemin hukuki nitelendirmesi yapılmalı ve sonuca bağlanmalıdır¹¹². Konu ile ilgili bir kararında Danıştay, hakkında gelir vergisi mükellefiyetinden kaçınmak amacıyla muvazaalı işlem tesis ettiği öne sürülen davacıyı, vergiyi doğuran olayın şahsında doğmasına ilişkin yeterli delilin olmadığına dayanarak, haklı bulmuştur¹¹³. Kararda mahkeme, vergiyi doğuran olaya konu olan gerçek maddi olayın tespiti için devir işlemleri ve hısımlık durumlarını esas alan inceleme raporunu, muvazaa iddiası için mesnetsiz bulmuştur.

Vergiyi doğuran olayı etkileyen muvazaalı işlemlerde vergisel çıkar elde etmek isteyen mükellef, gizli işlemde sorumlu olmama düşüncesiyle işlem tesis etmektedir. Görünürdeki işlemin vergiyi doğuran olay veya mükellefiyet durumu ile ilgisinin olması, her durumda gizli işlemin de vergi ilişkisine konu olması gerekliliğini doğurmaz¹¹⁴. Danıştay konu ile ilgili bir kararında vergisel avantaj sağlamak için finansal kiralama yöntemini uygun bulan davacıyı hedef alan muvazaa iddiasını, finansal kiralama yönteminin mükelleflere sağlanan meşru bir vergi avantajı olduğu gerekçesiyle haksız bulmuştur¹¹⁵. Davacı şirkete yönelik inceleme raporunda davacı şirketin asıl niyetinin arsayı satın almak olduğunu iddia edilmiş olup, ek tarhiyat ve ceza salınması yerinde bulunmuştur. Raporun aksine, meşru olarak mükellefe tanınan bir hakkın kullanılmasında salt vergisel avantajın bulunması, gizlenmiş bir niyetin vergilendirilmesine gerekçe gösterilmemelidir.

Vergi ilişkisini etkileyen muvazaalı işlemleri tespit ve ispat edebilme yetkisi vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardadır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar muvazaalı işlem gerekçesiyle mükelleflere ek vergi tarh etmesi ve ceza salması

¹¹¹ Ağar, a.g.m., s. 152.

¹¹² Akkaya, a.g.e., ss. 74-82.

¹¹³ Dnş., 3. D., T. 13.03.2003, E. 2001/4021, K. 2003/1130.

¹¹⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 76.

¹¹⁵ Dnş., 4. D., T. 26.10.2009, E. 2009/2933, K. 2009/4672.

işlemlerinin öncesinde, muvazaalı işlemi tespit etmelidir¹¹⁶. Bu noktada yargılama faaliyeti benzeri bir görevle donatılan vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, özel hukuk ilişkisini yorumlamaktadırlar. Bu yorumlama faaliyeti gerçek vergi ilişkisini açığa çıkarmak niyetiyle yapılsa dahi, özel hukuk ilişkilerinin vergisel olmayan boyutunu da etkileyebilmektedir. Bir özel hukuk ilişkisini muvazaalı bir işlem olarak yorumlamak, özel hukuk boyutunda başka bir takım sonuçları da beraberinde getirebilir.

Danıştay bir kararında, limited şirket ortaklarının vergi inceleme raporunda muvazaalı devir olarak saptanan pay devrinden sonraki bir tarihteki vergi borcundan ortak sıfatıyla sorumlu tutulamayacağına kanaat getirmiştir¹¹⁷. Karar açıklamasında ise hisse devrinin muvazaalı olarak kabulü için genel mahkemelerde açılan iptal davasına konu edilip, iptalinin sağlanması gerektiğini; vergi inceleme yetkilisinin delilleri gözeterek bir sonuca varmasının muvazaa niteliğinde bulunabilmek için yeterli olmayacağını öne sürmüştür. Aslında temyize konu olay açısından hissesini şirketinde çalışan birine devreden ortağın, bu işlemi vergi sorumluluğundan kaçınmak için muvazaalı bir şekilde yaptığına ilişkin emareler somut olayda mevcuttur. Fakat vergi inceleme raporuna dayanan ek vergi ve ceza salınmasına ilişkin kararın mahkeme nezdinde kabulü, mahkemenin görüşünce iptal davası açılmadan muvazaalı bir işlem tesis edilmesinin de kabulü anlamına gelecektir. Kararın bu yönde verilmesinin bir diğer nedeni de muvazaalı bir işlemin, özel hukuk yöntemlerince tespit edilmeksizin, mahkeme tarafından kabulünün, işlemin vergisel olmayan sonuçları bakımından kabul edilememesidir.

Özel hukuk sözleşmelerinin geçersizliği bu işlemin, vergi ilişkisine konu olabilirdiğini etkilemeyecektir¹¹⁸. Vergiyi doğuran olayın tespitinde sözleşmenin geçerli olup olmamasından ziyade gerçek iktisadi ilişki göz önünde bulundurulmalıdır. Bahsi geçen olayda tartışılan konu özel hukuk nezdinde geçerli olan bir işlem vergiyi doğuran olayla ilgiliyse, vergi hukuku açısından geçersiz bir işlemmiş gibi muamelede bulunup bulunulmayacağı ile ilgilidir. Ekonomik yaklaşım ilkesinin gerçek iktisadi muameleyi vergiyi doğuran olay kabul etmesi nedeniyle, tasarrufun iptali sürecinin işletilmemiş olması, gerçek iktisadi muameleyi değiştirmeyecektir. Mahkemenin konu ile kararı özün önceliği yerine şekli gerçekliği araştırması nedeniyle isabetsiz bir karardır. Danıştay'ın

¹¹⁶ Burhan Gündoğdu, "Muvazaa II", *Vergi Dünyası*, Sayı: 288, Ağustos 2005, s. 94.

¹¹⁷ Dnş., 3. D., T. 15.3.2006, E. 2006/287, K. 2006/679

¹¹⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 45.

birçok kararında, bu kararın aksine şekli gerçekliği araştırmadığı gözlemlenmekte¹¹⁹ ve gerçek iktisadi ilişkinin tespitine önem verdiği görülmektedir.

Muvazaalı işlemler salt vergi avantajı sağlamak için tesis edilebilecekleri gibi vergiyi doğuran olayla ilgisi olmakla birlikte vergisel avantaj elde etme saiki olmaksızın da gerçekleşebilir. Vergi kabahatlerine ceza verilebilmesi için kast unsuru aranmadığından¹²⁰, mükellef vergisel motivasyonla işlem tesis etmemiş olsa dahi, muvazaalı işlemlerle vergi kaybına yol açan bir fiil işlemişse, bu davranış vergiyi doğuran olayla ilişkilendirildiği sürece, kendisine vergisel yükümlülük yüklenecek ve ceza kesilecektir.

4. Vergi Hukukunda Yaptırıma Bağlanan Muvazaalı İşlemlerin Unsurları

Kanunların düzenleniş amaçlarına aykırı olmakla birlikte kanunların sözünden hareketle olağan bir şekilde uygulanmasıyla görünürde meşru olan muvazaalı işlemler, ekonomik yaklaşım ilkesinin kullanılması sayesinde yaptırıma bağlanabilmektedir¹²¹. Muvazaalı işlemlerdeki gizli işleme verginin salınma süreci, özel hukuk ispat kurallarından bağımsız olarak, vergi hukuku ispat yöntemleriyle yürütülmektedir¹²². Ayrıca muvazaalı işlemlerin vergi hukukunda tespiti ve yaptırıma bağlanması özel hukuk alanında doğurduğu sonuçlardan ve tespit yöntemlerinden farklı bir konumdadır. Bu durum vergisel sonuçları olan muvazaalı işlemleri unsurları açısından, özel hukukta belirlenen unsurlardan farklı bir noktaya taşımaktadır. Muvazaalı işlemlerin unsurları ifadesiyle açıklamak istediğimiz olgu, vergisel sonuçlar doğuran, vergi hukukunun inceleme alanına giren muvazaalı işlemlerden oluşmaktadır.

Muvazaanın unsurları; muvazaanın kurum olarak peçeleme kavramıyla örtüştüğü ve ayrıldığı noktalar açısından¹²³, peçelemenin unsurlarını ifade eden yazarların görüşlerini dikkate alınarak¹²⁴ ve Danıştay kararları doğrultusunda şu şekilde belirlenebilir.

¹¹⁹ Dnş., VDDGK, T. 15.12.2000, E.2000/232, K.2000/446, Dnş., 7.D., T 13.01.1987, E.1985/164, K.1987/2, Dnş., 3. D., T. 21.11.1990, E.1990/2057, K.1990/3199.

¹²⁰ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s. 34.

¹²¹ Açar, a.g.m., s. 161.

¹²² Dnş., 7. D., 04.02.1986, 2894/286, (Dnş. Dergisi, Sayı: 64-65, ss.267-269)'dan aktaran Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", a.g.m., s. 237.

¹²³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., ss. 28-29.

¹²⁴ Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, a.g.e., ss. 29-30; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., ss. 29-30; Akkaya, a.g.e., ss. 96-105.

a. Muvazaalı Bir İşlemin Bulunması

Vergi hukukunda sonuç doğuran işlemler ve iktisadi ilişkiler esasen özel hukuk alanında doğmaktadır¹²⁵. Özel hukuk düzeninde geçersiz olan işlemlerden muvazaalı işlemler; her ne kadar özel hukuk dünyasında hüküm ve sonuç doğurmasalar da, şekil şartlarına ve taraf iradelerine uyularak düzenlenen gizli sözleşme geçerli bir sözleşme olarak kabul edilmektedir¹²⁶. Nispi butlan ve mutlak butlan olarak ikiye ayrılan muvazaalı işlemler, vergi hukukuna etkileri bakımından da farklılık göstermektedir. Bu işlemler genel itibarıyla matrahı düşürme veya vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi ile sonuçlanmaktadır¹²⁷. Vergisel avantaj sağlamak için yapay görünüm oluşturmak suretiyle yapılan bu işlemler, özel hukuk açısından muvazaalı bir işlem teşkil etmektedirler.

Danıştay bir kararında; sipariş üzerine yurtdışından getirilen otomobillerin “rent a car araçları” adı altında aktifleştirilip, gerçeği yansıtmayan kira sözleşmeleri ile kullanılmış araç sınıfına sokulması suretiyle yapılan satışta, başlangıçta yapılan kiralama sözleşmelerinin muvazaalı olduğu ifade ederek gizli işlemin satış işlemi olduğuna kanaat getirmiştir¹²⁸. Olayda kiralama istemiyle getirilen araçlara uygulanan KDV oranının daha düşük olması sebebiyle tarafların satış işlemini yapay bir görünümle gizlediği iddia edilmektedir. Vergisel avantaj sağlama amacıyla yapılan muvazaalı işlemlerde gizli işlemin tespiti bu noktada önem arz eden bir konudur. Vergi ilişkisinin hüküm ve sonuç doğuracağı nokta mükelleflerin gerçek ekonomik amacını taşıyan gizli işlemlerdir.

b. Muvazaalı İşlemin Özel Hukuk Düzenlemelerini Kötüye Kullanarak Gerçekleştirilmesi

Muvazaalı bir işlemin vergi ilişkisini etkilemesi için gereken bir diğer şart, normun özel hukuk kavramının temsil ettiği iktisadi içeriğiyle kullanılmış olup olmadığıdır¹²⁹. Salt özel hukuk kavramlarının kullanılmasıyla vergisel bir çıkar elde etme amacı güden işlemler muvazaalı olsa dahi vergi hukukunda anlam ifade etmezler. Örneğin; evlenerek

¹²⁵ Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, a.g.e., s. 5.

¹²⁶ Reisoğlu, a.g.e., s. 89.

¹²⁷ Saygın Eyüpgiller, *Teoride ve Uygulamada Vergiden Kaçınma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, ss. 67-71.

¹²⁸ Dnş., 11. D., T. 20.1.2000, E. 1998/1627, K. 2000/188.

¹²⁹ Akkaya, a.g.e., s. 97.

asgari geçim indirimi açısından vergisel avantaj elde etmek isteyen mükellef, görünürdeki işlemi muvazaalı olarak yapsa dahi, bu işlem vergi hukuku açısından hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

Bu aşamada somut olayın soyut norma uygunluğu olarak ifade edilen¹³⁰ tipiklik olgusu gündeme gelmektedir. Öncelikle bir işlemin vergiye konu olabilmesi veya vergi hukuku ile ilişkilendirilebilmesi için soyut bir yasa kuralının varlığı gerekmektedir. Yorum faaliyetinin verginin yasallığı ilkesinin gözetilerek yapılması gerektiğinden, özel hukuk kurumlarından salt yararlanma faaliyetiyle yapılan işlemlerin ardında yatan gizli saik, işlemlerin vergi hukukunda doğuracağı sonucu etkilememektedir. Gizli işlemle yaratılan yapay görünümle amaç, iktisadi gerçekliği farklı bir şekilde göstermekten ibarettir.

Bu başlık altında asıl ifade edilmek istenen olgu, özel hukuk düzenlemelerinden yararlanmak ile bu düzenlemeleri kötüye kullanma arasındaki farkın niteliğidir. AKKAYA konu ile ilgili Alman Vergi Hukuku öğretisinde benimsenen “ölçülülük” kriterini vurgulamıştır¹³¹. Bu görüşe göre, bir özel hukuk işlemi, vergisel avantaj sağlama amacından soyutlanması haline hala bir bütünlük gösteriyorsa özel hukuk düzenlemelerini kötüye kullanma durumunun olmadığı işlemlerdir.

Kötüye kullanmanın tespitine ilişkin bir başka ölçüt Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın objektif ve sübjektif test görüşüdür¹³². Objektif test; işlemlerin, topluluk hukuku kanunlarının özü ve sözüne uygun işlemler olmasını ifade etmektedir. Sübjektif test ise; yapay görünüm oluşturmak suretiyle hukuki araçları kullanarak yarar sağlama durumunu dikkate almaktadır. Şunu da belirtmek gerekir ki; mahkeme mükellefin en avantajlı işlemi tercih etmesini meşru görmektedir¹³³. Sübjektif test olarak değerlendirilen durumda tespit edilmek istenen nokta mükellefin niyetidir¹³⁴. Avrupa Adalet Divanı'nın

¹³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 31.

¹³¹ Akkaya, a.g.e., s. 99.

¹³² Dennis Webber, “Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of Court of Justice of the European Union”, (Çev: Gülşen Gedik, Nuray Aşçı Akıncı), *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014, s. 239.

¹³³ Gianluigi Bizioli, “Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and VAT/GST Contexts”, *Value Added Tax and Direct Taxation Similarities and Differences*, (Ed: Michael Lang Peter Melz Eleonor Kristoffersson), IBFD, Amsterdam 2009, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1977711 (19.01.2016), p. 407.

¹³⁴ Johan Bengtson, “Artificiality” A Study of The Concepts of Abuse And Economic Reality in the Field of EU VAT”, *Faculty of Law Fund University*, (Master Thesis), 9th Semester.<http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=3122994&fileOid=3162695> (14.02.2016), p. 23.

objektif ve sübjektif test kriterleri esas olarak ortada bir hakkın kötüye kullanımının mevcut olup olmadığını ortaya koymaya çalışır¹³⁵.

Hukuk kurumlarının kötüye kullanımının tespitine ilişkin başka bir otorite olan Danıştay bir kararında; “normal ve mutad ticari icaplara uymama” gerekçesiyle kazancı vergi dışı bırakma çabasını muvazaalı işlem olarak nitelemiştir¹³⁶. Özellikle vergi ilişkisinde ispatı düzenleyen VUK md. 3/B’de kullanılan “İktisadi, ticari ve teknik icaplarla normal ve mutad ticari icap...” ifadesi ekonomik gerçekliğe ulaşmak adına Danıştay kararını yorumlamak için yol gösterici olabilir. Danıştay’ın ispat hükmünde düzenlenen bir sübjektif kriteri kötüye kullanmanın tespiti açısından ele alması dikkat çeken bir husustur.

İlişkili diğer şirketten alınan borcu örtülü sermaye aktarımı olarak hükme bağlayan başka bir kararında Danıştay, borçlanılan tutarın öz sermayenin otuz altı katı gibi çok büyük bir oranda fazla olduğunu belirterek, bu durumun “normal ticari icaplara uymadığını” ifade etmiştir¹³⁷. İlgili kararlarda Danıştay, bir özel hukuk kurumunun kötüye kullanılıp kullanılmadığının tespiti için normal ve mutad ticari icaplara uygunluk kriterini kullanmıştır. Bu kriter Medeni Kanunun 2. maddesinde düzenlenen dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı ile örtüşen bir yapıdadır. Mükelleflerin irade özgürlüğü çerçevesinde özel hukuk düzenlemelerini kötüye kullanarak vergi matrahlarını vergi dışı bırakmaları başka bir açıdan hakkın kötüye kullanımı olarak yorumlanmaktadır¹³⁸.

Vergisel sonuçlar doğuran muvazaalı işlemlerde bir özel hukuk düzenlemesinin kötüye kullanımı, hakkın kötüye kullanımı yasağı çerçevesinde, normal ticari icaplara uygunluğu araştırılarak ortaya konulmalıdır. Bu noktada kötüye kullanımın vergisel sonuçlar doğuran iktisadi bir kötüye kullanma olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Normal ticari icabın ise faaliyetin sürdürüldüğü işe göre değişkenlik gösterebilen, sübjektif yönleri bulunan bir kavram olduğunu da belirtmekte yarar görmekteyiz.

¹³⁵ Luca Cerioni, “The Abuse of Right” in Eu Company Law and Eu Tax Law: A Re-reading of The Ecj Case-Law and The Quest for a Unitary Notion”, *European Business Law Review*, volume 21 issue 6, Kluwer Law international 2010, pp. 783-784.

¹³⁶ Dnş., 4. D., T. 08.10.2003, E. 2002/4601, K. 2003/2277.

¹³⁷ Dnş., 3. D., T. 30.6.1997, E. 1997/906, K. 1997/2743.

¹³⁸ Saygın Eyüpgiller, Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması, http://www.hlbsaygin.com.tr/Mevzuat1_2.htm (20.01.2015).

c. Muvazaalı İşlemlerde Vergiyi Dolanma Amacının Gerekmemesi

Muvazaalı işlemlerin vergi ilişkisinde hüküm ve sonuç doğurabilmesi için vergisel yükümlülükleri dolanma kastının aranıp aranmayacağı tartışılması gereken bir husustur. Kişilerin vergisel yükümlülüklerden kaçınmak amacı gütmeyen yaptıkları muvazaalı işlemler pekâlâ mümkündür. Miras bırakanın mirasçılarında bir kimseye çıkar sağlamak amacıyla yaptığı muvazaalı satım işlemi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Danıştay bu durumla ilgili bir kararında¹³⁹, miras bırakanın mirasçısına bağışlama sözleşmesiyle devrettiği taşınmazı; miras bırakanın özel hukuk işlemiyle salt veraset ve intikal vergisinden kaçınmak amacıyla yaptığı bir işlem olarak karara bağlayan vergi mahkemesi kararını hukuka uygun bulmuştur. Danıştay kararına dayanarak şu denilebilir ki; mükelleflerin iktisadi faaliyeti vergiyi dolanma amacı olmaksızın yapması durumunda dahi vergisel yükümlülük doğmaktadır.

Ayrıca vergi ilişkisine konu olan eylem veya iktisadi ilişkinin istenmesi durumu ile kişileri bu iktisadi ilişkiye yönelten düşüncenin karıştırılmaması gerekmektedir. Muvazaalı işlemlerle gizlenen mükellefin gerçek iktisadi faaliyeti vergi idaresince tespit edilerek vergi cezası olarak bir yaptırıma tabi tutulmaktadır. Kabahat işlenmesi sonucunda vergi cezası kesilen muvazaalı işlemler için vergiyi dolanma kastının aranılması söz konusu değildir. Netice itibarıyla kabahatlerin işlenmesinde kast veya saikten öte, muvazaalı işlemin yapılmasına sebep olan eylemin bir taksir ile gerçekleşmesi bile yeterlidir¹⁴⁰.

Muvazaalı bir şekilde gizlenen faaliyetin özel kast gerektiren bir vergi suçunu ihlal ettiği durumlarda yasaklanan vergi ilişkisini bertaraf etme iradesinin varlığı aranmalıdır. Fakat bu durum uygulamada karşılaşılan bir durum olmaktan ziyade, teorik bir varsayımdır.

d. Gizli İşlem Sonucu Vergisel Bir Yükümlülüğün Doğması

Vergi hukukunda kabul gören ekonomik yaklaşım (gerçeklik) ilkesi, özel hukukta düzenlenen şekli gerçeklik kavramından farklı olarak yorumlamaktadır. Mükellefin gizli işlemle saklamaya çalıştığı iktisadi gerçeklik, faaliyetin tamamlanmış olması koşuluyla

¹³⁹ Dnş., 7.D., T. 7.6.1985, 2539/1354, Dnş. Dergisi, Sayı: 60/61, s. 335-336'den aktaran 'den aktaran Yılmaz, a.g.e., s. 1775.

¹⁴⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., s. 23.

vergilemenin konusunu oluşturabilir¹⁴¹. İktisadi faaliyetin tamamlanması ise tarafların sözleşmeyle kararlaştırılan edimleri karşılıklı olarak yerine getirmesiyle gerçekleşmektedir¹⁴². Bu durumda gizli işlemlere taraflara yüklenen edimlerin ifa edilmemiş olması durumunda vergi doğuran olayın gerçekleşmesi mümkün olmayacaktır. Böylece gizlenen işlem sonucu bir vergi ilişkisi doğmayacaktır.

Mükelleflerin muvazaalı işlem tesis ederek gerçekleştirdiği iktisadi faaliyetler; salt vergiyi doğuran olayı etkileme çabasıdır. Mükellefler muvazaalı işlemlere daha az vergi yükü¹⁴³, farklı bir vergiye tabi olma¹⁴⁴ veya bir vergisel yükümlülükten kaçınmak için de başvurabilirler.

Bazı durumlarda da görünürdeki işlem vergilemeye tabi olan bir iktisadi faaliyet iken gizli işlem vergilendirmeye tabi bir işlem olmayabilir¹⁴⁵. Bu durumda her ne kadar muvazaalı bir işlem olsa da vergi ilişkisini etkilemediği için, vergi ilişkisi açısından hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

D. MUVAZAALI İŞLEMLERİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YAPTIRIMI VE İSPATI

1. Muvazaalı İşlemlerin Türk Vergi Sisteminde Yaptırımı

Muvazaalı işlemlerin özel hukuk ilişkisinde geçersiz işlemler olduğu sabittir. Taraflar sadece bir görünüş yaratmışlarsa ve işlemde vergisel yükümlülük doğmamışsa, gizli işlemin neticesinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecektir¹⁴⁶.

Muvazaalı işlemler vergi hukukunda vergi inceleme raporunun sonuçlanmasıyla tespit edilen ve yaptırıma bağlanan işlemlerdir¹⁴⁷. Muvazaalı işlemler sonucu görünürdeki işleme göre bir vergi ilişkisi tespit edildiye, ekonomik gerçekliğe göre asıl vergi ilişkisi belirlenmeli ve belirlenen durumun niteliğine uygun bir tarhiyat yapılmalıdır¹⁴⁸.

¹⁴¹ Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, a.g.e., ss.74-76.

¹⁴² Akkaya, a.g.e., s. 92.

¹⁴³ Murat Batı, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınmanın Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı*, İzmir, Leges Yayınları, 2015, s. 293.

¹⁴⁴ Bkz. Dnş., 11. D., T. 20.1.2000, E. 1998/1627, K. 2000/188.

¹⁴⁵ Akkaya, a.g.e., ss. 87-89.

¹⁴⁶ Yılmaz, a.g.e., s. 1775.

¹⁴⁷ Açar, a.g.m, s. 175.

¹⁴⁸ Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, a.g.e., s. 76.

Şunu da ifade etmek gerekir ki; muvazaalı işlem sonucunda birden fazla vergisel ilişkiyi gizleme durumunda, bu işlemlerin her biri için ayrı ayrı yaptırım uygulanmalıdır. Bu yaptırım gizlenen gerçek vergi ilişkisinin niteliğine göre farklılık göstermektedir. Örnek olarak; kamu kurumlarından ihale usulüyle kiralanan taşınmazların bir bölümünün başka bir alt kiracıya muvazaalı devrini ele alalım. Türk Borçlar Kanunu md. 322'ye dayanarak alt kiracı ilişkisinin “kiraya verene zarar verecek bir değişikliğe yol açmaması koşuluyla” ve taşınmazlarda “kiraya verenin yazılı rızasını alarak” kurulması gerekmektedir. İhale usulüyle taşınmazı kullanan kiracı, kiraya veren kurumun izni olmaksızın böyle bir işlem tesis ederek bu ilişkiyi yapay bir görünümle gizleme amacı taşımaktadır. Görünürde işçi-işveren ilişkisi kuran, asıl kiracının gayesi, farklı bir işletme olan alt kiracıdan gelir elde etmektir. Aynı şekilde alt kiracı ihale ile kiralamak yerine görece daha basit ve ekonomik olan yapay bir görünüm yaratmayı tercih etmiştir. Bu durumda salt muvazaalı olan sözleşme özel hukuk hükümlerince geçersizdir. Kurulan bu ilişkinin vergi hukukuna yansımaları ise gizlenen vergisel yükümlülükler göre belirlenecektir. Örnekte alt kiracının; bağımlı çalışan olduğu için ücret kazancı gözetilerek ödediği gelir vergisi esasında ticari kazançta göre tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca somut olayda yeni bir işyeri açma durumu söz konusudur. Dolayısıyla işyeri açma, defter tutma gibi yükümlülüklerin ihlali de söz konusu olacaktır.

Sonuç olarak, muvazaalı işlemlerin vergi hukukunda doğrudan bir yaptırımı bulunmamaktadır. Kaldı ki; vergi mevzuatında “muvazaa” kelimesinin açıkça kullanıldığı hükümlerde muvazaalı işlemler yaptırıma bağlanan bir unsur değil, yasaklanan bir yol olarak düzenlenmiştir¹⁴⁹.

Ayrıca muvazaalı bir sözleşme ile gizlenen gerçek vergisel ilişki sonucunda bir vergisel yükümlülük eksik veya geç yerine getirilirse, gerçek iktisadi ilişkinin niteliğine göre bu davranış kabahat veya suç olarak nitelendirilir ve buna göre cezalandırılır. Örneğin vergi kaybına yol açacak şekilde düzenlenen ev kirasız-borç faizsiz sözleşmeleri, ev sahibinin evini sermaye sahibinin kullanımına sunması karşılığında sermaye sahibinin sermayesini ev sahibinin tasarrufuna sunmasıyla kurulmaktadır. Esasında sözleşme tarafları vergisel yükümlülüğü dolanmak adına veyahut farklı bir yükümlülükten kaçınmak

¹⁴⁹ Bkz. VUK, md. 280. “..muvazaa olduğu anlaşılırsa...”; VUK md. 294. “...muvazaa olduğu anlaşılırsa...”; VUK md. 279. “...muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa...”; AATUHK md.110/2 “...muvazaa yolu ile...”.

için böyle bir sözleşme düzenlemektedirler¹⁵⁰. Bu nedenle yapılan bu sözleşme özel hukuk açısından muvazaanın sonuçlarına tabi bir sözleşme iken, vergi dünyasında sonuç doğuran bir işlem özelliği taşımaktadır. Ekonomik gerçekliği esas alan düzenlemeler göz önünde bulundurulursa, evini kullandıran mükellefin gelir vergisi açısından hesaplanan vergiyi ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Aynı şekilde sermayesini kullandırması karşılığında faiz geliri elde etmesi gereken mükellefin de gelir vergisi açısından benzer yükümlülükleri bulunmaktadır. Vergi incelemesinde durumun tespiti halinde iki tarafın da ayrı ayrı vergisel yükümlülüğün doğduğu kabul edilerek; inceleme görevlisi tarafından vergi aslıyla birlikte cezalı tarhiyatın da yapılması gerekmektedir. Muvazaalı işlemlere; gerçek işlemin vergiyi doğuran olayla bağlantısı nedeniyle cezalı tarhiyat uygulanmaktadır.

2. Muvazaalı İşlemlerin Türk Vergi Sisteminde İspatı

Vergisel sonuç doğuran muvazaalı işlemlerin ispatı VUK md. 3'te düzenlenmiştir. Hüküm şöyle ifade edilmektedir; *“Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz”*. Hükme göre muvazaalı işlemin varlığı yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.

İdarenin muvazaalı işlemin ispatı için özel hukuk hükümlerine göre muvazaa iddiasını mahkeme önünde kesinleştirmesine gerek yoktur¹⁵¹. Aynı şekilde, idare tarafından muvazaalı olarak tespit edilmiş bir işlem, özel hukuk açısından da kesinlik teşkil etmeyecektir. Özel hukuk hükümlerince muvazaanın tespiti için tasarrufun iptali ya da tespit davasının açılması gerekmektedir¹⁵². Gerçek vergi ilişkisini tespit etmek amacıyla inceleme başlatan idarenin ise böyle bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. İdarenin muvazaalı işlemi VUK md. 3 hükmüne uygun olarak ispat etmesi yeterlidir.

¹⁵⁰ M. Aytaç Kaya, “Ev Kirasız- Para Faizsiz Sözleşmesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 1976/2, ss. 235-238.

¹⁵¹ Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, a.g.e., s. 76.

¹⁵² Akil, a.g.m., ss. 86-87.

E. VERGİ İLİŞKİSİNİ ETKİLEYEN MUVAZAALI İŞLEMLERLE İLGİLİ MODERN DÜZENLEMELER

Vergi ilişkisini etkileyen muvazaalı işlemler olarak ele alınan olgu, vergi hukuku terminolojisinde kullanılan başka kavramlarla da ifade edilmektedir¹⁵³. Şunu da ifade etmek gerekir ki, hangi terminoloji ile yaklaşılsa yaklaşılsın ya da hangi kavramlar kullanılırsa kullanılsın ön plan daima verginin yasallığı ilkesi çıkmaktadır. Bu nedenle önemli olan husus terminolojik bir tartışmadan ziyade yasal olarak vergilendirilmesi gereken işlemdir. Muvazaalı işlemlere farklı hukuk sistemlerinde farklı yaptırımlar öngörülmesine rağmen asıl sorun muvazaalı işlemin tespittir. Tespit işleminin ortaya çıkarılması için uluslararası alanda yaşanan günümüz gelişmelerine de değinmek gerekmektedir.

1. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planı

Türkçe'ye Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı (Base Erosion and Profit Shifting Action Plan) olarak çevrilen planın temel amacı; özellikle uluslararası şirketlerin, ülkelerdeki farklı vergi uygulamalarını kullanarak matrah aşındırma faaliyetlerini önlemek için, uluslararası standartlarla ve uluslararası işbirliğiyle hazırlanacak olan modern bir vergi uygulaması oluşturmaktır¹⁵⁴. Eylem planı on beş maddeden oluşmaktadır. Bu maddeler ve içerikleri aşağıdaki tabloda ifade edilmiştir.

TABLO 1: BEPS Eylem Planı ve İçerikleri

| EYLEM PLANI | EYLEMİN İÇERİĞİ |
|-------------|---|
| 1 Eylem | Dijital ekonomiye ilişkin sorunları belirleme |
| 2. Eylem | Ülke mevzuatları üzerindeki farklılıklar üzerine kurulu kompleks düzenlemeleri önleme |

¹⁵³ Daniel Gutmann, "Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması", (Çev. Selçuk Özgenç), Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014, ss.2-4.

¹⁵⁴ OECD, *Action Plan On Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719,en#page_24 (28.01.2016) , pp.9-11; Amy Lynn Pitman, "Does the OECD Have "Teeth?": Evaluation of Market Reaction to Keys Events in the OECD BEPS Action Plan Timeline", Publisher: The University of Arizona, http://arizona.openrepository.com/arizona/bitstream/10150/595044/1/azu_etd_mr_2015_0318_sip1_m.pdf (01.02.2016). ,p.5

| | |
|-----------------|---|
| 3. Eylem | Kontrol altında olan yabancı kurum kazancı rejimini geliştirme |
| 4. Eylem | Faiz ödemelerinin kullanılması ile diğer mali ödemeler sonucu matrah kaybını sınırlama |
| 5.Eylem | Şeffaflık ve ticari ve finansal işlemlerde özün önceliği ilkesini dikkate alarak zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin mücadele etme |
| 6. Eylem | Ülkelerdeki farklı vergi uygulamalarının kötüye kullanımını engelleme |
| 7. Eylem | Daimi işyeri statüsünün kullanılmasıyla vergiden kaçınılmasını engelleme |
| 8.,9.,10. Eylem | Transfer fiyatlandırması kurallarının gayrimaddi varlıklar yoluyla, risk ve sermaye transferi yoluyla ve diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama |
| 11. Eylem | Matrahın aşındırılması ve karın aktarılmasına ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunları tespit etmek için gerekli yöntemleri belirleme |
| 12. Eylem | Mükelleflere agresif vergi planlamaları hakkında bildirimde bulunma zorunluluğu getirme |
| 13. Eylem | Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin gözden geçirilmesi |
| 14. Eylem | Vergisel uyumsuzlukların çözümünde kullanılan mekanizmaları etkin hale getirme |
| 15. Eylem | Çok taraflı bir enstrüman geliştirme |

Kaynak: OECD, *Action Plan On Base Erosion and Profit Shifting*, a.g.e, pp. 14-25, Fatih Saraçoğlu, “G20 Antalya Liderler Bildirgesi ve Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı”, *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim 2015, ss. 81-82.’den yararlanılmıştır.

BEPS eylem planının alt amaçlarından biri de; kişi veya şirketlerin yapay görünüm yaratarak ya da ülkelerdeki farklı uygulamaların kullanılarak vergisel avantaj sağlama durumunu engellemektir¹⁵⁵. BEPS eylem planı doğrudan yasal olmayan vergiden kaçınmanın önlenmesi amacıyla oluşturulmamıştır. Bu plan asıl olarak devletlerin egemenlik yetkisini etkileyen vergilemeyi adil, şeffaf ve uluslararası düzeyde uyumlu bir

¹⁵⁵ Yariv Brauner, “What the PEBS”, *University of Florida Levin College of Law Legal Studies Research Paper Series*, Paper No. 15-40, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2408034 (27.01.2016), pp. 94-97.

süreç haline getirmek amacıyla uygulamaya konulmuştur¹⁵⁶. Vergileme sürecini uluslararası ölçekte standartlara bağlamayı hedefleyen süreç, G20 liderlerinin bu konudaki talepleri doğrultusunda başlatılmıştır¹⁵⁷. Birden fazla devletin vergileme alanına giren durumlarda, ülkelerin hukuk düzenlerindeki farklılıkları kullanarak avantaj sağlamaya çalışan uluslararası şirketlerin, faaliyetlerini sınırlayıcı düzenlemeler hedeflenmiştir. Bu noktada gündeme çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gelmektedir. 2015 Yıl Sonu Raporu'nda OECD tipi anlaşma modelinin kötüye kullanmaya müsait olduğuna kanaat getirilmiş ve dijital ekonomilere uyumlu modern bir anlaşma modelinin geliştirilmesi gerekliliği vurgulanmıştır¹⁵⁸.

Planda hukukun kötüye kullanılmasının engellenmesi tüm unsurlarıyla ele alınmamış olup, devletlerin çıkarlarının çatıştığı alanlarla sınırlı kalmıştır. Bu çabanın sonucunda hukukun kötüye kullanmanın önlenmesi üç başlık altında toplanmıştır¹⁵⁹. İlk başlık; çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, vergi yasalarının veya model anlaşmalardaki farklılıkların kötüye kullanılması yoluyla daha az vergi ödeyen şirketlerin, bu çabalarını engellemeye yöneliktir. Sorunun çözümü için ülkeler arasında işbirliğinin ve uyum çabalarının artırılmasını gerekli gören plan¹⁶⁰, 2015 yılsonu raporunda anlaşmaların kötüye kullanımının önlenmesi için yeni yasaların gerekliliğini vurgulamıştır¹⁶¹.

Hukukun kötüye kullanılmasının önlenmesine yönelik bir diğer başlık şirketlerin kuruluş yeri statüsünü (PE Status) çıkarları doğrultusunda, devletlerin aleyhine kullanmasını durumunu ele almaktadır¹⁶². Bu konuda vergi ilişkisini hukuki işyerini muvazaalı olarak gerçek işyeri merkezinden farklı belirleyen şirketlerin vergisel avantaj sağladığı tespit edilmiştir. Ayrıca aynı şirketin bir parçası olmasına rağmen farklı bir şirket olarak gösterilen işletmelerin vergi kanunlarını kötüye kullanarak sağladığı vergi avantajını

¹⁵⁶ OECD, *Action Plan On Base Erosion and Profit Shifting*, a.g.e., p. 10.

¹⁵⁷ Itai Grinberg, "The New International Tax Diplomacy", *Georgetown Law Journal*, Vol. 104, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=265289 (02.03.2016), p. 1141.

¹⁵⁸ OECD, *Preventing The Granting Of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstance, Action 6- 2015 Final Report*, 2015, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-finalreport_9789264241695-en#page4 (29.01.2016), pp. 9-10.

¹⁵⁹ Isabel Lamers, Pauline Mcharo, Kei Nakajima, "Tax Base Erosion and Profit Shifting(BEPS) and International Economic Law", *Trade and Investment Law Clinic Papers*, 2013, http://graduateinstitute.ch/files/live/sites/iheid/files/sites/ctei/shared/CTEI/working_papers/CTEI_201302_LawClinic_TaxBaseErosionAndProfitSharing.pdf (29.01.2016), p. 57.

¹⁶⁰ OECD, BEPS Action 6: Preventing The Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, 2014, p. 3, <http://www.oecd.org/tax/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf> (01.02.2016).

¹⁶¹ OECD, *Preventing The Granting Of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstance*, a.g.e., p. 4.

¹⁶² OECD, *Action Plan On Base Erosion and Profit Shifting*, a.g.e., p. 19.

“ilişkili şirket” (associated enterprises) yöntemiyle engellenmek istenmiştir¹⁶³. 2015 yılsonu raporunda OECD model vergi anlaşmasının değiştirilmesi teklif edilerek, ülkelerin merkezi işyeri statüsünün kötüye kullanılmasını, yasal düzenlenmelerle önlemesinin gerekliliği vurgulanmıştır¹⁶⁴.

Hukukun kötüye kullanılmasına ilişkin üçüncü başlık ise; transfer fiyatlandırmasını önlemek amacıyla konulan kanunların kötüye kullanılmasına ilişkindir. Şirketlerin maddi veya maddi olmayan varlıklarını kullanarak transfer fiyatlandırması ile sermaye aktarımı yapması mümkündür¹⁶⁵. Uluslararası ölçekte yapılan yani birden fazla ülkenin vergi alanına giren durumlarda; özellikle yüksek riskli işlemleri tespit etmek oldukça zorlu bir süreçtir¹⁶⁶. İlişkili şirketlerin karşılıklı olarak yaptıkları işlemler transfer fiyatlandırmasının çokça yapıldığı işlemlerdir¹⁶⁷. Transfer fiyatlandırmasıyla hukukun kötüye kullanımının tespitinde temel kriter bağımsız bir şirketin aynı içeriği fiyatladığı tutardır¹⁶⁸. Bu tutar belirlenirken bağımsız şirketin fiyatının talebe ve alıcıya göre değişkenlik gösterebileceği de göz önünde bulundurulmalıdır¹⁶⁹.

Bunlara ek olarak riskli işlemlerin tespiti için ülkelerarası veri paylaşımı ve risk analiz yöntemlerinin geliştirilmesi gerekli görülmektedir¹⁷⁰. Konu ile ilgili bir raporda gerçekçi bir risk analizinin unsurları detaylı bir şekilde belirtilmiştir¹⁷¹.

¹⁶³ OECD, *BEPS Action 7: Preventing The Artificial Avoidance of PE Status*, 2015, <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf> (01.02.2016), pp. 4-5.

¹⁶⁴ OECD, *BEPS Action 7: 2015 Final Report*, 2015, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1 (02.02.2016), pp. 13-15.

¹⁶⁵ Lamers, Mcharo and Nakajima, a.g.m., p. 60.

¹⁶⁶ OECD, *BEPS Actions 8,9 and 10: Revisions to Chapter I of The Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, 2015, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/public-comments-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures-part2.pdf> (02.02.2016), pp. 490-491.

¹⁶⁷ Ben Terra, Peter Water, *European Tax Law*, Fift Edition, Bedfordshire, Kluwer Law International, 2008, p. 820.

¹⁶⁸ OECD, *BEPS Action 8-10: 2015 Final Reports*, 2015, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page2 (03.02.2016), p. 16.

¹⁶⁹ OECD, *BEPS Action 8-10: 2015 Final Reports*, a.g.e., pp. 17-18.

¹⁷⁰ Mark Bronson, Beau Sheil, “What CFO’s Need to About BEPS”, *Financial Executive*, Annual 2015, <http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=d5409cb5-eba8-4851-8aa191382748bc40%40sessionmgr4001&vid=1&hid=4102> (02.02.2016), p. 75.

¹⁷¹ OECD, *BEPS Actions 8,9 and 10: Revisions to Chapter I of The Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, a.g.e., pp. 24-40.

2. GAAR (General Anti Avoidance Rules)

GAAR olarak kısaltılan bu terim; hukukun kötüye kullanılması ile vergiden kaçınmayı önlemeyi amaçlayan genel kurallardır¹⁷². Bu kurallar vergileme ilkelerinin uygulanabilirliğini sağlamak ve vergi yükünün adil dağılımını sağlamak için düzenlenmektedir¹⁷³. GAAR düzenlemeleri hukuki biçim ile ekonomik içerik arasındaki farklılığı da ortaya koymaktadır. Bu nedenle GAAR'ların uygulanabilmesi için karinelerin veya yorum yöntemlerin kullanılması gerekmektedir¹⁷⁴.

GAAR düzenlemeleri vergilemeye tabi olan ilişki olarak gerçek ticari işlemi araştırır. Öz ile şekil arasındaki farklılığın tek bir formda olmayacağı kanaatiyle genel düzenlemelere başvurarak ve GAAR'lar oluşturulmuştur¹⁷⁵. Uygulamada GAAR'lar, kötüye kullanımın önlenmesi için kodlansalar dahi, kötüye kullanımın ne anlam içerdiği netleştirilmemiştir. Bu nedenle GAAR'ların kötüye kullanımın olup olmadığının tespiti noktasında genellikle kesin sonuçlar ortaya koyamayacağı belirtilmektedir¹⁷⁶.

Genel olarak Kıta Avrupası'nda uygulanan GAAR'lar, kötüye kullanımların SAAR'lar (Specific Anti Avoidance Rules¹⁷⁷) ile kontrol altına alınamaması nedeniyle Common Law Hukuk Sisteminin hüküm sürdüğü ABD, Güney Afrika Cumhuriyeti, Kanada ve Avustralya'da da uygulanmaya başlanmıştır¹⁷⁸. Bunlara ek olarak, İngiltere'de GAAR'lara ilişkin yasal bir düzenleme olmamasına rağmen¹⁷⁹, Gelir ve Gümrük İdaresi

¹⁷² Daniel Deak, "Macar Vergi Hukukun Kötüye Kullanılması", (Çev: Gamze Gümüşkaya), *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014, s. 69.

¹⁷³ HM Revenue & Customs, *HMRC GAAR Guidance*, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2__HMRC_GAAR_Guidance_Parts_AC_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf (02.02.2016), p. 4.

¹⁷⁴ Deak, a.g.m., ss. 69-70.

¹⁷⁵ Robert B Whit, Gerald E Wittenburg and Ira Horowitz, "The World According to Gaar", *27 Australian Tax Forum*, 2012, <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=2e0901e7-6336-4c00-b81c-7a11b8bd72f0%40sessionmgr198&vid=1&hid=113> (03.02.2016), pp. 775-776.

¹⁷⁶ Rajendra Nayak, "Navigating India's proposed GAAR", *International Tax Review*, Sep. 2012, Vol.7, <http://eds.b.ebscohost.com/eds/detail/detail?sid=95016950-8139-49bd-b978-5f8b27ffadc4%40sessionmgr120&vid=1&hid=113&bdata=Jmxhbmc9dHImc2l0ZT1lZHMtbG12ZQ%3d%3d#AN=80177848&db=bth> (03.02.2016), pp. 48-49.

¹⁷⁷ SAAR: Vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin özel nitelikli yasalardır. Daniel Deak, a.g.e., ss. 72-73.

¹⁷⁸ Oliver Ralph, "GAAR: Empty threat or deal stopper?", *International Tax Review*, Oct98, Vol. 9, <http://eds.b.ebscohost.com/eds/detail/detail?sid=9a306734-738b-4fdf-a38a103df6b91762%40sessionmgr110&vid=1&hid=113&bdata=Jmxhbmc9dHImc2l0ZT1lZHMtbG12ZQ%3d%3d#AN=1199197&db=bth> (03.02.2016), s.13.

¹⁷⁹ Clifford Chance, *Tackling Tax Avoidance. A Comparative Study of General Anti-Abuse Rules Across Europe*, June 2013, <https://onlineservices.cliffordchance.com/online/freeDownload.action?key=OBWlBfGhLNomwB1%2B33QzdFhRQAhp8D%2BxrlGReI2crGLnALtlyZe8XZMgvywvQz2z3H0H4hmJ9np%0D%0A5mt12P8Wnx03DzsaBGwsIB3EVF8XihbSpJa3xHNE7tFeHpEbaeIf&attachmentsize=1856296> (02.02.2016), p. 4.

GAAR'ların tanıtımını ve uygulama alanını açıklayan bir bildiri yayınlayarak, yakın gelecekte GAAR'ların yasal olarak düzenleneceği yönünde algı oluşturmuştur¹⁸⁰.



¹⁸⁰ HM Revenue & Customs, a.g.e., pp. 1-34.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA PEÇELEME İŞLEMİ VE PEÇELEMEYE BENZER KAVRAMLARIN AÇIKLANMASI

I. PEÇELEME KAVRAMI

Vergiyi doğuran olayın özel hukuk biçimlerinin kullanılmasıyla gerçekleşmesi, özel hukuk kurumlarının vergi hukuku alanında bir görünüm elde etmesine olanak tanımaktadır. Bu görünümün vergi hukukunda kullanılması, kıyas faaliyetinden ziyade bir yorum faaliyeti niteliği taşımaktadır¹.

Özel hukuk kurumlarının vergi hukukunda görünümünden farklı olarak peçeleme kurumu vergi hukukuna özgü bir kullanımdır². Peçeleme kavramı vergiden meşru olmayan kaçınma başlığı altında ele alınan³ ve muvazaaya benzer şekilde özel hukuk düzenlemelerini kötüye kullanma amacı taşıyan bir kurum niteliğindedir⁴. Peçeleme işlemlerini muvazaalı işlemlerden ayıran temel fark ise; oluşturulan yapay görünüm geçerli bir özel hukuk sözleşmesine dayanmasıdır⁵.

A. PEÇELEMENİN TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Peçeleme kavramı vergi mevzuatında yer almayan, doktrinde yazarlar tarafından üretilmiş bir kavramdır⁶. Doktrinin ürettiği bir kavram olmasına rağmen peçeleme, uygulamada da kullanılan bir kavram olarak Danıştay'ın kararlarında da yer almaktadır. Bir Danıştay kararı peçeleme işlemi; vergi mükelleflerinin özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güttükleri

¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., ss. 23-26.

² Şenyüz, a.g.m., s. 27.

³ Eyüpgiller, a.g.e., ss. 56-62.

⁴ Selahattin Tuncer, "Vergi Hukukunda Muvazaaya Benzeyen Diğer Kavramlar", *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, (Ed. Selahattin Tuncer), Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2003, s. 40.

⁵ Şenyüz, a.g.m, s. 26.

⁶ Harun Akgül, *Vergi Hukukunda Peçeleme*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon, 2009, s. 38.

sözleşmeler olarak tanımlamaktadır⁷. Bu tanımlama, peçeleme kavramını ilk kez kullanan⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN'ın yaptığı peçeleme tanımıyla tamamen örtüşmektedir⁹.

KANETİ peçelemeyi; vergi yasasının amacı doğrultusundaki iktisadi sonuca, vergi yasalarının doğrudan kapsamadığı hukuksal bir biçimle ulaşmaya çalışmak olarak ifade etmiştir¹⁰. İki tanımlamada da belirtildiği üzere peçeleme işlemleri; hukuksal biçimlerin kötüye kullanılmasıyla gerçekleştirilen işlemlerdir. Bu işlemler vergi kanunlarının amaçları ile lafzı arasındaki farklılıktan yararlanılması sonucu oluşmaktadır¹¹. Ayrıca peçeleme işlemlerinde görülen kanunların özünü dolanma çabası nedeniyle bu işlemler, bir özel hukuk kurumu olan kanuna karşı hileye benzetilmektedir¹².

ŞENYÜZ peçelemeyi; vergilendirilmesi gereken iktisadi sonucun, bir başka hukuksal kılıklandırma altında vergi dışı bırakılarak yasayı dolanma çabası olarak yorumlamaktadır¹³. Peçeleme işleminin vergisel sonuçlar doğurması için, ortada yasayı kötüye kullanma amacının varlığı gerekmektedir. Muvazaalı işlemlerin vergi hukukunu etkilemesine sebebiyet veren ve VUK 3/B maddesinde ele alınan, gerçek iktisadi işlemin vergilendirilmesi, peçeleme sözleşmelerinin de geçersizliği sonucunu doğurmaktadır.

Peçeleme sözleşmelerine verilen klasik örnek, vergi istisna haddinin işlemin bölünerek yapılması ile kötüye kullanılması durumudur¹⁴. Verilen örnekte verginin konusunu oluşturan ve istisna tutarını aşan bağış işleminin, parçalara bölünerek vergi dışı bırakma çabası ele alınmaktadır. Mükelleflerin birden fazla farklı işlem yaparak oluşturduğu bu görünüm ise peçeleme işlemi olarak ifade edilmektedir. Parçalara ayrılan bu işlemler arasında fazlaca zaman geçmesi peçelemenin tespitini güçleştirmektedir.

Peçeleme işlemleri ile gizlenmek istenen durum gerçek iktisadi olaydır. Peçeleme işlemlerinde sözleşme özgürlüğünün sağladığı olanaklar kullanılarak gerçek iktisadi olay çarpıtılmakta ve bu şekilde olayın gerçek iktisadi niteliği değiştirilmeye çalışılmaktadır¹⁵.

⁷ Dnş., 3. D., T. 07.05.1998, E.1997/293, K.1998/1650.

⁸ Tuncer, a.g.m., s. 39.

⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 26.

¹⁰ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 49.

¹¹ Akkaya, a.g.e., s. 96.

¹² Akkaya, a.g.e., s. 96.

¹³ Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, a.g.e., s. 22.

¹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 26.

¹⁵ Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, a.g.e., s. 22.

Uygulamada Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) md. 12’de düzenlenen “örtülü sermaye” ve KVK md. 13’de düzenlenen “transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç” ile ilgili düzenlemelerin peçeleme kavramına örnek gösterilmektedir¹⁶. Kanımızca peçeleme sözleşmeleri, örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye aktarımı işlemlerinin tamamıyla değil, belli bir bölümüyle örtüşen bir yapıya sahiptir. Bu yasaklanan işlemlere doğrudan peçeleme işlemleriyle ulaşıldığı gibi; peçeleme işlemleriyle birlikte yasal işlemler yapılarak da ulaşılabilmektedir.

B. PEÇELEMENİN UNSURLARI

Çalışmamızda peçeleme işlemlerinin unsurları; genel olarak ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN’ın peçeleme tanımıyla birlikte, diğer yazarların görüşleri¹⁷ dikkate alınarak belirlenmeye çalışılmıştır¹⁸. Peçelemenin doktrinde doğan; yasal bir tanımı ve hukuki dayanağı olmayan bir kavram olması, unsurlarının belirlenmesinde ağırlıklı olarak tanımı ilk telaffuz eden yazarların görüşlerinin ön plana çıkmasına neden olmuştur¹⁹.

Öncelikle, peçelemenin varlığından bahsedilebilmesi için vergi kanununun vergiyi bağladığı soyut olay tanımında bir özel hukuk düzenlemesinin iktisadi içeriğiyle kullanılmış olması gerekmektedir²⁰. İktisadi içerik taşımayan işlemler, vergisel çıkar sağlama amacıyla olsalar dahi, peçeleme olarak nitelenemeyecektir. Bu durumda evlenme, evlatlık edinme gibi işlemler, peçeleme işlemi olarak ele alınamayacaktır.

Peçeleme işlemleri vergi kanunlarının amacını, sözünü kullanarak dolanmaktadır. Bu yönüyle peçeleme işlemlerine, özel hukuk kurumlarının kötüye kullanılması sonucu ulaşılmaktadır²¹. Ayrıca işlemlerin özel hukuk bakımından geçerli olmaması durumunda yapılan işlem peçeleme olarak değerlendirilmemektedir²². Peçeleme işlemleri geçerli özel hukuk işlemleri ile tesis edilmektedir.

¹⁶ Filiz Keskin, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Peçeleme Kavramı”, *Vergi Sorunları*, S. 208, Ocak 2006, s. 114; Yılmaz, a.g.e., s. 1766; Ağar, a.g.m., ss. 186-187.

¹⁷ Bknz. Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 26.

¹⁸ Bknz. Şenyüz, a.g.e.; s. 29; Eyüpgiller, a.g.e., ss. 62-63; Akkaya, a.g.e., ss. 97-101.

¹⁹ Unsurların belirlenmesinde Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., ss. 26-28; Şenyüz, a.g.e., ss. 29-30; Akgül, a.g.t., ss. 43-47; Eyüpgiller, a.g.e., ss. 62-64’den yararlanılmıştır.

²⁰ Akkaya, a.g.e., s. 97.

²¹ Akgül, a.g.t., s. 44.

²² Şenyüz, a.g.e., s. 30.

Bir işlemin peçeleme olarak nitelenmesi için son unsur; işlemin vergiyi dolanma amacıyla yapılması ve işlem sonucunda vergisel çıkar elde edilmesidir²³. Bu nedenle vergisel motivasyonla yapılmayan işlemler peçeleme işlemi olarak nitelenemeyecektir.

Peçelemenin unsurlarını maddeler halinde belirtmek gerekirse, bu unsurlar;

- Özel hukukun düzenleme olanaklarının kullanılması,
- Özel hukuk düzenlemelerinin kötüye kullanılması,
- İşlemin özel hukuk hükümlerince geçerli bir işlem olması,
- Vergiyi dolanma amacının güdülmesi,
- Vergisel çıkar sağlanması olarak sayılabilir.

C. PEÇELEMENİN İSPATI

İspatın nasıl hükme bağlandığı her hukuk dalında birbirinden bağımsız olarak belirlenmiştir. Şöyle ki; ispatı düzenleyen hükümler Ceza Muhakemesi Hukukunda, Hukuk Muhakemeleri Kanununda ve İdari Yargılama Usulü Kanununda ayrı ayrı düzenlenmiştir²⁴. Türk vergi sisteminde ise ispat Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin B fıkrasında düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınması hükme bağlanmıştır. Hükme göre; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilmektedir. Ayrıca kuralın istisnası olarak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı kararlaştırılmıştır.

İspat yükü kural olarak vergiyi doğuran olayın gizlendiğini/değiştirildiğini iddia eden idarededir. İspat yükünün istisnası VUK 3. md. hükmünde şöyle ifade edilmiştir; “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”. İspat yükünün istisnası olarak gösterilen bu durumlar şöyle açıklanabilir. “İktisadi icap” terimi bulunulan ekonomik ortam ve koşulları; “ticari icap” terimi ticari örf ve adetten

²³ Akkaya, a.g.e., ss. 101-102, Kaneti, *Vergi Hukuku*, a.g.e., ss. 49-50.

²⁴ Veysi Seviğ, “Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 277, Eylül 2004, ss. 10-11.

kaynaklanan kuralları, “teknik icap” terimi ise bir ürünün üretilmesi için zorunlu olan unsurlar ile üründe bulunması gereken özellikleri ifade etmektedir²⁵.

İktisadi, teknik ve ticari icaplara aykırı olan durumları belirlenmesi vergi kanunlarına ve fiili duruma göre ortaya çıkan karineler ile mümkün olmaktadır²⁶. Karineler kendi içerisinde aksi ispatlanabilen basit karineler ve aksi ispatlanamayan kesin karineler olarak ikiye ayrılmaktadır. Şunu da belirtmek gerekir ki; vergi kanunlarında rastlanan karinelerin neredeyse tamamı adi karine özelliği taşımaktadır²⁷. Dolayısıyla, vergi hukukunda ispat yükü, karinelerin çürütülmesi ile karşı tarafa geçebilmektedir.

Bu açıklamalardan yola çıkarsak; peçeleme işlemleri ilke olarak; idare tarafından kural olarak her türlü delil ile ispatlanabilmektedir²⁸. Kuralın istisnası kanuni veya fiili karinelere göre; iktisadi, ticari ve teknik uymayan durumlar için geçerlidir. Bu durumda ispat yükü mükellefe düşmektedir.

D. PEÇELEMENİN SONUÇLARI

Aynı iktisadi sonucu doğuran işlemlerden herhangi birinin tercih edilmesi özel hukuk hükümlerince irade özgürlüğü çerçevesinde ele alınır²⁹. Bu şekilde tesis edilen işlemler özel hukuk hükümlerince geçerli işlemlerdir. Fakat peçeleme işlemlerinde asıl amaç; verginin bağlandığı bir iktisadi sonuca, daha az bir vergi yükü doğuracak biçimde kullanılan özel hukuk işlemleriyle ulaşılmaktadır. Bu nedenle özel hukuk işlemlerinin vergisel yükümlülük doğuran hukuki sonuçtan kurtulmaya yönelik çabalar hukuken korunmayacaktır³⁰.

Peçeleme işlemlerinin vergilendirilmesi VUK md. 3/B’ye dayandırılmakta ve bu kapsamda yapılan işlem yerine “varsayımsal işlem” esas alınarak; “varsayımsal işlemin” doğuracağı vergi yükü peçeleme işlemi için kurulmaktadır³¹. Peçeleme işlemlerinin önlenmesi açısından genel düzenleme olarak kabul edilen VUK md. 3/B hükmüyle birlikte

²⁵ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, Y. 2014, S. 3-4, s. 507.

²⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 69.

²⁷ Uluatam, Methibay, a.g.e., s. 84.

²⁸ Akgül, a.g.t., s. 48.

²⁹ Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, a.g.e., ss. 8-9.

³⁰ Derviş Altınok, “Hakkın Kötüye Kullanımı Yasağı Altında Peçeleme İşlemlerinin Vergisel Sonucu”, *Vergi Dünyası*, S. 366, Şubat 2012, s. 30.

³¹ Akkaya, a.g.e., s. 97.

vergi kanunlarında özel düzenlemeler de bulunmaktadır. Bu düzenlemeler arasında “örtülü sermaye” ve “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” ön plana çıkan düzenlemelerdir.

Bir işlemin peçeleme işlemi olarak ele alınması için, işlemin özel düzenlemelere uygun, tipik bir işlem olmaması gerekmektedir. Örtülü kazanç müessesesi açısından durum değerlendirilecek olursa; bir kurumun ortaklarından ya da ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan ya da dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandığı borcun kurumun öz sermayesinin üç katını aşan tutarı örtülü sermaye olarak kabul edilmektedir. Örtülü sermaye aktarımında, borçlanma işlemi kötüye kullanılarak vergisel kazanç sağlanmaya çalışılmaktadır. Borçlanma işlemi iktisadi açıdan gerçek bir borç verme ve borç alma ilişkisi ise, tipik bir işlem olarak nitelendirilirken; borçlanma işleminin arkasında yatan yasaklanan bir amacın olması durumunda bu işlem tipik bir işlem olarak ele alınmamaktadır.

Peçeleme işlemleri ile ulaşılmaya çalışılan sonuç, iktisadi gerçekliği saptırmaya yönelik olduğu için bu işlemler vergi kanunlarının özüne uygun olmamaktadır. Özel hukuk hükümlerince geçerli olan peçeleme işlemleri³², vergi hukuku açısından “varsayımsal işlemin” hüküm ve sonuçlarının kabul edilmesi nedeniyle geçersiz işlemlerdir³³. Bu geçersizlik, özel hukuk hükümlerinde düzenlenen “geçersizlik” teriminden farklı bir kavramdır. Bu nedenle özel hukukta geçersizlik durumunun sonucu genel olarak geçmişe yönelik fesih iken, peçeleme işleminin geçersizliği durumunda yapılan işlem yine de vergileme açısından hüküm ve sonuç doğurmaktadır.

Vergi kanunlarındaki özel düzenlemeler ile yasaklanan peçeleme işlemleri, vergisel sonuçlarından kaçınılan soyut normun sözü ve özü açısından hüküm ve sonuç doğurmaktadır. Vergisel yükümlülüğü ortadan kaldıran ya da vergi yükünü hafifleten peçeleme işlemini yasaklayan özel bir düzenleme olmaması halinde bu işlem genel hüküm olan VUK md. 3/B’ye göre değerlendirilmelidir.

Peçeleme işlemlerinde gerçekleşen işlem yerine vergi kaçırma amacı olmasaydı nasıl bir işlem gerçekleştirilecekse, o işlemin yapıldığı varsayımıyla vergilendirme yoluna

³² Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, a.g.e., s. 26.

³³ Akgül, a.g.t., s. 88.

gidilmektedir³⁴. Bu noktada muvazaalı işlemlerde olduğu üzere gizli bir sözleşme aranmamaktadır. Karinelerin ve vergi yasalarının özüne uygun olmayan, vergi yasalarını dolanma maksatlı bu işlemler, varsayımsal işleme göre vergilendirilmektedir³⁵.

Peçeleme işlemlerinde vergisel sonuçtan kaçınmak üzere yapılmayan varsayımsal işlemin sonuçları şöyle ifade edilebilir³⁶:

-Peçeleme işlemi vergi idaresi ve yargı organları tarafından geçersiz sayılır.

-Varsayımsal işlemin yapılmamasından kaynaklanan vergi kaybı nedeniyle ikmalen veya re'sen vergi tarhiyatı yapılır.

-Vergisel yükümlülüğün zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle idarenin zararının giderilmesi amacıyla gecikme faizi hesaplanmaktadır.

-Mükelleflerin peçeleme işlemleri ile bertaraf ettikleri varsayımsal işlem neticesinde vergi ziyai, genel veya özel usulsüzlük cezalarının uygulanması söz konusu olabilmektedir.

II. PEÇELEME KAVRAMININ DİĞER ÜLKELERDEKİ DURUMU

Peçeleme işlemleri Türk Vergi Sistemine özgü bir kavramdır. Diğer ülkelerde peçelemenin tam olarak karşılığı olmamakla birlikte, benzer durumları ifade etmek için kötüye kullanma (abuse³⁷), vergi kaçırma (tax evasion³⁸) ve vergiden kaçınma (tax avoidance³⁹) kavramlarının kullanıldığını söylemek mümkündür.

Farklı kavramlarla ifade edilen peçeleme işlemleri; hukuk sistemlerinde genel ve özel yasal düzenlemelerle önlenmeye çalışan işlemlerdir. Bazı ülkelerdeki bu yasal düzenlemeler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

³⁴ Mehmet Batun, "Tramsfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaa", *Vergi Dünyası*, S. 344, Nisan 2009, s. 113; Yılmaz, a.g.m., s. 1769.

³⁵ Burhan Gündoğdu, "Muvaza ve Peçeleme", *Yaklaşım*, Y. 17, S. 193, Ocak 2009, s. 74.

³⁶ Akgül, a.g.t., ss. 88-92.

³⁷ Bkz. Francisco Alfredo Garcia Prats, "The Abuse of Tax Law: Prospects and Analysis", *International and European Tax Law*, Ed. G. Bizoli. Jovene, Napoli, 2010, pp. 52-56.

³⁸ Bkz. Joseph Bankman, Clifford Nass, Joel Slemrod, "Using The "Smart Return" to Reduce Tax Evasion", *Stanford Public Law Working*, Paper No. 2578432, March 14, 2015, <http://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=65800206507109611210409606609006609803004001401804082094111114093102102123117084&EXT=pdf> (02.02.2016), pp. 2-3.

³⁹ Bkz. Eric J. Bartelsman, Roel Beetsma, "Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries", *Journal of Public Economics*, Volume 87, Issues 9-10, September 2003, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S004727270200018X> (03.02.2016), pp. 2225-2228.

A. ALMANYA

Alman Vergi Usul Kanunu'nda (Abgabenordnung) peçeleme işlemlerinin önlenmesi amacıyla 42. madde hükmü getirilmiştir. Hüküm peçeleme işlemleri ve diğer hukukun ve kanunun kötüye kullanımı ile ortaya çıkan durumları da kapsayan genel bir düzenlemedir. Bu nedenle madde başlığı “yasal düzenlemelerin kötüye kullanımı” olarak belirlenmiştir.

Bir araştırmada; yapılan işlemin peçeleme işlemi olarak kötüye kullanım oluşturabilmesi için Alman Federal Mahkemesi tarafından belirlenen üç kriter vurgulanmıştır⁴⁰. Bu kriterler; yapılan işlemin kötüye kullanma teşkil etmesi, ekonomik gerçekliğe uymaması, yapılan işlemin temel amacının yasaları dolanmak olması şeklinde ifade edilmektedir.

Alman Federal Mahkemesinin kararları doğrultusunda kötüye kullanımın tespiti uygunsuzluk testi (test of inadequacy) ile sağlanmaktadır⁴¹. Kritere göre eğer işlem yapan kişi yerine aynı ekonomik amacı taşıyan sıradan bir üçüncü kişi, ekonomik amacına ulaşmak için aynı şekilde işlem yapıyorsa, bu işlem uygun bir işlemdir. Aksi takdirde aynı ekonomik amaç için normal olmayan bir işlem yapılmışsa bu durum hakkın kötüye kullanılması olarak gösterilebilir. Bu durum kötüye kullanmanın objektif unsurunu oluşturmaktadır. Subjektif unsur ise işlem yapan kişinin niyetidir⁴².

Alman Vergi Usul Kanunu ve Federal Mahkemenin kararları doğrultusunda Almanya uygulamasında peçeleme işlemlerinin tespitinde hakime geniş bir takdir yetkisi tanınmıştır⁴³. Peçeleme işlemlerin tespitinin güçlüğü, geniş takdir yetkisi uygulamasını anlamlı kılmaktadır.

B. FRANSA

Fransız Vergi Usul Kanunu'nun 64. maddesi peçeleme işlemleri dahil tüm vergi kanunlarının kötüye kullanım durumlarını yasaklayan genel bir düzenleme niteliğindedir⁴⁴.

⁴⁰ Clifford Chance, a.g.e., p. 11.

⁴¹ John Prebble, “Abus de Droit and the General Anti Avoidance Rule of Income Tax Law: A Comparison of the Laws of Seven Jurisdictions and the European Community”, *Working Paper Series*, No: 56, 2008, <http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/working-papers/WP56.pdf> (12.02.2016), p. 5.

⁴² Prebble, a.g.m., p. 6.

⁴³ Akgül, a.g.t., s. 94.

⁴⁴ Clifford Chance, a.g.e., p. 9.

Şunu da belirtmek gerekir ki; Fransız Vergi Usul Kanununda bulunan bu hüküm Alman Vergi Usul Kanunu hükmüne göre daha dar kapsamlı bir hükümdür⁴⁵.

Fransız Vergi Sisteminde vergi kanunlarını kötüye kullanarak çıkar sağlayan mükellefler iki başlıkta ele alınmaktadır⁴⁶. Bu başlıkların ilkini muvazaalı işlemler ile hukukun kötüye kullanımı oluşturmaktadır. Diğer başlık ise hileli şekilde hukukun kötüye kullanımınıdır. Peçeleme işlemleri ikinci başlığa dahil olmaktadır. Fransız uygulamasında peçeleme işlemlerin varlığından söz etmek için iki koşul belirlenmiştir. Bu koşullar; işlemlerin yalnızca vergisel saikle yapılması ve kanunun özüne aykırı işlem tesis edilmesi olarak ele alınmaktadır.

C. İNGİLTERE

İngiliz vergi uygulamasında uzun yıllar, peçeleme işlemleri gibi vergi yasalarının kötüye kullanımını içeren işlemler, vergi planlaması olarak yorumlanarak meşru kabul edilmiştir⁴⁷. Sonrasında 1980li yıllardan itibaren bu anlayış değişerek, yasama tarafından peçeleme işlemlerini önleme amaçlı özel hükümler düzenlenmiştir.

Özel nitelikli yasal düzenlemeler ve yasal olmayan vergiden kaçınmayı önlemeye çalışan hükümler, genel bir çerçeve çizmediği için, özel niteliklerin dışında gerçekleştirilen peçeleme işlemleri için İngiliz vergi uygulamasında genel bir yasal düzenleme ihtiyacı doğmuştur⁴⁸. Bu nedenle 2013 yılında yürürlüğe giren Finance Act 13 ile peçeleme işlemlerini önlemeye yönelik genel bir düzenleme yapılmıştır⁴⁹.

Kanunun yürürlüğe girmesi peçeleme işlemlerini genel anlamıyla engellemeyi amaçlasa da, tartışmalı bir konu olan kötüye kullanımın tespiti uygulamada mahkemelerin görüşleriyle şekillenen bir olgudur. İngiliz Mahkemeleri bir işlemin hukukun ve kanunların

⁴⁵ Thuronyi, V. *Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax*. Retrieved April 20, 2009'dan aktaran Akgül, a.g.t., s. 94.

⁴⁶ Clifford Chance, a.g.e., p. 9.

⁴⁷ Judith Freedman, "General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?", *Legal Research Paper Series*, 24 April 2016, <http://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=46223002&EXT=.pdf> (28.04.2016), p. 4.

⁴⁸ Dennis Dixon, "Defining Tax Avoidance", *The King's Student Law Review*, Vol. 5, No. 2, Winter 2014, <http://blogs.kcl.ac.uk/kslr/wp-content/blogs.dir/86/files/2014/12/Dixon-Dennis.pdf> (24.04.2016), p. 19.

⁴⁹ Clifford Chance, a.g.e., p. 4.

özüne aykırılığının belirlenmesi açısından, Financial Act 13 yasasının, 207. maddesine dayanarak çifte uygunluk kriterini (Double reasonableness test) uygulamaktadırlar⁵⁰.

Kriterlere göre ancak şu şartlara uygun olmayan bir işlem peçeleme işlemi olarak nitelendirilmektedir⁵¹:

- İşlemin maddi sonuçlarının vergi kanunlarının temelinde yatan ilke ve politikalara uygun olması,
- Yapay bir görünümün ve normal olmayan bir işlemin olmaması,
- Vergi yasalarındaki boşlukları istismar eden bir niyetin olmaması.

D. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

Amerikan vergi anlayışında peçeleme işlemleri; Türk Vergi Sistemi'ne benzer şekilde gerçek ekonomik öz teorisiyle (real economic substance) tespit edilmeye çalışılmaktadır⁵². Amerikan Vergi Sisteminde diğer vergi sistemlerinde olduğu üzere peçeleme işlemlerine ilişkin bir genel bir düzenleme bulunmaktadır.

Amerikan mahkemeleri ekonomik gerçekliğin tespit edilmesi amacıyla iki aşamalı bir kriter geliştirmiştir. Sübjektif ve objektif test olarak adlandırılan bu kriterler mükellefin niyetini ve normal ekonomik ilişkiyi ortaya çıkarmayı amaçlar⁵³. Bu yönüyle Amerikan Vergi Sistemi anlayışı vergi sistemlerinde genel olarak benimsenen ekonomik öz ilkesine ve de ilkenin saptanması için uygulanan yöntemlere benzemektedir. Sübjektif ve objektif test kriterlerinin niteliği ise şöyle açıklanmıştır⁵⁴:

- Sübjektif test; mükellefin işlemi gerçekleştirirken beklenti ve motivasyonunun ortaya çıkarılması çabasıdır⁵⁵. Bu iki kriter birlikte ele alınarak işlemin özü tespit edilmeye çalışılmaktadır.

⁵⁰ Freedman, a.g.m., pp. 10-11.

⁵¹ Clifford Chance, a.g.e., pp. 4-5.

⁵² Jinyan Li, "The Economic Substance Doctrine and GAAR: A Critical and Comparative Perspective", GAAR Symposium, *Tax Avoidance The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule. Tax Avoidance after Canada Trustco and Mathew*, Toronto, November 18, 2005, https://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_li.pdf (16.04.2016), p. 32.

⁵³ Li, a.g.m., p. 34.

⁵⁴ Li, a.g.m., pp. 36-40.

⁵⁵ İngiltere ve Almanya Vergi Usul Kanunlarının yorumlanmasında bu kriter "taxpayer's intention" olarak yer almaktadır. Fakat Amerikan yargı mercilerinin yorumunda ekonomik gerçekliği tespit bu boyutu; "expectations and motives" kelimeleri ile ifade edilmiştir. Bkz. Li, a.g.m., p. 37.

- Objektif test; mükellefin yaptığı işlemle vergisel avantaj sağlamanın ötesinde işlemin ekonomik özünü tespit etmeye çalışmaktadır.

E. İTALYA

İtalyan vergi kanunlarında peçeleme işlemlerini yasaklayan genel bir yasa 2015 yılına kadar mevcut değildi⁵⁶. Bu tarihten önce peçeleme işlemleri özel hukukta düzenlenen hakkın kötüye kullanılması yasağının yorumlanması ile önlenmiştir. 2015 yılında yapılan değişiklik ile İtalyan Vergi Usul Kanununda peçeleme işlemlerini yasaklayan genel bir düzenleme yapılmıştır⁵⁷.

Genel bir yasa hazırlanmadan önce İtalyan mahkemeleri hakkın kötüye kullanılması yasağını yorumlayarak peçeleme işlemlerinin önlenmesine ilişkin bir dizi kriter geliştirmiştir⁵⁸. Bu işlemin peçeleme işlemi sayılabilmesi için belirlenen kriterler şunlardır⁵⁹:

- Vergi kanunlarından kaçınmak hedeflenmelidir,
- İşlem neticesinde vergisel çıkar sağlanmalıdır,
- İşlemi yapmak için gerçek bir ekonomik sebep bulunmamalıdır.

F. HOLLANDA

Hollanda vergi kanunlarında peçeleme işlemlerine karşı genel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle Hollanda vergi uygulamasında peçeleme işlemleri; hakkın kötüye kullanılması yasağının vergi ilişkisine uyarlanması ile yasaklanmaktadır. İtalyan Yüksek Mahkemesi'nin içtihatlarına benzer şekilde, Hollanda mahkemeleri yasal düzenlemelerin yetersizliği nedeniyle peçeleme işlemlerinin tespitine ilişkin bir dizi kriter belirlemiştir. Bu kriterlere göre peçeleme işlemleri şu şartlar dahilinde söz konusu olmaktadır⁶⁰:

⁵⁶ Clifford Chance, a.g.e., p. 19.

⁵⁷ Marco Greggi, "The Dawn of a General Anti Avoidance Rule. the Italian Experience", *Itax Papers on Taxation*, Vol. 5, 2016, <http://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=31094112078115&EXT=pdf>, (16.04.2016), p. 3.

⁵⁸ Greggi, a.g.m., pp. 4-5.

⁵⁹ Clifford Chance, a.g.e., p. 19.

⁶⁰ Clifford Chance, a.g.e., p. 17.

- Vergiden kaçınma niyetiyle yapılan işlemin normal ticari icaplara uygun olmaması,
- İşlemin kötü niyetle yapılması,
- İşlemin yapısının ya da amacının vergi kanunlarına aykırılık oluşturması.

G. DİĞER ÜLKELER

OECD ülkelerinin neredeyse tamamında peçeleme işlemlerinin önlenmesine yönelik genel ve özel yasaların bulunduğu görülmektedir⁶¹. Hukuk sistemleri genel olarak, peçeleme işlemlerinin önlenmesini ekonomik öz ilkesi (ekonomik gerçeklik) ile sağlamaktadırlar. Bazı vergi sistemleri ise bu ilkeyi vergi kanunlarında doğrudan düzenlemeyerek özel hukuk kurumu olan hakkın kötüye kullanılması yasağının vergi ilişkisine uygulanması ile ulaşılmaktadır.

Özellikle AAD'nin Halifax Davası sonrasında vergi kanunlarının dolanılmasına karşı gösterdiği tutum ve dava neticesinde verdiği emsal karar peçeleme işlemlerine ilişkin yasal düzenlemelerin gerekliliğini vurgulamıştır⁶². Bu karardan sonraki süreçte iç hukuk kurullarında peçeleme işlemlerini önlemeye yönelik genel bir düzenleme bulunmayan Avrupa Birliği'ne üye devletler genel bir düzenleme yapma ihtiyacı duymuştur. Neticesinde İngiltere, İtalya, vb. ülkeler vergi kanunlarında peçeleme işlemlerine yönelik genel bir norm düzenlemişlerdir.

Ayrıca Lüksemburg, İspanya, Kanada, Yeni Zelanda, Belçika, Avustralya, Güney Afrika gibi birçok ülkede de peçeleme işlemlerinin önlenmesine yönelik genel ya da özel düzenlemeler bulunmaktadır⁶³.

III. PEÇELEMEYE BENZEYEN KAVRAMLAR

A. ÖZEL HUKUKTA PEÇELEMEYE BENZEYEN KAVRAMLAR

Özel hukuk düzeninde peçelemeye benzeyen kavramlar; kanuna karşı hile, hakkın kötüye kullanılması ve muvazaa olarak ele alınmaktadır.

⁶¹ Akgül, a.g.t., s. 96.

⁶² Gutmann, a.g.m, ss. 6-9.

⁶³ Li, a.g.m., pp. 27-41; Clifford Chance, a.g.e., pp. 2-20.

1. Kanuna Karşı Hile

Özel hukuk ilişkisinde taraflar hukukun yasakladığı bir sonucu elde etmek üzere kanuna karşı hileye başvurmaktadırlar. Kanuna karşı hilenin yaygın bir tanımı olarak bu kavram; “tarafların hukuk düzeninin yasakladığı ekonomik veya hukuki bir sonuca ulaşmak için, yapılması hukuken caiz olan başka bir işlem yapması” şeklinde açıklanmaktadır⁶⁴. Kanuna karşı hile; şekil hukukuna uygun bir işlemle ortaya çıkan ekonomik ve hukuki sonuçların, kanunların özüne ve sözüne aykırı olması olarak da tanımlanmaktadır⁶⁵.

Kanuna karşı hilenin unsurları şöyle ifade edilmektedir⁶⁶:

- Bir işlemin yapılması emredici bir hukuk kuralıyla yasaklanmalıdır.
- Kanunun izin verdiği başka bir işlem yapılmalıdır.
- Tarafların yaptıkları işlem, yasaklanan işlemin doğuracağı sonuçları meydana getirmeye uygun olmalıdır.

Peçeleme işlemlerinde de görülen vergi yasalarını dolanarak iktisadi sonuca ulaşma niyeti bazı yazarlar tarafından peçelemeyi; kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki görünümü olarak tanımlanmasına neden olmuştur⁶⁷. Kanuna karşı hilenin tespiti ile peçeleme işlemlerinin tespiti de büyük benzerlik göstermektedir. Şöyle ki; kanuna karşı hile bertaraf edilmek istenen kanun hükmünün yorumuyla tespit edilirken⁶⁸, peçeleme işlemlerinin tespiti ise ekonomik yorum ile peçelenmek istenen vergi normunun yorumlanmasıyla mümkün olmaktadır.

Peçeleme işlemleri ile kanuna karşı hile işlemindeki temel ayırım ise işlemlerin sonucu açısından ortaya çıkmaktadır. Kanuna karşı hilenin sonucunda kural olarak kaçınılmak istenen hukuk kuralının tesis edilmesiyle ortaya çıkan durum uygulanmaktadır⁶⁹. Ancak kanun koyucunun bertaraf edilmek istenen normla; ulaşılmak istenen amacı ve bu amaca ulaşmak için takip edilen aracı yasaklaması durumunda yapılan

⁶⁴ Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 18. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2015, s. 372.

⁶⁵ Hamide Topçuoğlu, *Kanuna Karşı Hile*, İzmit, Selüloz Basımevi, 1950, s. 187.

⁶⁶ Eren, a.g.e., s. 373.

⁶⁷ Yılmaz, a.g.m., s. 1765, Açar, a.g.m., s. 162.

⁶⁸ Eren, a.g.e., s. 373.

⁶⁹ Ahmet Cahit İyilikli, “Kanuna Karşı Hile Kavramının Boşanma Hukukundaki Görünümünün Suç Genel Teorisi Meseleleri Bağlamında İrdelenmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y.4, S.12, Ocak 2013, s. 261.

işlemin yaptırımı geçersizlik olacaktır⁷⁰. Peçeleme işlemlerinde ise ekonomik gerçeklik gözetildiği için, kanuna karşı hileden farklı olarak her durumda vergi yasaları gerçek ekonomik amaca göre uygulanmaktadır.

Kanuna karşı hile ile peçelemenin unsurları büyük oranda örtüşmektedir. Her iki durumda da kanunun özüne aykırı lafzına uygun işlemler tesis edilmektedir. Peçelemenin sonucuna ilişkin ortaya çıkan farklılık; peçelemenin vergi hukuku alanına özgü olarak ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır. Peçeleme ile kanuna karşı hile arasındaki sıkı bağ nedeniyle peçeleme, kanuna karşı hilenin özel bir görünümü olarak yorumlanmaktadır⁷¹.

2. Hakkın Kötüye Kullanılması

Hakkın kötüye kullanılması kavramı Medeni Kanun md. 2/2’de “Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz” olarak düzenlenmiştir. Bu hükümle kanun koyucu haklar bakımından dürüstlük kuralının uygulanmasına dayanan bir sınırlama getirmiştir⁷².

Hakkın kötüye kullanılması durumunda hak sahibi taraf büyük bir yarar temin etmemekte bununla birlikte karşı tarafa büyük bir zarar vermektedir⁷³. Bu durumda hak sahibi iyiniyet karinesi ile çizilen sınırlara uymaksızın menfaatler dengesini karşı taraf aleyhine bozmaktadır. Örneğin, tonu 500 liradan yapılan 1000 ton kömür satımında, sonraki gün kömür fiyatları yüzde yüz artarsa, alıcının karşılaştırılan bedeli kömür tesliminde ısrarı hakkın kötüye kullanılmasıdır.

Bir tanım yapmak gerekirse; bir hakkın tanıdığı yetkileri sınırları içerisinde kalmakla beraber, amacından saptırılarak dürüstlük kuralına aykırı bir şekilde kullanılmasına hakkın kötüye kullanılması denmektedir⁷⁴. Hakkın kullanılması dürüstlük kuralları içerisinde ise, başkalarına ciddi bir zarar verse dahi bu durum hakkın kötüye kullanılması sayılmamaktadır.

Peçeleme işlemleri sözleşme özgürlüğünün vergiyi dolanma kastı ile kullanıldığı işlemlerdir. Mükelleflerin hedefledikleri iktisadi sonuca ulaşabilmek için vergi yasalarını

⁷⁰ Eren, a.g.e., s. 373.

⁷¹ Kaneti, a.g.e., s. 49.

⁷² Mustafa Dural, *Medeni Hukuk*, İstanbul, Güryay Matbaası, 1976, s. 111.

⁷³ Topçuoğlu, a.g.e., s. 229.

⁷⁴ Dural, a.g.e., s. 111.

dolanma amacıyla sözleşme özgürlüğünü kullanmaları ise dürüstlük kuralına aykırılık oluşturmaktadır. Bu boyutu ile peçeleme işlemleri hakkın kötüye kullanılması ile örtüşen bir yapıya sahiptir⁷⁵.

3. Muvazaa

Muvazaa iki tarafın iradesi ile beyanları arasında istenerek meydana getirilen bir uygunsuzluk durumudur⁷⁶. Muvazaalı işlemlerin özel hukukta ve vergi hukukundaki görünümü ve sonuçları çalışmamızın ilk bölümünde detaylıca açıklanmıştır. Muvazaalı işlemlerin peçeleme işlemlerine benzer yönü, her iki durumda da mükellefin vergisel hükümleri dolanma durumunun varlığıdır. Fakat muvazaa ve peçeleme birçok yönden birbirinden ayrılan bağımsız birer kurum olarak ele alınmalıdır⁷⁷.

Muvazaa ve peçeleme arasındaki farklar şöyle ifade edilebilir⁷⁸:

- Muvazaa özel hukuk müessesiyken, peçeleme vergi hukukuna özgü bir kavramdır.
- Muvazaada gizli işlem ve görünürdeki işlem olmak üzere iki işlem varken, peçelemede tek bir işlem söz konusudur.
- Muvazaalı olarak düzenlenen görünürdeki işlemin yapılması taraflarca arzulamaz, peçeleme sözleşmesinde yapılan işlem taraflarca gerçekleşmesi istenen işlemdir.
- Muvazaa bir irade uygunsuzluğu haliyken, peçelemede tarafların iradesi uygun bir sözleşmedir.
- Peçeleme işlemleri özel hukuk bakımından geçerli iken, muvazaalı işlemler başından itibaren geçersiz işlemlerdir.
- Peçeleme sözleşmeleri salt vergiyi dolanmak için yapılırken, muvazaalı sözleşmelerde böyle bir amaç bulunmayabilir.
- Muvazaalı sözleşmeler mutlak butlanla batıl oldukları için her zaman ileri sürülebilirken, peçeleme ancak vergi hukukundaki zamanaşımı süresince ileri sürülebilir.

⁷⁵ Altınok, a.g.m., s. 30.

⁷⁶ Eren, a.g.e., s. 349.

⁷⁷ Gündoğdu, a.g.m., s. 74.

⁷⁸ Şenyüz, a.g.m., s. 26.

B. VERGİ HUKUKUNDA PEÇELEMEYE BENZEYEN KAVRAMLAR

1. Vergi Planlaması

Vergi planlaması kavramı mali literatürde ilk defa 20 yy. başlarında “işletme vergiciliği” alanı doğrultusunda Almanya’da geliştirilen bir kavramdır⁷⁹. İşletmelerin üzerinde oluşacak vergi yükünü minimize etmek için mükelleflerin, kanunların kendine tanıdığı hak ve özgürlükleri en akılcı bir biçimde kullanarak vergi yükünü azaltma gayretine vergi planlaması denilmektedir⁸⁰. Vergi planlaması ile mükellef yasal boşlukları değerlendirmekten öte, yasaların işletmeciye tanıdığı avantajları kullanarak daha az vergi yükü üstlenmeyi amaç edinmektedir.

Vergi planlaması hileli olarak meydana gelen bir davranış değildir. Öyle ki; İngiltere vergi hukukunda bu kavram akıllıca ama dürüstçe olmayan vergi mekanizmalarını ifade etmek için kullanılmaktadır. Ayrıca vergi planlaması tabiri yerine vergi tasarrufu kavramını da kullanan yazarlar mevcuttur⁸¹. Fakat vergi tasarrufu genellikle vergi planlamasının bir sonucu olduğu için, vergi planlamasından farklı bir anlam içermektedir⁸².

İşletmeler ve bireyler açısından anlam ifade eden vergi planlaması; vergi yükünün minimize edilmesi ve verginin minimize edilmesi olarak iki yönlü bir süreçtir⁸³. Vergi planlaması nedeniyle kamu gelirlerinde bir azalma olmasına rağmen bu süreç yasal olarak geçerli işlem ve eylemlerden oluşan bir yapıya sahiptir. Bu nedenle yasaların ruhuna aykırı bir faaliyet olan peçeleme işlemlerinden ayrı bir konuma sahiptir.

2. Vergi Teşviki

Vergi teşvik programları her devletin özel ekonomik gerekliliklerine uygun tasarlanan programlardır⁸⁴. Devletlerin gerçekleştirmek istediği amaçlar doğrultusunda, mükelleflerin belirli tutum ve davranışları göstermeleri için getirilen düzenlemelere vergi

⁷⁹ Filiz Giray, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, Yenilenmiş 3. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s. 41.

⁸⁰ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, 2015, s. 225.

⁸¹ Eyüpgiller, a.g.e., s. 24.

⁸² Giray, a.g.e., s. 41.

⁸³ Onur Eroğlu, *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2014, s. 5.

⁸⁴ Edward C. Lawrence, Ellen Briskin, Qing-Jiang Qu, “A Review of State Tax Incentive Programs for Creating Jobs”, *Journal of State Taxation*, March-April 2013, p. 28.

teşviki denilmektedir⁸⁵. Teşvik edici vergi politikaları devletin ekonomik hayata müdahale yöntemlerinden biridir⁸⁶. Vergi teşvikleri; yatırımları artırmak, ekonomik istikrarı sağlamak, istihdamı teşvik etmek gibi amaçlar doğrultusunda uygulanmaktadır.

Vergi teşviklerinin özellikleri şöyle belirtilebilir⁸⁷;

- Teşvikler devlet tarafından verilir.
- Teşvikler genelde özel kesime verilmekle birlikte kamu teşebbüslerine de verilebilmektedir.
- Teşvikler devletlere bir maliyet yüklemektedir.
- Teşvikler dolaylı ve dolaysız olarak verilebilir.
- Teşvikler ülkelerin kendi içerisindeki şartlarına göre farklılık gösterebilmektedir.
- Vergi teşvikleri tüm mükellefleri kapsayabileceği gibi, sınırlı bir mükellef grubuna yönelik de olabilir.

Vergi mevzuatında belirli yatırımları teşvik için yapılan vergi teşvikleri hükümetin ilgili yatırımlar için daha uygun bir ortam oluşturmaya çalıştığını göstermektedir. Ayrıca yapılan değişiklikler sonucu mükelleflerin; devletin amaçlarına uygun olan yatırımlarını gerçekleştirirken, vergi yükü gerçekten azalmışsa teşviklerin etkilerinin devletin istediği yönde gerçekleştiği söylenebilir⁸⁸.

Vergi teşvikleri genel olarak dolaylı ve dolaysız vergi teşvikleri olarak ele alınabilir⁸⁹. Dolaylı ve dolaysız teşvik ayrımı yatırımcının teşvikten yararlanabilmesi açısından uygulayacağı işlemlere bağlı bir sınıflandırmadır.

Vergi teşvikleri mükelleflere yarar sağlarken diğer taraftan da başlangıçta devletler açısından vergi kaybı doğuran planlamalardır. Mükelleflerin teşvikten yararlanarak elde ettiği kazanç, hukuka ve kanunlara bir aykırılık oluşturmayan meşru bir kazançtır. Bu noktada meşru olan vergi teşvikleri, peçeleme işlemlerinden ayrılmaktadır. Fakat

⁸⁵ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s. 233.

⁸⁶ Filiz Giray, Emine Koban, Adnan Gerçek, *Avrupa Birliği ve Türkiye'de Yatırımlara ve İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi*, Bursa, Minerva Ofset A.Ş., 1998, s. 7.

⁸⁷ Giray, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, a.g.e., s. 29.

⁸⁸ Ahmet Tekin, Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.16, Aralık 2006, s. 302.

⁸⁹ Serkan Acinöroğlu, "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", *International Journal of Economic and Administrative Studies*, S.2, s. 150.

sınırlanmış bir konuda tanınan teşvikten yararlanmak için, gerçekte olmayan bir şekilde teşvikten yararlanma şartlarını taşımayan bir mükellefin, peçeleme işlemleri ile teşvik kapsamına alınma işlemi hukuken meşru olmayan bir teşvik kullanımı durumu oluşturacaktır. Örneğin; sadece doğrudan yabancı yatırımcılara tanınan bir kurumlar vergisi istisnası teşvikinden yararlanmak isteyen mükellefin, gerçekte yabancı statüsünde olmamasına rağmen yabancı statüsünü peçeleterek teşvikten yararlanması işlemi meşru olmayan bir işlem haline getirmektedir.

3. Vergi Sığınakları

Vergi sığınakları, mükellef ve vergi sorumlularının, vergisel yükümlülükten kaçınmak için kullandığı araçlardır⁹⁰. Örneğin bir gelir kaynağından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi esnasında vergiden yapılan indirimler; başka kaynaktan elde edilen gelirlerden mahsup edilebiliyorsa bir vergi sığınağının mevcut olduğu anlaşılmalıdır⁹¹.

Vergi sığınakları tanım itibariyle vergi planlamasına benzese de, kötü amaçla kullanılabilmesi nedeniyle bu kavramdan ayrılmaktadır. Mükellefin salt daha az vergi ödeme amacıyla, vergiden kaçınmak için kullanılan araçlara da başvurduğu görülmektedir. Vergi cennetleri bu araçlara örnek olarak verilebilir.

Vergi cennetleri birtakım yazarlarca vergi sığınakları ile özdeş anlam taşıyan bir kavram olarak kullanılsa da⁹², vergi sığınakları vergi cennetlerini de kapsayan daha geniş bir kavramdır. Vergi cennetleri, zararlı vergi rekabeti nedeniyle daha az vergi ödemek için mükelleflerin tercih ettiği ülkeler (vergi sistemleri) için kullanılan bir tabirdir⁹³. Vergi sığınakları ise, kötüye kullanılan ya da meşru olan tüm aktiviteleri kapsamaktadır.

Vergi sığınaklarını; güvenli vergi sığınakları ve güvenli olmayan vergi sığınakları olarak iki başlık halinde incelemek mümkündür⁹⁴. Güvenli vergi sığınakları meşru olan düzenlemeler ile yürütülen faaliyetleri kapsamaktadır. Bu noktada vergi sığınakları; vergi

⁹⁰ Sandra K. Miller, "The Battle Against Abusive Tax Shelters Continues", *Journal of Financial Service Professionals*, November 2005, p. 58.

⁹¹ Eyüpgiller, a.g.e., s. 26.

⁹² Türkan Öncel, S. Yenal Öncel, "Uluslararası Vergi Rekabeti", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 43- 44. Seri, Y. 2003, s. 15.

⁹³ Birol Karakurt, "Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 30, S. 2, 2016, s. 321.

⁹⁴ Eyüpgiller, a.g.e., ss. 27-28.

planlamasının uygulanması noktasında tercih edilecek araçlar ile aynı kapsamda değerlendirilebilir.

Konumuz itibariyle esas önem arz eden nokta ise, güvenli olmayan vergi sığınaklarıdır. Bu aşamada vergi cennetleri, peçeleme işlemleri, vergisel sonuçları olan muvazaalı işlemler gibi meşru olmayan birçok araç, güvenli olmayan vergi sığınakları kapsamına girmektedir. Örneğin; kişisel giderlerin şirketin gideri olarak beyan edilmesiyle menfaat elde etme çabası, güvenli olmayan vergi sığınakları kapsamında değerlendirilirken⁹⁵, peçeleme işleminin unsurlarını da taşımaktadır.

4. Vergi İndirimi

Vergi indirimi tabirinden mükellefin daha az vergi ödemesini sağlayacak, vergi matrahını daraltan hukuken meşru olan indirimler anlaşılmalıdır⁹⁶. Vergi indirimi matrahtan yapılan indirimleri kapsadığı üzere, asgari geçim indirimi gibi daha az vergi borcu doğuran uygulamaları da kapsamaktadır⁹⁷.

Vergi indirimi tabirinin bir başka kullanımına Gelir Vergisi Kanununun çeşitli maddelerinde rastlamaktayız⁹⁸. Kanun vergi indirimi kavramını matrahtan yapılan indirimleri ifade etmek için kullanmaktadır. Matrahtan yapılan indirimler ise; giderler ve beyanname üzerinden yapılan indirimler olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleşmektedir⁹⁹.

Vergi indirimi tabirinin konusunu matrahtan gider olarak yapılan indirimler oluşturmaktadır. Bu durumda mükelleflerin vergiye tabi matrahları, vergi kanunlarında belirtilen bazı gider kalemlerinin indirilmesiyle tespit edilmektedir¹⁰⁰. Vergi kanunlarının özüne ve sözüne uymak şartıyla kullanılan vergi indirimleri ise –daha az vergi ödedikleri için– mükelleflere maddi kazanç sağlamaktadır.

⁹⁵ Eyüpgiller, a.g.e., s. 28.

⁹⁶ Kırbaş, a.g.e., s. 93.

⁹⁷ Birsen Nacar Karabacak, “Emek Gelirleri Vergi İndirimi: Gelişimi, Yapısı ve İşleyişi, Özellikleri ve Sorunları”, *TİSK Akademi Dergisi*, 2013/1, ss.45-48.

⁹⁸ Bkz. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, md.89/2, md. 121, md. 123/2.

⁹⁹ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tathioğlu, *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2013, s.227.

¹⁰⁰ Yusuf Usta, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, XII Levha Yayınları, 2013, s. 145.

Vergi indirimlerinin peçeleme işlemleri ile ilişkisi, kanunen indirim sayılan giderlerin mükellef tarafından kötü niyetli kullanılması durumuyla kurulmaktadır. Bu durumda gerçekte mükellefin kanuni gideri olmayan harcamalar, kanuni gider olarak gösterilerek meşru olmayan bir kazanç sağlanmaya çalışılmaktadır. Mükelleflerin kanunları dolanarak elde ettiği bu kazanç ise çoğunlukla peçeleme işlemleri ile mümkün olmaktadır.

5. Vergi Muafiyeti

Yaptıkları işlem ve eylemlerle vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girseler dahi, ekonomik, sosyal, siyasal ve teknik nedenlerden dolayı vergi mükelleflerinin vergi dışına çıkarılmasına vergi muafiyeti adı verilmektedir¹⁰¹. Vergi muafiyet ve istisnaları vergileme ilkelerinden olan “genellik ilkesi”nden sapma ile oluşmaktadır¹⁰². Vergi muafiyeti, mükelleflerin taşıdığı özellikleri dikkate aldığından subjektif bir uygulamadır. Mükellefin vergisel yükümlülükten kısmen ya da tamamen ayırdığı için uygulamaya vergi bağışıklığı da denilmektedir¹⁰³.

Vergisel yükümlülükler verginin kanuniliği ilkesi gereğince kanunla tesis edilmektedir. Vergi muafiyetleri, ayırma ilkesinin hukuk sistemlerindeki görünümü olarak¹⁰⁴, ancak kanunla düzenlenir. Bu nedenle muafiyet hükümleri yargı mercileri veya idare tarafından daraltılamaz veya genişletilemez.

Danıştay bir kararında¹⁰⁵; diplomat muafılığından yararlanmak isteyen vergi mükellefinin, karşılıklılık ilkesi kanıtlanmaksızın vergi mahkemesince muafiyet sınırlarına dahil edilmesini hukuka aykırı bulmuştur. Karara hukuki dayanak olarak; Gelir Vergisi Kanununun 16. maddesinde diplomat muafılığı için “...karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muafırlar.” ifadesiyle karşılıklılık ilkesinin gözetilmesi zorunlu tutulması gösterilmiştir. Oysa vergi mahkemesi, karşılıklılık anlaşmasının olup olmadığına yönelik herhangi bir bulguya rastlanmaması halini de karşılıklılık ilkesi çerçevesinde değerlendirerek, muafiyet sınırlarını kanuna aykırı bir şekilde genişletmiştir. Danıştay

¹⁰¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 81.

¹⁰² Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 96.

¹⁰³ Bilal Kocabaş, “Vakıflarda Vergi Bağışıklığı (Muafiyeti)”, *Mali Çözüm*, S. 93, 2009, ss. 121-122.

¹⁰⁴ Ayşe Yiğit Şakar, “Türk Vergi Sisteminde Ücretlere Tanınan Muafiyet ve İstisnalar”, *Sicil*, Y.6, S.23, Eylül 2011, s. 244.

¹⁰⁵ Dnş., 4. D., 23.11.1990, E. 1988/1344, K. 1990/3351.

isabetli bir şekilde vergi mahkemesinin hukuk dışı kararını oybirliğiyle bozarak, istisna hükümlerinin kanuna aykırı olarak genişletilemeyeceğine karar kılarak, vergi adaletini bozacak bir uygulamanın önüne geçmiştir.

Vergi muafiyetleri ile peçeleme arasındaki ilişki Danıştay kararında olduğu gibi muafiyet uygulamalarının hukuka aykırı kullanımlarında ortaya çıkmaktadır. Bu kanuna aykırılıklar temel anlamda mükelleflerin iyiniyetli olmayan iradeleri sonucunda gerçekleşeler de, idare ve yargı mercilerinin kanunları yorumlamadaki tutumları vergi yasalarını peçelemlere yol gösterici olmaktadır.

Kanunun özüne ve sözüne uygun olarak kullanılan muafiyet uygulamaları mükelleflere hukuk nezdinde korunan bir kazanç sağlamaktayken, peçeleme işlemleri ile ekonomik gerçekliğe aykırı işlemler hukuken meşru olmayan bir vergisel kazanç doğurmaktadır.

6. Vergi İstisnası

Yapılan işlem ya da eylem vergiyi doğuran olayı oluştursa dahi, verginin konusunu oluşturan olayın ekonomik, sosyal, siyasal veya teknik nedenlerle vergi dışına çıkarılmasına vergi istisnası adı verilir¹⁰⁶. Vergi istisnası kanunların açık hükümleri ile düzenlenmektedir¹⁰⁷. İstisna hükmü ile verginin kapsamı kısmen veya tamamen daraltılabilir.

Vergi istisnasına örnek olarak risturn istisnası gösterilebilir. Risturn istisnası; kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden doğan risturnları kapsamaktadır¹⁰⁸. Deyim olarak geri verme anlamını taşıyan risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz ve gelir vergisi kesintisi yapılmaz.

Vergi istisnalarıyla ekonomik ve sosyal olarak farklılık gösteren bireylerden ve işletmelerden aynı miktarda vergi alınmaması fikrinin temelinde vergilemede adaleti tesis etme düşüncesi yatmaktadır¹⁰⁹. Fakat uygulamada istisnaların; sosyal adaleti sağlamakla

¹⁰⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 76.

¹⁰⁷ Usta, a.g.e., s. 6.

¹⁰⁸ Erdoğan Öner, *Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 163.

¹⁰⁹ Ahmet Burçin Yeleli, Ahmet Yılmaz Ata, "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, S. 161, Temmuz -Aralık 2011, s. 24.

birlikte, daha az vergi ödeme amacıyla hukuka aykırı bir şekilde kullanımlarına rastlanmaktadır.

Vergi istisnaları hukuken meşru uygulamalar olsa da, iyiniyetli olmayan mükellefler, istisna hükümlerini peçeleyerek kazanç sağlamayı amaçlamaktadır. Mükellefler istisna sınırlarına dahil olmak amacıyla ya da istisna hükümlerini kanun koyucunun amacına aykırı bir şekilde kullanarak sahte bir görünüm yaratmak isteyebilmektedirler. Konu ile ilgili bir Danıştay kararında¹¹⁰; mükellefin ihracat istisnası sınırlarını kanunun özüne ve sözüne uygun olarak kullanmadığı gerekçesiyle salınan vergi ziyaa ve cezası hukuka uygun bulunmuştur. Dava konusu işlem; yurt dışı ana şirketten alınan avans ve borçların, istisna kapsamındaki ihraç amaçlı olarak ürün tedariki maksadıyla yapılacak sözleşmelere dayanan ödemeler kadar oluşan kur farkı beyan edilmemesinde istisna hükmünü ihlal edici bir durumun bulunup bulunmadığına ilişkindir. Dosyayı inceleyen Danıştay, özel hesap dönemine tabi olan ve davaya konu olan dönemde tütün alışını bulunmadığı saptanan mükellefin kâr ettiğini tespit ederek, oluşan bu kazancın istisna hükümlerini peçeleyerek vergi dışı bırakılmak istendiğine kanaat getirmiştir.

Dosyaya ilişkin vergi mahkemesi vergi istisnasının kapsamını; tütün mamulleri ile birlikte oluşan kur farkı kararını kapsayacak şekilde –istisna sınırlarını genişleterek– yorumlamıştır. Danıştay ise; yurt dışına ihraç edilecek tütün mamullerinden elde edilecek hasıllara tanınmış olup döviz cinsinden yapılan borçlanmalar ile kullanılan kredilerden kaynaklanan kur farkı gelirin kurum kazancı ile beyan edilmesi gerektiğini savunarak vergi mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmamıştır.

Vergi istisnaları ile peçeleme arasındaki ilişki yukarıdaki Danıştay kararında olduğu gibi istisna uygulamalarının hukuka aykırı kullanımlarında ortaya çıkmaktadır. Kanunun özüne ve sözüne uygun olarak kullanılan istisna uygulamaları mükelleflere hukuk nezdinde korunan bir kazanç sağlamaktayken, peçeleme işlemleri ile ekonomik gerçekliğe aykırı işlemler hukuken meşru olmayan bir vergisel kazanç doğurmaktadır.

¹¹⁰ Dnş., 3. D., 27.01.2011, E. 2009/4773, K. 2011/186.

IV. VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE PEÇELEME İLİŞKİSİ

Peçeleme işlemlerinin; vergi hukukunda kullanılan vergi kaçakçılığı (tax evasion) ve vergiden kaçınma (tax avoidance) kavramları ile birçok noktada örtüştüğü durumlar mevcuttur. Muvazaalı işlemler ve peçeleme işlemleriyle yasaların konuluş amacına aykırı olarak yapılan muameleler ve de vergiden kaçınma faaliyetleri, hileli işlemlerin farklı birer boyutu oldukları için bu kavramlar arasındaki sınırı belirlemek zordur¹¹¹. Klasik görüş ve günümüz görüşleri açısından ele aldığımız bu kavramları ve peçelemeli işlemlerle aralarındaki ilişkiyi şöyle açıklayabiliriz.

A. VERGİDEN KAÇINMA İLE PEÇELEME İLİŞKİSİ

Türk vergi hukuku öğretisinde genel olarak vergiden kaçınma; mükelleflerin vergi yasalarına aykırı davranmaksızın daha az vergi ödemesini sağlayan faaliyetler olarak ele alınmaktadır¹¹². Fakat yabancı literatürde bazı yazarlar vergiden kaçınmayı (tax avoidance) “daha az vergi ödemeyi sağlayan faaliyetler” tanımlamasıyla daha geniş şekilde yorumlamaktadır¹¹³. Şunu da belirtmek gerekir ki; yabancı literatürde vergiden kaçınmayı “yasalara uygun bir şekilde yapılan vergi kaybına neden olan işlemler” olarak ifade eden yazarlar da bulunmaktadır¹¹⁴.

Vergiden kaçınma; vergi planlaması ve vergi sığınıkları kavramları ile zaman zaman örtüşen, yasal faaliyetleri içerdiği kadar yasal olmayan faaliyetleri de içeren bir kavram olarak ele alınmaktadır¹¹⁵. EYÜPGİLLER, vergiden kaçınmanın yasalara aykırı bir şekilde de yapılabileceğini ifade ederek vergiden kaçınmayı; yasal ve yasal olmayan vergiden kaçınma olarak ikiye ayırmıştır¹¹⁶. Yasal vergiden kaçınma, vergi hukuku öğretisinde genel kabul gören tanımla özdeş olarak; yasalara uygun bir şekilde vergi yükünün dışında kalma çabaları olarak tanımlanmaktadır. Yasal olmayan vergiden

¹¹¹ Gutmann, a.g.e., s. 7.

¹¹² Doğan Gökbel, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 37; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 177; Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s. 202; Eroğlu, a.g.e., s. 15.

¹¹³ Bkz. Joseph E. Stiglitz, “The General Theory of Tax Avoidance”, *National Tax Journal*, Volume XXXVIII, No. 3, September 1985, pp. 327-329; Celeste M. Black, “Tax Avoidance Scheme Penalties and Purpose”, *Australian Tax Forum*, , Vol. 31, Issue 1, 2016, pp. 27-31.

¹¹⁴ Daniel Deak, “Legal Consideration of Tax Evasion and Tax Avoidance”, *Society and Economy*, Vol. 26, 2004, p. 42.

¹¹⁵ Akmalia Ariff, Hafiza Hashim, “Governance and the Value Relevance of Tax Avoidance”, *Malaysian Accounting Review*, Vol. 13, Issue 2, 2014, p. 91.

¹¹⁶ Eyüpgiller, a.g.e., s. 22.

kaçınma ise, kanunların amacına aykırı olarak yapılan vergi borcunu azaltma faaliyeti olarak belirtilmektedir.

Vergiden kaçınma genel olarak “tax avoidance” kavramına karşılık gelse de, farklı ülke uygulamalarında birçok ad altında ifade edilmektedir. Vergiden kaçınma kavramı; Avustralya’da “aşırı vergi planlaması”, Güney Afrika’da “izin verilemez ya da kötü niyetli vergiden kaçınma”, Birleşik Krallık ve Yeni Zelanda’da “kabul edilemez vergiden kaçınma”, ABD de “kötü niyetli vergi sığınakları” ifadeleriyle kullanılmaktadır¹¹⁷. Ülke uygulamalarında vergiden kaçınmaya ilişkin böylesine bir farklılık oluşmasının nedeni, hükümetlerin vergi kaybına neden olan vergi minimizasyonu türlerini kapsayan vergiden kaçınma faaliyetlerine ilişkin bir dizi önlemler almak istemeleridir¹¹⁸.

Gerek hukuk düzenleri arasındaki farklılıktan, gerekse mükellefin vergiden kaçınırken bağlı olduğu herhangi bir yasal dayanağının olmamasından¹¹⁹ dolayı vergiden kaçınmanın net bir tanımını yapmak güçtür. Vergiden kaçınma, vergi hukukunda yer alan klasik tanımıyla değerlendirilecek olursa, kanunların özüne ve sözüne uygun işlemlerden oluştuğu için yasal faaliyetler olarak değerlendirilecektir. Fakat vergiden kaçınmaya ilişkin modern anlayış kaçınmayı, vergi yasalarının dolaylı ihmal olarak da ele almaktadır¹²⁰. Bu nedenle yasaların ihlaliyle vergisel avantaj sağlama durumu söz konusu olmaktadır. Şayet vergiden kaçınma ifadesiyle yasal faaliyetlerden bahsediliyorsa peçeleme işlemleri vergiden kaçınma kapsamında yer almamaktadır. Bu görüşün aksine kaçınma kavramına ilişkin modern yaklaşımlar, kaçınmayı vergi yasalarının dolanılması durumlarını da içine alarak yorumlamaktadır. Bu görüşe göre peçeleme işlemleri bir vergiden kaçınma faaliyeti olarak ele alınmalıdır.

B. VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE PEÇELEME İLİŞKİSİ

Vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma mali anlamda benzer sonuçlar doğursalar da, hukuki sonuçları birbirinden farklı olan kavramlardır¹²¹. Vergiyi doğuran olaydan kaçınmayı da kapsayan vergiden kaçınmadan farklı olarak vergi kaçakçılığında, vergiyi

¹¹⁷ Gökbel, a.g.e., ss. 39-40.

¹¹⁸ Akgül, a.g.t., s. 62.

¹¹⁹ 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, s. 189.

¹²⁰ Gökbel, a.g.e., ss. 37-41.

¹²¹ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 179.

doğuran olay mükellefin şahsında doğmaktadır. Vergi kaçakçılığında mükellef ortaya çıkan bu vergi borcunu ödemekten kaçınmaktadır.

Vergi kaçakçılığına (tax evasion) sebep olan başlıca etkenler şöyle sıralanabilir¹²²:

- Mükelleflerin gerçek gelirleri,
- Vergi oranları,
- Kaçakçılığın tespit edilme olasılığı,
- Kaçakçılığa uygulanan yaptırım.

Vergi kaçakçılığı dar ve geniş anlamıyla iki farklı şekilde tanımlanmıştır¹²³. Dar anlamıyla vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı davranarak vergisel menfaat sağlamaktır. Geniş anlamda ise, vergiyi az ödemeyi sağlayacak tüm yöntemler olarak kullanılmaktadır. Bu anlamıyla vergi kaçakçılığı vergiden kaçınmayı da kapsamaktadır.

Vergi kaçakçılığı hileli vergi suçlarına ilişkin bir kavramdır¹²⁴. Ceza hukukunun inceleme alanına giren bu fiillerin yaptırımları idari ve adli cezalar olarak görülmektedir. Vergi kaçakçılığının yaptırıma bağlanması noktasında “suç ve cezaların kanuniliği ilkesi” gereğince vergi kaçakçılığı tabiriyle örtüşen fiillerin düzenlendiği yasalara ihtiyaç duyulmaktadır. Devletler “ahlaki ve ekonomik bir kötüye kullanma olan”¹²⁵ vergi kaçakçılığı fiillerini iç hukuk sisteminde düzenlerken, BEPS gibi programlarla da uluslararası vergi kaçakçılığını önlemeye çalışmaktadırlar.

Hukuk düzenlerinin vergi kaçakçılığını yasaklamasının ortak nedeni kaçakçılığın önemli ölçüde vergi kaybına neden olmasıdır. Fakat kaçakçılığın tanım ve kapsamı ülkeden ülkeye değişim göstermektedir¹²⁶. Vergi kaçakçılığının yasaya aykırı; vergiden kaçınmanın yasaya uygun olarak vergi avantajı sağladığına yönelik yapılan ayırım gelişmiş

¹²² Abdurahman Ibrahim, Mary Maina, Ondabu İbrahim Tirimba, “Tax Evasion and Effective Budget Implementation: Case of Inland and Customs Revenue Departments in Somalilands”, *International Journal of Business Management & Economic Research*, Vol. 6, 2015, Issue 6, p. 299.

¹²³ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., 2015, s. 203.

¹²⁴ Gökbel, a.g.e., s. 32.

¹²⁵ William B. Baker, “The Ideology of Tax Avoidance”, *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40, No: 2, 2009, http://www.luc.edu/media/lucedu/law/students/publications/lj/pdfs/barker_taxavoid.pdf (14.05.2016), p. 238.

¹²⁶ Şule Kocayılmaz, Tevfik Encüment İstemi, “Türkiyede Vergi Kaçakçılığı”, *Anadolu Bil Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, S.39, 2015, s. 49.

ülkelerde ortadan kalkmıştır¹²⁷. Ayrıca, vergi kaçakçılığıyla vergiden kaçınma arasındaki ayrımın belirsiz olması, vergi planlamasının zorlu bir süreç haline getirmiştir¹²⁸.

Vergi kaçakçılığı fiili kanunların sözüne aykırı olarak işlenebileceği gibi özüne aykırı şekilde de işlenebilir. Vergi kaçakçılığı vergi borcunun doğmasından itibaren yapılan çabaları kapsadığı için mükellefler borcu ödememek için kanuna karşı hileye başvurabilmektedirler. Bu gibi durumlarda peçeleme işlemleri, vergi kaçakçılığı olarak ele alınmaktadır.

V. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE PEÇELEME İŞLEMLERİNİN GÖRÜNÜMÜ

Peçeleme işlemlerini önlenmesine yönelik genel düzenleme, vergisel sonuçlar doğuran muvazaalı işlemlerin hukuki dayanağı da olan VUK 3/B maddesidir. İktisadi açıdan gerçek somut olayın ortaya çıkarılması ve hukuki nitelendirmenin somut olaya göre yapılmasıyla peçeleme sonucuna ulaşılır¹²⁹. “Peçeleme” kavramının ilgili maddede telaffuz edilmemesine rağmen, doktrin ve Danıştay¹³⁰; VUK 3/B’yi peçeleme işlemlerine yönelik genel bir düzenleme olarak kabul etmektedir.

Peçeleme işlemleri sadece genel düzenleme ile değil özellikle VUK’da düzenlenen birtakım özel düzenleme hükümleriyle de önlenmeye çalışılmıştır. Özel düzenleme hükümlerine; transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum kazancına yönelik düzenlemeler örnek gösterilebilir¹³¹. Peçeleme

¹²⁷ Eyüpgiller, a.g.e., s. 29.

¹²⁸ Şükrü Kızılot, *Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Kazanç*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s. 43.

¹²⁹ Açar, a.g.m., s. 67.

¹³⁰ Bkz. Dnş., 3. D., 30.6.1997, E. 1997/906, K. 1997/2743. Dnş. bu kararında peçeleme işlemlerinin VUK 3/B maddesiyle olan ilişkisini şöyle açıklamaktadır: “Önemli olan maddenin konuluş amacına uygunluk açısından vergiyi doğuran olayın değerlendirilmesidir. Bu, VUK.nun 3. maddesinin B fıkrasında yer alan “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmüyle öngörülen “ekonomik yaklaşım kuralı” doğrultusunda yapılması gereken bir değerlendirme olmalıdır. Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım, yasanın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçirilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır. Vergi mükellefleri özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere “peçeleme sözleşmeleri” adı verilir. Peçeleme, Borçlar Hukuku’nun muvazaası kavramı ile benzerlik gösterir. Her ikisinde de gerçek irade ile açıklanan arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır”.

¹³¹ Bazı yazarlar peçelemeye ilişkin verdiğimiz bu özel düzenleme örneklerini “vergiden kaçınmaya ilişkin önlemler” olarak göstermektedir. Bkz. Gökbel, a.g.e., ss. 161-185; Eyüpgiller, a.g.e., ss. 114-130;

işlemlerine yönelik bu özel düzenlemelerden ön plana çıkanları başta olmak üzere diğer özel düzenlemeleri şöyle açıklayabiliriz.

A. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

1. Genel Açıklama

Kuruluşlar hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançların vergisini ödedikten sonra kalan kazançları ya ortaklara dağıtırlar ya da kurum bünyesinde tutarlar. Kâr dağıtım sırasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olan kurumlar, vergi ödemedi kaçınmak ya da ortaklarının veya ilişkili oldukları kişilerin kazançlarını artırmak için transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanmaktadırlar¹³². Bir başka ifadeyle transfer fiyatlandırması; kurumların kâr dağıtımını yapmaları yerine kazancın, “emsaline uygunluk ilkesi”ne göre oluşan bedele ya da fiyata aykırı olarak vergi matrahı dışında bırakılacak şekilde ortaklara aktarılmasıdır¹³³. Örneğin; faiz ve kira gibi iki tarafa borç yükleyen işlemlerden şirketin aldıklarını çok düşük, ya da şirket tarafından ödenenleri çok yüksek olarak göstermek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını olarak ele alınmalıdır¹³⁴. Transfer fiyatlandırması konusu hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından; yasal hükümlerin kazanç ve kayıpları etkilemesi nedeniyle, önemli bir meseledir¹³⁵.

Şirketler arası fiyatlama ya da şirket içerisinde fiyatlama ile gerçekleştirilen matrah azaltmaya yönelik bu faaliyet; aynı teşebbüsün birbiriyle ilişkili birimleri arasında içselleştirilmiş işlemlerine uygulanan fiyatlama tekniği olarak görülmektedir¹³⁶. Özellikle

Nurettin Bilici, “Türk Vergi Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014, ss. 202-216. Kanımızca birbirinden farklı bu iki yaklaşım birbiriyle çelişmemektedir. Çünkü önceki başlıkta belirtmiş olduğumuz üzere “meşru olmayan vergiden kaçınma” davranışları birçok noktada peçeleme işlemleri ile örtüşmektedir. Ayrıca gerek özel düzenleme hükümlerinde gerekse genel düzenleme hükümlerinde ne peçeleme ne de vergiden kaçınma kavramından söz edilmektedir. Kanımızca bu farklılık teorik yaklaşımların soyut hükümleri anlamlandırma faaliyetinden doğmaktadır. Görüşümüze göre her iki yaklaşımda kendi içerisinde tutarlıdır.

¹³² Gökbel, a.g.e., s. 760.

¹³³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, ss. 172-173.

¹³⁴ Mualla Öncel, *Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Ankara, Sevinç Matbaası, 1978, s. 2.

¹³⁵ Orly Mazur, “Transfer Pricing Challenge in The Cloud”, *Boston College Law Review*, Vol. 57, Issue 2, p.645.

¹³⁶ Şükrü Kızılot, a.g.e, ss.39-40.

sürekli gelişen uluslararası ticaretin ürünü olan uluslararası şirketlerin; farklı hukuk düzenlerindeki hükümleri kazançlarını artırmak doğrultusunda kullanmak istemesi¹³⁷, transfer fiyatlandırmasını ulusal bir sorun olmaktan çıkararak uluslararası işbirliği gerektiren bir mesele haline dönüştürmüştür¹³⁸. Devletler açısından vergi kaybına neden olan bu faaliyet BEPS Eylem Planı çerçevesinde irdelenerek, transfer fiyatlandırmasının engellemesi ve standartlar oluşturulması konusunda uluslararası işbirliği hedeflenmektedir. Bu noktada transfer fiyatlandırmasının önlenmesi; ticari işletmenin malvarlığından özel malvarlıklarına ya da daha az vergi ödeyecek diğer şirketlere aktarılan yasadışı değerler görünümüne ulaşmaktadır¹³⁹.

Transfer fiyatı kavramı, ilişkili kurumlar ve ilişkili kişiler arasında yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyatlamayı ifade etmektedir¹⁴⁰. Kurumların transfer fiyatlandırması politikalarını, fiyatlama politikalarından ayıran başlıca yaklaşım ise –OECD tarafından belirlenen– aynı şartlar altında bağımsız şirketlere yapılan fiyatlamadan sapma olarak ifade edilmektedir¹⁴¹.

Türk Vergi Sisteminde transfer fiyatlandırması KVK'nın 13. maddesinde “ilişkili kişi” ve “emsallere uygunluk ilkesine aykırılık” çerçevesinde açıklanmıştır. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki; transfer fiyatlandırması örtülü kazanç dağıtımına ilişkin bir yol olarak düzenlenmektedir¹⁴². Ayrıca, Maliye Bakanlığı tarafından 6 Aralık 2007 tarihinde yayımlanan 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 13 Nisan 2008 tarihinde yayımlanan 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 18 Kasım 2007 tarihinde yayımlanan 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, ve Nisan 2008 tarihinde yayımlanan 2 Seri No'lu Transfer

¹³⁷ Clara Xiaoling Chen, Shimin Chen, Fei Pan Yue Wang, “Determinants and Consequences of Transfer Pricing Autonomy: An Empirical Investigation”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 27, No. 2, 2015, p.230.

¹³⁸ Murat Çak, *Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme*, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/385, 2008, s.36.

¹³⁹ Hüseyin Işık, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/270, 2005, s.210.

¹⁴⁰ Ümit Gücenme Gençoğlu, Yasemin Ertan, “Türkiye’de Örtülü Sermaye Ve Örtülü Kazanç Dağıtımı: İMKB 50 Endeksinde Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2012, s.89.

¹⁴¹ Robert Feinschreiber, Margaret Kent, *Transfer Pricing Handbook : Guidance for the OECD Regulations*, Wiley Corporate F&A : *Transfer Pricing Handbook : Guidance for the OECD Regulations (1)*, Somerset, US: Wiley, 2012, p.9.

¹⁴² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 173.

Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Hakkında Genel Tebliğ ile yapılan açıklamalar transfer fiyatlandırmasına yönelik uygulamaları netleştirmiştir¹⁴³.

KVK 13. madde gerekçesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hususunun özellikle OECD düzenlemeleri dikkate alınarak hazırlandığı ifade edilmiştir. Hükmün amacı ise ilişkili kişilerle mal ve hizmet alım satımında bulunan kurumların gelirlerini eksiksiz olarak beyan etmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmak olarak ifade edilebilir.

Türk Vergi Sisteminde transfer fiyatlandırmasının konusu KVK'nın 13/1. maddesinde “Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.” olarak tüm para ile yapılan karşılıklı borç yükleyen işlemleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

Ayrıca GVK'nın 41/5 hükmüncüce “...ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen... emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır”. Hükmü göre; işletmeden çekilmiş olan bu farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş matrahın hesaplanmasında dikkate alınmış işe ilişkili kişinin vergi işlemleri düzeltilir. Bu açıdan transfer fiyatlandırması düzenlemesi esasen kurumları ilgilendirse de, transfer fiyatlandırmasının gerçek kişileri de dolaylı olarak etkilediği söylenebilir¹⁴⁴.

Transfer fiyatlandırmasına yönelik açıklamalar ise genel tebliğde düzenlenmiştir¹⁴⁵. Tüm bu yasal düzenlemeler ışığında bir fiyatlandırmanın, transfer fiyatlandırması olarak ele alınabilmesi için başlıca şu unsurlar gerekmektedir¹⁴⁶:

- Kazancın sermaye şirketi tarafından dağıtılması,
- Kazancın şirketle belli ilişkiler içerisinde bulunan gerçek ve tüzel kişilere dağıtılması,

¹⁴³ Selami Güney, Ramazan Bozkurt, “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan/2011, s. 161.

¹⁴⁴ Gökbel, a.g.e., s. 164.

¹⁴⁵ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, R.G.T. 18.11.2007, R.G. No. 26704.

¹⁴⁶ Ahmet Tekin, “Örtülü Kazanç ve Danıştay Kararları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Y. 2003, C.8, S.3, ss. 32-37.

- Yapılan işlemlerin emsallerine göre göze çarpacak derecede düşük veya yüksek bedelde olması,
- Kazancın bazı işlemler vasıtasıyla dağıtılması.

Uysurları yukarıdaki gibi sayılan transfer fiyatlandırmasının gerek Türk Vergi Sisteminde gerekse diğler vergi sistemlerinde en çok tartışılan konusu emsallere uygunluk ve ilişkili kişi kavramlarıdır. Eğer ilişkili kişilere emsallere uygun olmayan bir kazanç dağıtımı söz konusuysa bu transfer fiyatlandırmasıyken, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde belirlenen fiyat emsallere uygun olduğu sürece transfer fiyatlandırmasından söz edilemeyecektir¹⁴⁷.

2. İlişkili Kişi

Transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın dağıtılmış olarak kabul edilebilmesi için işlemlerin ilişkili kişilerle yapılması gerekmektedir¹⁴⁸. İlişkili kişiler kavramından sadece şirketin ortakları anlaşılmalıdır¹⁴⁹. OECD'nin ifadesiyle "associated enterprises" olarak kullanılan kavram oldukça geniş yorumlanmaktadır¹⁵⁰. OECD transfer fiyatlandırması yapılan herhangi bir şirketi ya da gerçek kişiyi "associated enterprises" olarak değerlendirmektedir.

Türk Vergi Sisteminde ilişkili kişi kavramı KVK'nın 13/2. maddesinde açıklanmıştır. Kanuna göre ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ayrıca ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi olarak değerlendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında ise teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü dereceye kadar yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı

¹⁴⁷ Özgür Biyan, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", *Mali Çözüm*, Y. 2007, S.2, Temmuz-Ağustos, s. 86.

¹⁴⁸ Gökbel, a.g.e., s. 165.

¹⁴⁹ Öncel, a.g.e., s. 43.

¹⁵⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, Paris, OECD Publishing, 2010, pp. 32-33.

bulunduğu şirketler ve bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir¹⁵¹.

3. Emsallere Uygunluk İlkesi

Bağımsız şirketler birbiriyle iş yaparken sunulan hizmet veya malların fiyatları ve sunum koşulları genel olarak piyasa güçleri tarafından belirlenmektedir¹⁵². Fiyat veya bedellerin piyasa tarafından belirlenmediği durumlarda fiyatın belirlenmesi özel bir ticari amaç doğrultusunda gerçekleşebilmektedir. Bağımsız şirketlerin yerini ilişkili kişilerin; piyasa fiyatının yerini ise yapay bir fiyatlamanın aldığı bir ilişki vergi idaresi ve diğer mükellefler nezdinde istenmeyen bir durumdur.

Transfer fiyatlandırmasının ortaya çıkarılmasında en çok tartışılan husus fiyatlamanın piyasanın ve o anki durumun belirlediği fiyatlara uygunluğudur¹⁵³. Türk Vergi Sisteminde emsallere uygunluk ilkesi, OECD rehberinde “Arm’s Length Principle” olarak belirtilen ilke¹⁵⁴; yapılan fiyatlamanın piyasa fiyatlarına uygun olması gerekliliğine dayanmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesi başka bir ifadeyle, ilişkili kişilerle yapılan mal ve hizmet alım veya satımında uygulanacak fiyatın, aralarında herhangi bir ilişkinin olmaması durumunda uygulanacak fiyat veya bedele uygun olmasıdır¹⁵⁵. Teorinin uygulaması güç olsa da, emsallere uygunluk ilkesi ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemleri, piyasanın ekonomik koşulları sonucu oluşan ve ekonomik gerçekleri yansıtan işlemlere yakınlaştırmaktadır¹⁵⁶. Emsallere uygunluk ilkesi, KVK’nın 17. maddesinde yer aldığı üzere “emsaline göre göze çaracak derecede” ifadesiyle benzeşmekle birlikte, emsallere uygunluk ilkesi daha fazla belirleyici özelliğe sahiptir¹⁵⁷.

Mal ve hizmet fiyatlarının emsallere uygunluğu, aynı şartlardaki piyasa üzerinden yapılan mal ve satım hizmetlerindeki fiyatlarla karşılaştırabildiği sürece anlam ifade

¹⁵¹ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, s. 3.

¹⁵² Çak, a.g.e., s. 41.

¹⁵³ Işık, a.g.e., ss. 85-86.

¹⁵⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, a.g.e., p. 37.

¹⁵⁵ Gökbel, a.g.e., s. 167.

¹⁵⁶ Çak, a.g.e., s. 43.

¹⁵⁷ Ağar, a.g.m., s. 189.

eder¹⁵⁸. Bu nedenle, maddi olmayan birçok malın, eşsiz oluşu emsal fiyatın belirlenmesini güçleştirmektedir¹⁵⁹. Bir kıstas noktası alınması gerekirse emsallere uygunluk şu şartlar dahilinde belirlenebilir¹⁶⁰:

- Ürün ya da hizmetin benzerliği,
- Kapasitelerin benzerliği,
- Organizasyonun benzerliği,
- Sermaye yapısının benzerliği,
- Aynı piyasada faaliyet gösterilmesi,
- Karşılaştırılan dönemlerin benzerliği,
- Piyasada konumlarının benzerliği.

Emsallere uygun fiyata ulaşmak için Türk Vergi Uygulamasında genel olarak; öncelikle iç emsal kullanılmalı, emsal fiyata ulaşılamaması veya güvenilir olmaması halinde ise dış emsal karşılaştırmada esas alınmalıdır¹⁶¹. Bu karşılaştırmalar arasından kurumun diğer müşterilerine verdiği fiyatlar iç emsal olarak ele alınmaktadır. Piyasada bu hizmet veya mal için belirlenen fiyatlar ise dış emsali oluşturur¹⁶². Güvenilir bir emsalin ortaya konulması için öncelikle şirketin mali tablolarından bir emsal oluşturulmaya çalışılmalıdır. Ayrıca uygulamada vergi idaresinin bünyesinde bulunan mali tablolara göre oluşturulan bir emsal takdiri durumu da mevcuttur. Bu emsal belirleme yöntemine gizli emsal denilmektedir¹⁶³. Gizli emsal uygulamasını engelleyen doğrudan bir kanun hükmü olmasa da, bu emsal belirleme yöntemi vergi mahremiyetinin ihlali olarak da yorumlanmaktadır¹⁶⁴.

¹⁵⁸ Gökbel, a.g.e., s. 168.

¹⁵⁹ Mahmut Yardımcıoğlu, Veli Özer, Nuray Demirel, “Emsallere Uygunluk Prensibi Çerçevesinde Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm*, Y. 2007, S. 83, Eylül- Ekim, s. 60.

¹⁶⁰ Kızılot, a.g.e., s. 245.

¹⁶¹ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkan, “Transfer Fiyatlaması ve Uygulanan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama”, *Mali Çözüm*, S. 91, 2009, s. 30.

¹⁶² Açar, a.g.m., s. 191.

¹⁶³ Billur Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında “Gizli Emsal””, *Vergi Sorunları*, Sayı:251, Ağustos 2009, ss. 7-15.

¹⁶⁴ Açar, a.g.m., s. 198.

Emsallere uygunluğun belirlenmesinde kullanılan yöntemler ise genel olarak geleneksel işlem metotları ve işlemsel kâr metodları olmak üzere iki başlıkta ele alınmaktadır¹⁶⁵.

4. Emsallere Uygunluğun Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemler

Ülkelerin transfer fiyatlandırmasında emsal bedelin belirlenmesinde genelde OECD yöntemlerini kullansalar da, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) uygulamasında maddi ve maddi olmayan varlıkların emsallere farklı yöntemlerle de belirlenebilmektedir¹⁶⁶. ABD uygulamasında olduğu gibi birtakım farklılıkları barındıran ülkelerin kendilerine has düzenlemeleri zaman içinde OECD Modeli çerçevesinde birbiriyle uyumlu hale gelmektedir¹⁶⁷.

OECD Rehberinde emsallere uygun fiyatın veya bedelin belirlenmesinde karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat, maliyet artı, yeniden satış yöntemleri geleneksel yöntemler olarak ele alınırken, kâr bölüşüm yöntemi ve işlemsel net marj yöntemi; işlemsel kâr yöntemleri olarak sınıflandırılmaktadır¹⁶⁸. Türk Vergi Sisteminde mükellefler OECD tarafından belirlenen yöntemlerden kendisi için en uygun olanını kullanabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak kendi belirleyeceği farklı bir yöntemi de kullanabilmektedir¹⁶⁹. Ancak mükellefin farklı bir yöntem teklif etmesi üzerine yöntemin geçerliliği için, Gelir İdaresi Başkanlığı'yla anlaşılması gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi, ulaşılması ve analizi güç olan bilgilerin varlığını gerektirdiğinden; işletmenin büyüklüğü ya da kontrol altındaki işlemlerin düzeyi ilkenin uygulanmasında ve emsal fiyat veya bedelin belirlenmesini zorlaştırmaktadır¹⁷⁰. Şunu da belirtmek gerekir ki emsallere uygunluk ilkesi, ekonomik gerçeklik ilkesiyle birbirine çok yakın konumdadırlar¹⁷¹. Emsallere uygunluk ilkesi, örtülü kazanç aktarımının önlenmesine

¹⁶⁵ Elitaş, Elitaş, Özkan, a.g.e., s. 30.

¹⁶⁶ Yardımcıoğlu, Özer, Demirel, a.g.m., s. 58.

¹⁶⁷ Kızılot, a.g.e., s. 53.

¹⁶⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, a.g.e., pp. 59-62

¹⁶⁹ KVK m.13/4-5; 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, s. 12.

¹⁷⁰ Elif Cenkeri, "Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde İdari Yaklaşımlar", *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2011/1, s. 30.

¹⁷¹ Sienna C. White, "Cost Sharing Agreements & The Arm's Length Standard: A Matter of Statutory Interpretation?", *Florida Tax Review*, Vol. 19, No: 3, 2016, s. 196.

yönelik uygulanan, ekonomik gerçeklik ilkesinin bir görünümüdür. Bu noktada emsal bedel veya fiyatın tespitinde belirlenen yöntemin ekonomik gerçeklik ilkesine uygun olması gerekmektedir.

a. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi; bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesi şeklinde gerçekleşmektedir¹⁷².

b. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır¹⁷³.

c. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış yöntemi; işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir¹⁷⁴.

d. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kârı göz önünde bulundurarak kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaşılır.

¹⁷² 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, s. 13.

¹⁷³ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, s. 15.

¹⁷⁴ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, s. 17.

Bu noktada, bu işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaşılır. İlk önce, ilişkili olmayan şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr miktarı belirlenmektedir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımından sonra toplam kârdan kalan kâr var ise, bu kâr üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler göz önünde tutularak ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmasıyla, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanmaktadır.

Dolayısıyla, gerekli düzeltmelerin yapılması sonucu bu yöntemde, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilmektedir. Kârın bölüşümü ise emsallere uygunluk ilkesine göre ve de ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır¹⁷⁵.

e. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir. İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artışı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır¹⁷⁶.

5. Transfer Fiyatlandırması ile Örtülü Kazanç Dağıtımının Sonuçları

Peçeleme işlemi olarak ele alınan¹⁷⁷ transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, vergi hukuku bakımından tümüyle değil, sadece emsal fiyat ya da bedeli aşan kısım bakımından sonuç doğurmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının vergi dünyasında yarattığı sonuçlardan ilki, alım-satım faaliyetleri ile örtülü kazanç dağıtan kurum açısından yapılan alım işlemlerinin gider olarak vergi matrahından indirilememesidir. Bir diğer sonuç ise; alım satım işlemlerinde kâr payı aktarılan kişiyi, kâr

¹⁷⁵ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, s. 19.

¹⁷⁶ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, s. 22.

¹⁷⁷ Akgül, a.g.t., s. 85.

payı olarak elde ettiği gelirin vergilendirilmesi hususudur. Bu noktada yapılması gereken; durumun tespit edilmesinden önce vergilemeye ilişkin işlemlerin düzeltilmesidir. Düzeltme işlemi, bir sonraki vergilendirme döneminde gerçekleşmek üzere, hem transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı tespit edilen kurum, hem de kazancın dağıtıldığı gerçek ya da tüzel kişi bakımından söz konusudur. Ayrıca kâr payı istisnasından yararlanmak isteyen mükellefler “karşı taraf düzeltmesi” ile istisna hükümlerinden de yararlanabilecektir¹⁷⁸.

Transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç aktarımına uygulanmak üzere özel olarak bir vergi cezası düzenlenmemiştir. VUK’ta yer alan vergi ziyayı cezası transfer fiyatlandırması ile ilgili tarhiyatlar için de geçerlidir. Uygulanacak vergi ziyayı cezası, örtülü kazanç aktarımı nedeniyle eksik ödenmiş ve tarh edilmiş vergi kadardır. Ayrıca, eksik tarh edilen vergiyle birlikte; normal son ödeme vade tarihi ile tarhiyatın yapıldığı tarih arasındaki gecikme süresi için de gecikme faizi hesaplanacaktır¹⁷⁹.

Bir örnekle durum şöyle ifade edilebilir. A kişisi ilişkili olduğu B şirketine temin ettiği bir parti mal satımı karşılığında 180.000 TL bedel almıştır. Oysa B şirketi –şirketin mali tablolarından anlaşıldığı üzere– benzer koşullarda aynı mal teslimi için 120.000 TL ödeme yapmıştır. Dolayısıyla emsal değer 120.000 TL olduğu anlaşılmaktadır.

Bu noktada B şirketi tarafından ilişkili kişi olan A’ya emsal bedelin üzerinde kalan kısım (180.000-120.000 = 60.000) kadar kazanç dağıttığı anlaşılmaktadır. Vergi incelemesi neticesinde ortaya çıkan bu durum; A kişisi ve B şirketi için farklı sonuçlar doğuracaktır. B şirketi; transfer fiyatlandırmasını gider olarak beyan ettiği için, KVK 11/c hükmüyle 60.000 TL’lik tutarın –indirilemeyen gider olarak kabul edilmesi nedeniyle– cezalı ve gecikme faizi ile birlikte ziyaa uğratılan vergiyi ödemekle yükümlü olacaktır. A kişisi ise, esasında kâr payı dağıtımı olan bu işlem nedeniyle ziyaa sebep olduğundan, cezalı ve gecikme faizi ile birlikte ziyaa uğratılan vergiyi ödemekle yükümlüdür. A kişisinin düzeltme hükümlerinden yararlanma durumu ise saklı kalacaktır.

¹⁷⁸ Gökbel, a.g.e., s. 170.

¹⁷⁹ Akgül, a.g.t., ss. 85-86.

B. ÖRTÜLÜ SERMAYE

1. Genel Açıklama

Şirketler kâr elde etmek için gerek duyduğu sermayenin tümünü öz kaynaklarından sağlamak zorunda değildir¹⁸⁰. Şirketler gerek duyulduğunda borçlanma yoluyla da giderlerini karşılayabilmektedir. Fakat şirketlerin borçlanma yolunu kötüye kullanarak avantaj elde etme durumları da mevcuttur. Borçlanma; ortakların birine diğerlerinin aleyhine olacak şekilde yarar sağlamak ya da faiz hesaplanarak veya ödenerek vergiye tabi kurum matrahının aşındırılması amacıyla da yapılmaktadır¹⁸¹.

Şirketlerin, ortaklarından veya ilişkili olan kişi ya da kurumlardan doğrudan veya dolaylı olarak elde ettikleri ve kullandıkları, emsallerine göre yüksek tutardaki yabancı kaynak, örtülü sermaye olarak telaffuz edilmektedir¹⁸². Örtülü sermaye yoluna başvurma öne çıkan nedenlerinden biri; borçlanma nedeniyle ödenen faizlerin kurumlar açısından gider olarak beyan edilerek ödenecek verginin azaltılmasıdır. Bir diğer nedense; borç ilişkisi sonucu ödenecek faizin, şirketlerin zarar açıklama durumlarında dahi alınarak kâr payı elde edilebilmesidir¹⁸³.

Örtülü sermayenin engellenmesine yönelik uluslararası düzenlemeler incelendiğinde OECD ve Avrupa Adalet Divanı'nın görüşlerinin ön plana çıktığı gözlenmektedir. Bu kapsamda OECD Model Vergi Anlaşmasının 25/5. maddesiyle “...kontrol edilen teşebbüslerin, mukim teşebbüslerden değişik veya daha ağır bir vergilemeye tabi tutulamayacağı...” ve 24/4. maddesiyle “...mukimine yaptığı faiz, gayrimaddi hak bedeli ve diğer ödemeler, söz konusu teşebbüsün vergilendirilebilir kazancının belirlenmesi amacıyla, bu ödemeler ilk bahsedilen Devletin bir mukimine yapılmış gibi, aynı koşullarda indirilebilecektir.” hükümleri örtülü sermayenin yasaklanmasıyla ilişkilendirilen hükümleridir. Anlaşma örtülü sermayeyi; kontrol altındaki teşebbüslere ve dar mükelleflere, mukim işletmelere kıyasla dezavantajlı bir durum yaratması koşuluyla yasaklayarak, akit devletlere sınırlı bir kısıtlama getirmiştir. AAD ise çeşitli kararlarında “ayrımcılık yapmama ilkesi” çerçevesinde örtülü kazancı değerlendirerek, örtülü kazanç sayesinde avantajlı durumu gelen şirketlerin bu

¹⁸⁰ Öncel, a.g.e., s. 173.

¹⁸¹ Kızılot, a.g.e., s. 451.

¹⁸² Öncel, a.g.e., ss. 173-174.

¹⁸³ Işık, a.g.e., s. 251.

faaliyetlerini, birtakım şirketlerin haksız olarak menfaat elde etmeleri gerekçesiyle, ayrımcılık yapmama ilkesine aykırılık olarak nitelendirmektedir¹⁸⁴.

Türk Vergi Sisteminde örtülü sermaye müessesesi KVK'nın 12. maddesinde düzenlenmiştir. Şirketlerin ortaklara ya da ilişkili kişilere yaptıkları borçlanmaların örtülü sermaye olarak ele alınabilmesi için yapılan borçlanmanın; hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşıyor olması gerekmektedir¹⁸⁵. Ayrıca KVK'nın 11. maddesiyle örtülü sermaye aktarımı sayılan bu borçlanmalar kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirilmektedir.

Kanuni düzenlemeden anlaşılacağı üzere şirket tarafından alınan bir borcun örtülü sermayenin niteliği taşıması için bazı özelliklerinin varlığı aranmaktadır¹⁸⁶. Öncelikle yapılan borçlanma, ortaklardan ya da ortaklarla ilişkili kişilerden alınması, sonra da borcun işletmede kullanılması ve de kullanılan borcun hesap dönemi başındaki şirket öz sermayesinin üç katını aşmış olması şarttır. Bu şartların varlığı halinde, aşan kısım örtülü sermaye olarak değerlendirilmektedir.

Ayrıca, yapılan düzenlemeyle, kurumların ortaklarına borçlanmaları tamamen yasaklanmamıştır. Örtülü sermaye düzenlemesinin asıl amacı, öz sermaye üzerinden ödenen faizlerin gider yazılmasını önlemek olsa dahi¹⁸⁷, öz sermayenin üç katına kadar yapılan borçlanmalar örtülü sermaye olarak değerlendirilmez.

2. Örtülü Sermayenin Unsurları

Türk Vergi Sistemine göre bir borçlanmanın, örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi için şu unsurları taşıması gerekmektedir:

-Borçlanma kurumun ortağından ya da ortakla ilişkili kişilerden yapılmalıdır. Ortak kavramında, ortaklık payı oranı veya başkaca herhangi bir şart düzenlenmemiştir¹⁸⁸. Bu durumun istisnası ise borçlanmanın İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında (Borsa

¹⁸⁴ Emrah Ferhatoğlu, "Uluslararası Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye", *Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan*, Ankara, 2014, ss. 310-322.

¹⁸⁵ Mehmet Erdoğan Öcal, "Dönem Sonu İşlemleri ve Transfer Fiyatlandırması/Örtülü Sermaye", *Vergi Sorunları Dergisi*, C.35 , S.291, 2012, ss.12-13.

¹⁸⁶ Hakan Arslaner, "Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Finansman Giderleri ve Düzeltme Kaydı", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2013/2, s.40.

¹⁸⁷ Gökbel, a.g.e., s.172.

¹⁸⁸ Fehmi Ege, "Örtülü Sermaye Üzerine", *Mali Çözüm*, Temmuz-Ağustos 2015, s.201.

İstanbul) işlem gören şirketlerden edinilmesidir. Bu durumda, borçlanılan şirketin ya da gerçek kişinin ortak olarak nitelendirilmesi için; borçlanan şirkette en azından %10 ortaklık payının varlığı gerekmektedir. Ayrıca “ortakla ilişkili kişi” kavramı; transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesinde yer alan “ilişkili kişi” kavramından farklı ve dar olarak ele alınmaktadır. KVK 12/3’e göre ortakla ilişkili kişi; *“ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu”* ifade etmektedir.

-Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için bir diğer şart yapılan borçlanmanın işletmede kullanılmış olmasıdır. Bu borcun yatırım ya da işletme harcamalarında kullanılmadan başka bir kuruma aktarılması durumunda örtülü sermaye söz konusu olmayacaktır¹⁸⁹.

-Dönem içerisinde alınan borcun, dönem başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir. Ortak veya ortaklarla ilişkili kişilerden yabancı para birimiyle alınan borçlanmaların hesaplanmasında, borcun alındığı tarihteki döviz kuru esas alınmaktadır. 5422 Sayılı eski KVK’da öz sermaye ile borçlanma arasındaki bu oran “emsallerine oranla bariz bir farklılık” olarak düzenlendiği için; örtülü sermayenin tespitinde ciddi zorluklar yaşanmaktaydı. Danıştay konu ile ilgili bir kararında¹⁹⁰, sermayesinin 369 katı oranında şirketin borçlanabilmesinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun düşmeyeceğini ifade ederek, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğuna karar veren mahkeme, peçeleme işlemlerinin geneline nüfuz eden “tipiklik” sorunsalını, ekonomik gerçekliğe götüren “iktisadi, ticari ve teknik icaplar”a kıyasla somut olayı çözüme kavuşturmuştur. Mevcut yasal düzenlemeyle örtülü sermayenin tespitinde, yapılan borçlanmanın öz sermayeye oranının nicel bir ölçüye bağlanmasının; eski düzenlemeye kıyasla örtülü sermayenin tespitini kolaylaştırdığı söylenebilir.

-Örtülü sermayenin hüküm ve sonuçlarının uygulanmasında yapılan borçlanmanın tamamı yerine, öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye sayılmalı ve bu kısım

¹⁸⁹ Gökbel, a.g.e., s. 174.

¹⁹⁰ Dnş., 3. D., 22.4.1998, E. 1997/289, K. 1998/1350.

ilişkin giderler, kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmelidir¹⁹¹. Şirketlere mal veya hizmet alımı için verilen avansların şirketler açısından bir finansman kaynağı olması¹⁹², vergisel çıkar sağlamak isteyen mükellefler açısından bu durumun kötüye kullanılmasına sebep olabilir¹⁹³. Bu nedenle kredi sözleşmeleriyle birlikte avans işlemleri de örtülü sermaye unsuru taşıyabilmektedir.

3. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

Kuruluş amacı holdingler içerisindeki şirketlere finansman sağlamak olan finans şirketlerinin varlığı ve vergi kanunlarını peçeleme amacı taşımaksızın ya da vergisel çıkar sağlama amacı olmadan yapılan borçlanmaların örtülü sermaye kapsamı dışına alınması KVK 12/6 maddesiyle gerekçelendirilmiştir. Bu kapsamda yapılan borçlanmaların bazıları örtülü sermaye olarak nitelendirilmemektedir. Bu borçlanmalar;

-Ortakların veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar. Bu kapsamda kurumun kasasında bulunan paralar ile çekler, altın, devlet tahvili, hazine bonosu ve Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya Borsa İstanbul'da işlem gören değerli kağıtlar dışındaki her türlü teminat gayri nakdi teminat olarak kabul edilmektedir¹⁹⁴.

-Ortakların veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar. Bu hususta önemli olan nokta, kredinin temin edildiği şartlarda kullanılmasıdır. Ortaklar veya ortaklarla ilişkili kişiler temin ettikleri kredileri, aynı şirkette kullanmak yerine, krediyi şirketler arasında paylaşırabilmektedirler. Ayrıca temin edilen kredinin kullanılması şartlarında bir değişiklik olursa bu durum doğrudan örtülü sermaye kapsamında değerlendirilemeyecektir. Borçlanma tutarının dönem başı öz sermayenin üç katını geçtiği anda yapılan borçlanma örtülü sermaye niteliği taşıyacaktır.

-5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar. İlgili yasaya göre banka kavramı ise; mevduat bankaları ve katılım

¹⁹¹ Mehmet Şentürk, "Örtülü Sermaye Hesaplamasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 2014, S.309, ss. 39-41.

¹⁹² Gökbel, a.g.e., s. 175.

¹⁹³ Murat Dayanç, "Örtülü Sermaye Müessesinde İstikrazlar Kavramının Niteliği", *Vergi Dünyası*, S. 234, 2001, s. 107.

¹⁹⁴ Gökbel, a.g.e., s. 176.

bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını kapsayacak şekilde ele alınmaktadır¹⁹⁵. Bu kurumların ortakları ya da ortaklarla ilişkili kişilerden borçlanmaları örtülü sermaye niteliği taşımamaktadır.

-3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri ve 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktöring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar. Böylece, finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktöring şirketleri ve finansman kuruluşlarının yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında nitelendirilemeyecektir.

4. Örtülü Sermayenin Sonuçları

Örtülü sermayenin sonuçlarını, borçlanma işleminin taraflara etkisine göre iki farklı boyuttan incelemek gerekmektedir. Ortaklar veya ortaklarla ilişki kişiler açısından, kredi bedeli olarak ortağa ödenen faizler; kâr payı dağıtımı niteliği taşımaktadır¹⁹⁶. Dar mükellef kurumun ana şirkete ödediği faizler ise ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilecektir¹⁹⁷. Kurum açısından ise; örtülü sermaye nedeniyle ödenen faiz, kur farkı vb. giderlerin Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinin b fıkrası hükmünce matrahın belirlenmesinde gider olarak indirilemeyecek, bu giderlerin indirilmesi sonucunda ise kurum kazancının yanlış tespiti söz konusu olacaktır.

Örtülü sermaye aktarımının sonucunda kazancın eksiksiz olarak beyan edilmemesi nedeniyle, hem borç veren hem de borçlanan tarafından yapılan işlemler düzeltme işlemine konu olabilmektedir. Örtülü sermaye aktarımı nedeniyle faiz kur farkı ve benzeri indirilemeyen giderlerin, borç alan kurum tarafından geçici vergi döneminde düzeltme beyanamesi ile beyan etmesi, sonrasında tahakkuk eden verginin kesinleşmesi ve de ödenmesi halinde, borç veren kurum ya da kişi tarafından da düzeltme işlemi yapılabilecektir. Düzeltme işlemi sonucunda borç veren kurum ya da kişi iştirak kazançları

¹⁹⁵ 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, R.G. T. 01/11/2005, R.G. No. 25983, md. 3.

¹⁹⁶ Öncel, a.g.e., s. 182.

¹⁹⁷ Gökbel, a.g.e., s. 177.

istisnası hükümlerinden yararlanabilmekte, ayrıca kur farkı kazancı kurum ya da kişinin vergiye tabi kazancına konu olmamaktadır¹⁹⁸.

Örtülü sermaye aktarımı işleminin vergi incelemesi sonucu ortaya çıkması durumunda ise, örtülü sermaye aktarımının her iki tarafı için de vergiye tabi kazancın tam olarak beyan edilmemesi anlamı taşıyacağından, idare tarafından cezalı tarhiyat yapılacaktır. Bu durumda kişi ya da kurum vergi aslıyla birlikte bir kat vergi ziyayı cezasını da ödemekle yükümlü olacaktır.

C. DİĞER GÖRÜNÜMLER

Peçeleme işlemlerinin Türk Vergi Sistemindeki görünümü olarak transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımı ile örtülü sermaye aktarımı konusu ön plana çıksa dahi, peçeleme işlemleri; vergi yasalarında yapılan düzenlemelerin kötüye kullanılmasıyla gerçekleştiğinden, Türk Vergi Sisteminde peçeleme işlemlerinin çok sayıda görünümü ve bu görünümlerin engellenmesine yönelik birçok özel düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemelere ve görünümlere şöyle örneklendirilebilir¹⁹⁹:

- *“Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa re’sen tarhiyat yapılır”*(VUK m.30/6). Hüküm ile mükelleflerin peçeleme işlemleriyle iktisadi gerçekliği çarpıtarak gerçeği yansıtmayan beyanlarda bulunmaları yaptırıma bağlanmaktadır.

- VUK m.228/3’te yer alan *“Yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi”* ve *“miktarın işin genişliğine ve mahiyetine uygun olması”* gereklilikleri ile gerçekte olmayan giderlerin kanuni gider olarak gösterilmesi kanunen yasaklanmıştır.

- Mükelleflerin ücret olarak elde ettikleri unsurları, gerçek olmayan bir görünümle gizleme çabaları GVK m.61/2 *“Ödenek, tazminat ... başka adlar altında tayin edilmiş olması ... onun niteliğini değiştirmez”* hükmüyle yasaklanmıştır.

¹⁹⁸ Gökbel, a.g.e., s. 477.

¹⁹⁹ Açar, a.g.m., s. 152.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA PEÇELEME VE MUVAZAA İŞLEMLERİNİ ÖNLEMeye YÖNELİK MÜESSELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. YASAL DÜZENLEMELER

A. VERGİ HUKUKUNA ÖZGÜ KURUMLAR

1. Kanuni Karineler

Karinenin açıklanması maddi hukuk ve usul hukuku açısından hükümlerin uygulanmasında ve yorumlanmasında önem taşıyan bir olgudur. Etimolojik açıdan “belirti” ya da “karışık bir işin çözümlenmesine yarayan ipucu” anlamı taşıyan kavram¹; hukuk literatüründe “bilinen bir gerçekten yola çıkarak bilinmeyen bir durum hakkında çıkarım yapmak” anlamıyla yer almaktadır. Karineler kanun ya da hakim tarafından çıkarılmasına göre kanuni ve fiili karine olarak ikiye ayrılmaktadır².

“Hayatın olağan akışı” olarak da ifade edilen³ fiili karineler; hakimin insan ve yaşam konusundaki deneyimlerinden yararlanarak varlığı bilinmeyen durumlar hakkında çıkardığı sonuçlardır. Belli bir olaydan belli olmayan olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçlar yasal karineleri oluşturmaktadır. Ayrıca yasal karineler de kendi içerisinde aksi ispat edilen ve aksi ispat edilemeyen karineler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Ticari hayatın gereği olarak yapılan ve hukuk dünyasında sonuç doğuran işlemler aynı zamanda soyut normların ihlaline de sebep olabilmektedirler. Soyut normun ihlaline sebep olan işlemin kesin olarak tespit edilememesi durumunda, işlemin ya da işlemin sonuçlarına ilişkin bulgular işlemin tespitinde bir veri olarak kullanılabilir. Aynı şekilde verginin konusunu oluşturan işlemlerin öncesine veya bu işlemin sonuçlarına ilişkin veriler gerçek iktisadi ilişkinin tespitinde önemli bir noktadır. Bu noktada vergi

¹ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_&arama=gts&guid=TDK.GTS.5774dafd9e3516.80331015 (25.05.2016).

² Sema Taşpınar, *Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü*, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.45, S. 1-4, 1996, s. 534.

³ Fatma Tülay Karakaş, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.63, 2013/3, s. 744.

hukukunda karineler; iktisadi gerçekliğin tespitinde kullanılan bir varsayım yöntemi niteliği taşımaktadır.

Peçeleme işlemleri ile vergisel sonuçları olan muvazaalı işlemler, VUK 3/B maddesi başta olmak üzere özel veya genel amaçlı vergi yasaları ile önlenmeye çalışılmıştır. Vergi kanunlarının özüne aykırı olan bu işlemlerin tespitinde karineler sıklıkla kullanılmaktadır. Şunu da belirtmek gerekir ki; vergi hukukunda var olan tüm karineler peçeleme ve muvazaalı işlemlerin önlenmesinde rol oynayan bir kurum niteliği taşımamaktadırlar. Örneğin; mükelleflerin yapmış oldukları beyanların doğru olduğunu kabul edilmesi esasına dayanan⁴ “ilk görüş karinesi”, mükelleflerin vergiyi dolanma amaçlarını engelleyen bir karine olarak ele alınmamalıdır.

Kanuni karine olarak ele alınan karineler, yasal bir ön kabule dayandığı için uygulamada birbiriyle çelişen durumlar yaratmamaktadır. Bu konuda gayrimenkul sermaye iratlarında geçerli olan emsal kira bedeli uygulaması yasal karine uygulamasına örnek gösterilebilir. Uygulamaya göre; bir mükellefin kira akdinde kararlaştıracağı emsal kira bedelini belirleyen ilgili hüküm gereğince, emsal kira bedelinin altındaki kira ilişkisi veya bedelsiz olarak kiralama durumlarında ispat yükü karinenin aksini iddia eden taraf olan mükellefe düşmektedir⁵. Anlaşılacağı üzere kanuni karineler kesin bir sonuç öngörmektedirler.

Vergi hukukunda görünüşte vergi normlarına uygun ancak özü itibarıyla vergi yasalarını ihlal eden işlemlerin tespitinde uygulanan fiili karine ise “hayatın normal akışı karinesi”dir. Hayatın olağan akışı ile kastedilen; hayatta sık sık tekrar eden, tekrarlanması ihtimal dahilinde olan olaylardan veya bilimsel ve teknik bilgilerin oluşturduğu ve kendilerini oluşturan somut olaylardan bağımsız hale gelmiş kurallardır⁶. Yargı kararlarında veya vergi inceleme raporlarında bu karine terim anlamıyla ifade edilmese dahi, iktisadi gerçeklik bu karinenin uygulanması sonucu tespit edilmektedir. Hayatın

4 Durmuş, a.g.m., s. 514.

5 Zübeyir Bakmaz, “Yargı Kararları Işığında Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, *Mali Çözüm*, S.90, 2008, s. 183

6 Eda Özdiler Küçük, *Vergi Hukukunda Karineler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 87.

normal akışı kavramı yerine; VUK'da ticari teamüllere ve iktisadi icaplara uygunluk⁷, normal ve mutata duruma uygunluk⁸ terimlerin benimsendiği ve kullanıldığı görülmektedir.

Muvazaalı işlemlerin ve peçeleme işlemlerinin önlenmesine yönelik karinelere ilişkin Danıştay ve Yargıtay kararlarından bazıları aşağıdaki gibidir.

-“Mükellef adına yapılan 1 kuruluş tutarındaki ödemenin davacı tarafından yapıldığının kabulü iktisadi icaplara uygun düşmediği gibi hayatın olağan akışına göre normal bir durum da sayılamayacağından söz konusu ödeme nedeniyle zamanaşımı süresinin kesildiğinden bahsedilemez”⁹. Bu karar doğrultusunda şu söylenebilir ki; iktisadi gerçeklik her durumda mükellef aleyhine sonuç doğuran bir olgu değildir. Kararda mükellef lehine tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağının, sembolik bir rakam olan 1 kuruluş gibi bir ödeme ile zamanaşımı süresinin kesilmesinin mümkün olmayacağı görüşüne sahip daire, yapılan ödemenin hayatın normal akışına uygun olmadığına karar vermiştir.

-“Alışları kayıt dışı tutularak gizlenmeye çalışılan LPG'nin daha kârlı olan otogaz olarak satıldığının kabulü, ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına daha uygun olacaktır”¹⁰. Dökme LPG'nin hayatın olağan akışında otogaz olarak satılacağını karineten kabul eden mahkeme, Özel Tüketim Vergisi'nin bu ön kabule dayanarak tarh edilmesini hukuka uygun bulmuştur.

-“İşletme sahibi veya paydaşlarının kredi kartı ve işletmeye tahsis edilen POS cihazı aracılığıyla yapılan işlem kural olarak, işletmenin; işletme sahibi veya paydaşına, işletmenin uğraş konusuna giren emtia veya hizmet teslimi yaptığını ifade eden bir işlemdir”¹¹.

-“Döviz alım satımı işi yapan kişiye, davacının karşılıksız olarak borç para vermesi; alan kişinin de kredi kullanarak borç para alması ekonomik ve ticari icaplara aykırı olduğu gibi; herhangi bir sözleşme ile kanıtlanamayan bu tür bir iddianın normal ve mutata olana uygunluğu da söylenemez”¹².

⁷ “22.11.2008 tarihinde yapılan 1 kuruluş tutarındaki ödemenin davacı tarafından yapıldığının kabulü iktisadi icaplara uygun düşmediği gibi ...” Dnş., 3. D., T. 25.09.2012, E. 2010/4340, K. 2012/3047.

⁸ “Davacı tarafından, normal ve mutata duruma uygun olmayan, alışlara konu dökme LPG'nin aynı şekilde satışının yapıldığını kanıtlayacak herhangi bir belge de sunulmadığından ...” Dnş., 7.D., T. 17.06.2009, E. 2008/5507, K. 2009/3054.

⁹ Dnş., 3. D., T 25.09.2012, E. 2010/4340, K. 2012/3047.

¹⁰ Dnş., 7. D., T. 17,06,2009, E. 2008/5507, K. 2009/3054.

¹¹ Dnş., VDDGK, T 16.04.2010, E. 2008/371, K. 2010/182.

¹² Dnş., 7. D., T. 05.10.2005, E. 2001/759, K. 2005/2272.

-“Çıkan yangın sonucu evraklarının yandığı tespit edilen davacının, demirbaşlarının defterlerde kayıtlı olmaması nedeniyle zarar görmediği kabul edilemez”¹³. Mahkeme, şekil şartlarına uygun olarak demirbaş kaydı yapmayan davacının vergi borçlarının terkinin müessesesinden yararlanmasında bir hukuka aykırılık görmemiştir.

-“Mükellef kurumun en büyük ortağı olan D.. Y.. H.. A.Ş. tarafından anılan o.s., şirketlerin gerçekleştirdiğini ileri sürdüğü ithalat ve alım işlemlerine kefalet vererek bu firmaların ticari risklerini üstlenmiş ve yine gerçekte vadeli alınan mal bedellerini anılan o.s. firmalara peşin olarak ödemek suretiyle mükellef kurum aleyhine ilave finansman maliyeti oluşmasına yol açılmıştır. Belirtilen şekilde bir ticari ilişki iktisadi icaplara, ticari icaplara ve teknik icaplara uygun değildir”¹⁴. Ekonomik gerçeklik ilkesi göz önünde bulundurularak verilen kararda mahkeme; mükellefle kurumlar arasında ticari bir ilişki olmaması nedeniyle kurum adına düzenlenerek ticari defterlerine gider olarak kaydedilen faturaları, gerçek bir duruma dayanmadığı halde gerçek bir durum varmış gibi düzenlenmesi sebebiyle, “sahte belge” olarak nitelendirmiştir.

2. Anayasal Vergileme İlkeleri

Demokrasiyi temel anlamda savunan hukuk sistemlerinde evrensel değerlerin karşılığı olan ilke ve esaslar mevcuttur. Bu ilke ve esaslar toplumda uygulanan hukuk kurallarının temeli olması nedeniyle hukukun temel ilkeleri olarak adlandırılmaktadır. Anayasa metinlerinde düzenlenen bu ilkelerin¹⁵ vergi ilişkisini etkileyen boyutuna anayasal vergileme ilkeleri denilmektedir. Başlıca anayasal vergileme ilkeleri; verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, verginin yasallığı ilkesi, vergilemede genellik ve eşitlik ilkesi olarak açıklanabilir¹⁶.

Muvazaalı işlemler ve peçelemenin anayasalarda yer alan bu ilkelerle ilişkisi, bu işlemlerin yapıldığı anda ilkelerle bağdaşmayan durumların meydana gelmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Muvazaalı işlemlerin ve peçelemenin anayasal ilkelere aykırılık oluşturması, oluşturulan yapay görünümü vergileme açısından geçersiz kılmaktadır.

¹³ Dnş., 3. D., T. 31.05.200, E. 1998/3239, K. 2000/2096.

¹⁴ Yargıtay, 19. D., 10.12.2015, E. 2015/2797, K. 2015/8510.

¹⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Yayın No:8, 1997, ss. 13-14

¹⁶ Metin Taş, *Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi*, Bursa, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı, 1994, ss. 8-14.

Örneğin; yasaların özüne aykırı olan bu işlemlerle menfaat sağlayan mükellefler, vergi ilişkisi açısından aynı konumda bulunan mükelleflere oranlar daha az vergi ödemektedir. Bu durumda aynı konumda olan mükelleflerin aynı oranda vergilendirilmesine dayanan vergilemede eşitlik ilkesi¹⁷ ihlal edilmiş olacaktır. Eşitlik ilkesine istisna olarak getirilen düzenlemeler ise ancak şu koşullar altında anayasaya uygun kabul edilmelidir¹⁸:

-Hüküm genel nitelikte olmalıdır.

-Ekonomik, sosyal veya mali sebeplerle tanınan istisna ve muafiyetlerle eşitlik ilkesine istisna getirilebilir.

-Devlet kolay vergilendirilebilir kaynaklara yönelmesi eşitlik ilkesine istisna getirebilmesi için yeterli bir neden sayılmamalıdır.

Vergilemede eşitlik ilkesi doğrultusunda, kanunların sözüne uygun fakat özüne aykırı olan işlemlerin varlığı kabul edilemez bir durumdur.

Muvazaalı işlemler ve peçeleme işlemleri, vergilemenin adil bir şekilde yapılmasını savunan ve sosyal devlet ilkesine dayanan¹⁹ vergilemede adalet ilkesiyle de yakın ilişki içerisindedir. Vergilemede adalet ilkesi uyarınca vergi kanunları adaletli olarak düzenlenmeli ve herkes kendi koşulları çerçevesinde adil bir ölçü ile vergilendirilmelidir²⁰. Denkleştirici ve dağıtıcı adalet anlayışını birlikte gerçekleştirmeyi amaçlayan vergilemede adalet ilkesi²¹ çerçevesinde düzenlenen sakatlık indirimi gibi istisna ve indirimlerin sağladığı vergisel avantajın, yasanın amacına aykırı olarak kullanımı durumunda adil bir vergilemeden söz edilmesi mümkün olmayacaktır. Anayasa koyucunun genel olarak toplumun dezavantajlı kesimlerine yönelik yaptığı bu düzenlemelerin muvazaalı işlemler ile peçelemeye kötüye kullanımları ise başta anayasal vergileme ilkeleri olmak üzere vergi kanunlarıyla yasaklanan davranışlardır.

¹⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., ss.23-24.

¹⁸ Abdullah Tekbaş, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, 2009, ss. 229-230.

¹⁹ Gülsen Güneş, “Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Hayat Standardı Esası”, *Prof. Dr. Aysel Çelikel’e Armağan, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, Yıl: 19/20, İstanbul, 2001, s. 353.

²⁰ Adnan Gerçek vd., “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.63, C.1, 20014, s. 94.

²¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 23.

Verginin ekonomik bir değere oturtulması anlamına gelen²² verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin kanunun özüne aykırı işlemlerle ilişkisi mali gücün tespiti ve mali güçle orantının bozulması noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu noktanın önemi mali gücün ölçümü²³ ve verginin mükellefin mali gücüyle orantılı olup olmadığının ölçülmesinin²⁴ mükelleflerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi için zorunluluk oluşudur. Mali gücün ölçümünde muvazaalı işlemler ve peçeleme işlemleriyle ilgili yaşanan temel sorun ise, mükelleflerin mali güçlerinin gerçek mali güçlerinden farklı olarak gösterme çabalarıdır. Bu çabalar mali güce orantılı vergileme ilkesine tezat bir durum oluşturmaktadır.

Açıklanan ilkelerin ve diğer anayasal vergileme ilkelerinin muvazaalı işlemler ve peçeleme işlemleriyle tezat oluşturduğu uygulamada rastlanan bir durumdur. Konu ile ilgili Danıştay kararlarından bazıları aşağıdaki gibidir.

*‐Serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan tüm kazançları değil, sadece faaliyet konusu ile sınırlı olarak elde ettikleri kazançlarına vergi istisnası getirilen mükellefin diğer kazançlarını da serbest bölgedeki yaptığı faaliyete ilişkilendirerek vergi istisnasından yararlanılamaz‐*²⁵. İlgili kararın gerekçesi ise şöyle ifade edilmiştir: *‐Vergi muafiyet ve istisnalarını düzenleyen kurallarda öngörülen koşulların, yasa yapıcının bu düzenlemeleri öngörüüş amacına aykırı ya da bu amacı aşarak uygulanması, Anayasanın 73'üncü maddesinde eşitlik ilkesinin yansıması olarak yer alan, mali güce göre vergilendirme ve vergi adaletine aykırı sonuç yaratır. Bu nedenle yasadaki istisna hükümlerinin uygulanmasında, söz konusu yasa amaçlarının göz önünde bulundurulması gereklidir‐*.

‐3717 sayılı yasanın 2'nci maddesinde damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağı açıkça düzenlenerek gelir vergisinden müstesna tutulan yol gideri ve tazminatlıardan farklı olarak, aynı yasanın 2/A(mülga) maddesinde vergiden müstesna olduğuna ilişkin bir düzenleme yapılmayan ve gelir vergisi kanunu hükümlerine göre vergilendirilmesi gereken fazla çalışma ücreti yorum yoluyla gelir vergisinden müstesna

²² Adnan Gerçek vd., ‐Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar‐, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 63, S. 1, Y. 2014, s. 93.

²³ Gözde Erkin, ‐Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler‐, Ankara Barosu Dergisi, 2012/3, s. 244.

²⁴ Billur Yaltı Soydan, ‐Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak‐, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Bodrum, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, ss. 93-94.

²⁵ Dnş., VDDGK, T. 21.03.2012, E. 2010/593, K. 2012/90.

tutulamaz. Bu durum verginin yasallığı ilkesine de aykırıdır”²⁶. Kararın gerekçesi şu şekildedir: “Vergilendirme alanında muafiyet ve istisna hükümlerinin yorum yoluyla genişletilmesi veya daraltılması Anayasal güvence ifade eden yasallık ilkesine aykırı düşeceğinden, öngörüldüğü kuralda veya Gelir Vergisi Kanununda vergiden müstesna tutulmayan ve gelirin unsurlarına dahil olan her türlü kazanç ve iradın vergilendirilmesi zorunlu olduğu halde, 3717 sayılı Yasanın 2'nci maddesinde damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacak olan yol giderleri ve tazminatlara benzer bir düzenleme olarak izleyen maddede düzenlenen fazla çalışma ücretinin de gelir vergisinden müstesna olmasının hukuka daha uygun düşeceği yorumuna dayanılarak verilen vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir”.

–“Yurtdışından Türkiye’ye televizyon yayını yapan şirket ile bağitlanan sözleşme gereği reklam gelirlerinin tamamının Türkiye’de faaliyet gösteren bir şirket tarafından elde edilmesi daimi temsilcilik olarak kabul edilmeli ve yayın giderleri göz önünde tutularak dar mükellefiyet hükümleri uygulanmalıdır”²⁷. Danıştay bu kararında açıkça eşitlik ilkesine vurgu yapmasa da, verilen kararla şirketin aynı durumda olan dar mükelleflere nazaran daha az vergi ödemesinin önüne geçilmiş ve vergilemede eşitlik ilkesi korunmuştur.

3. İşlemlerin Tipikliği ve Kıyas Yasağı

Kanuni unsur olarak da kullanılan tipiklik; eylemin yasada yazılı tanıma uygun olmasıdır²⁸. Ceza hukukunda tipiklik bir kabahat ya da suçun varlık şartlarından ilkidir²⁹. Vergi hukuku alanında ise tipiklik kavramı, ceza hukukunda doğup gelişen³⁰ tipiklik unsurundan daha geniş ele alınarak “vergi yasalarına uygunluk” anlamında kullanılmaktadır³¹. Bunun nedeni ise ceza hukuku alanında uygulanan kanunilik ilkesinin;

²⁶ Dnş., 3. D., T. 29.11.2006, E. 2006/1401, K. 2006/3160.

²⁷ Dnş., 4. D., T. 06.11.1996, E. 1996/2143, K. 1996/3935.

²⁸ Uğur Alacakaptan, *Suçun Unsurları*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 372, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975, s. 29.

²⁹ Arif Naci Sucuoğlu, “Ceza Hukukunda Görevi Kötüye Kullanma Suçları”, *Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s. 36.

³⁰ Selahattin Keyman, “Tipiklik ve Ceza Hukuku”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 37, S. 1-4, s. 59.

³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., ss. 31-32.

vergilemenin kişinin mülkiyet hakkıyla ilgili bir alana temas etmesi nedeniyle vergi hukukunu düzenleyen kanunların tamamında söz konusu olması olarak açıklanabilir.

Ayrıca tipik bir işlemin belirlenmesinde kıyas yasağı göz önünde bulundurulması gereken bir husustur. Kanunun açık olarak kıyasa izin verdiği durumlar ve içini uygulamanın yahut doktrinin doldurması için bırakılan boşluklar hariç, kanun boşluklarının vergi hukukunda doldurulması ve bu suretle hakim tarafından hukuk yaratılması mümkün değildir³². Bu nedenle soyut normda belirtilen tipikliğin kıyas yasağı gözetilerek ele alınması gerekmektedir.

Yapılan işlemlerinin tipik işlem olarak ele alınması için işlemin vergi kanunlarında düzenlenen soyut normla örtüşmesi gerekmektedir³³. Kanunun lafzına uygun özüne aykırı olan muvazaalı işlem ve peçeleme işlemlerinin vergi kanunlarıyla ilişkilendirilmesi ise iki farklı açıdan yaklaşılması gereken bir husustur. İlk olarak yaptığı işlemin vergi normlarına uygun bir işlem olduğunu savunan mükellef; yaptığı işlemin yasaklayıcı olmayan vergi normlarına uygunluğunu iddia ederek yaptığı işlemin tipik bir işlem olduğunu savunmaktadır. Diğer taraftan yapay bir görünüm oluşturularak vergisel avantaj kazanılmaya çalışıldığı iddiasında olan vergi inceleme raporu ya da mahkeme işlemin, “gerçekte” yapılan işlemden farklı bir görünüm oluşturmak amacıyla yapıldığını iddia etmektedir.

“Bir finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak koşuluyla, bu kanun veya ilgili mevzuatı uyarınca yetkilendirilen kiralayan tarafından finansman sağlamaya yönelik olarak bir malın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi” olarak ifade edilen³⁴ finansal kiralama sözleşmeleri konunun açıklanması adına örnek olarak gösterilebilir. Kiralama sözleşmesi yerine vergisel açıdan daha avantajlı olan finansal kiralama sözleşmeleri ile işlem tesis eden mükellefin hukuk sisteminin tanıdığı alternatif durumlardan birini tercihi, yapılan işlemin peçeleme ya da muvazaalı işlem olarak ele alınmasına neden olmamalıdır. Yapılan işlemin soyut norma uygunluğu çerçevesinde değerlendirildiğinde; finansal kiralama şirketleriyle yapılan ve ekonomik gerçeklik ile

³² İmran Arıtı Erdem, “Vergi Hukukunda Hakimin Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2016/2, s. 16.

³³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku, a.g.e., s. 64.

³⁴ 6361 Nolu Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, R.G. Tarih: 13.12.2012, R.G. No. 28496.

örtüşen bu işlemlerin tipik bir işlem olması koşuluyla, somut olayda muvazaalı işlem ve de peçelemen söz edilemeyecektir. Bu nedenle işlemlerin tipikliği, ekonomik gerçeklik ilkesiyle birlikte değerlendirilerek yapılan işlemin muvazaalı işlem veya peçeleme işlemi olup olmadığı sonucuna varılmalıdır.

Tipikliğin belirlenmesi ise yasa metinlerinin yorumlanması faaliyetiyle mümkün olmaktadır. Uygulamada tipikliğin; muvazaalı işlem ve peçeleme işlemleri karşısında uygulamasında bir sabite bulunmamasıyla birlikte konu özelinde Danıştay kararları aşağıdaki gibidir.

- *“Katma değer vergisinin indirilebilmesi, teslimin; faturayı düzenleyen tarafından faturada gösterilen konu, birim fiyat ve tutarla ve faturayı kayıtlarına dahil eden tarafa yapılmasına bağlı olduğu, şeklen faturada yer alan katma değer vergisinin yüklenilmiş bir vergi kabul edilemeyeceğinden vergi indirim de yapılamayacaktır”*³⁵. Kararda somut olaydaki vergi iadesinin tipik bir işlem olmadığından hareketle vergi indirim isteminde hukuka uygunluk bulunmamıştır.

- Ticari faaliyetini bitirdiği bildiriminde bulunan mükellefin, iktisadi gerçeklikte ticari faaliyetine devam ettiğini iddia eden vergi inceleme raporuna ilişkin ilgili mahkeme; *“Salt teslimin ticari faaliyetin bitirilmesi bildiriminden sonra yapılmış olması ticari faaliyetin devam ettiğinin kabulü mümkün değildir”*³⁶ argümanı ile yapılan işin bırakıldığına ilişkin bildirim ticari faaliyetin sonlandırılması açısından tipik bir işlem olarak kabul etmiştir.

- *“Mükelleflerin alış faturalarında gösterildiği katma değer vergisinin ödenmemesinden faturayı düzenleyenle birlikte sorumlu tutulmaları ve alış faturalarının gerçek bir ticari ilişkiye dayanmaması sebebiyle indirim hakkından yararlanmaları mümkün değildir”*³⁷. İlgili kararda; mükellefin işlemlerine yönelik düzenlenen vergi inceleme raporunda sözü geçen *“...muhasbeci mali müşavir ...'un, muhasebesini tuttuğu dönemde şirketin ciddi bir firma olduğunu, asansör tamir, bakım ve servis işiyle uğraştığını, şirket ortaklarının kendi aralarında çıkan anlaşmazlık sonucunda hisselerini devrettiklerini, bu tarihten sonra matrahların yüksek olması kendisinde faaliyetlerinin gerçeği yansıtmadığı fikrini uyandırdığından muhasebe kayıtlarını tutmadığını beyan*

³⁵ Dnş., VDDGK, T. 30.05.2013, E. 2012/280, K. 2013/166.

³⁶ Dnş., 3. D., T. 02.03.2011, E. 2008/663, K. 2011/742.

³⁷ Dnş., 4. D., T. 14.02.2012, E. 2009/6694, K. 2012/458.

ettiği” ve “...geçici vergi beyannamesi dışında, hisse devrinden sonra verilen beyannamelerde muhasebeci veya mali müşavir imzası bulunmadığı, beyannamelerin posta yoluyla gönderildiği, elde ettiği yüksek ciroya rağmen çok düşük miktarlarda vergi beyanı olduğu, tahakkuk eden vergileri de ödemediği, 17.5.2005 tarihinden sonra gerçek bir ticari faaliyeti bulunmadığı hususları tespit edilmiş olup” ifadelerinin değerlendirilmesiyle şirketin düzenlediği faturaların muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte olduğu sonucuna varılmıştır. Kanımızca kararın karşı oy yazısında ifade edildiği üzere, KDV iadesi koşullarının sağlanıp sağlanmadığına ilişkin bir tespit bulunmaksızın mükellef şirketin farklı emarelerden hareketle tipik bir işlem gerçekleştirmediğine yönelik bu karar hukuki açıdan isabetsizdir. Kararın karşı oy yazısında belirtildiği üzere; “...davacının ve fatura düzenleyen şirketlerin faaliyet konusuyla uyumlu olan fatura içeriği emtia için yapılan ödemelerin muvazaalı olduğu, ödenen çek bedellerinin davacıya geri döndüğü ya da şirket yetkilileri veya çalışanları gibi şirketle ilgisi bulunan kişilerce tahsil edildiği yönünde herhangi bir tespit bulunmaksızın, fatura düzenleyen firma hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitlerden hareketle katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle davacı adına yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir”.

- Şunu da belirtmek gerekir ki; yapılan işlemlerin tipikliği ilk aşamada VUK 135. madde hükmüyle vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından irdelenmesi gereken bir durumdur. Gerçek bir ticari faaliyetin olmadığı bir sahte fatura düzenleme işlemi iddiasına ilişkin mahkeme bir kararında³⁸; “inceleme sırasında kendisine ispat olanağı tanınmasına karşın vergi incelemesi sırasında sunulmayıp, temyiz dilekçesi ekinde sunulan belgeler, vergi idaresince evvelce incelenmemiş olan belgeler olduğundan, gerçek bir hukuki muameleyi yansıtmayı yansıtmadığı, davacı hakkında daha önce yapılan sahte fatura ticareti suretiyle komisyon geliri elde edilmediğini kanıtlayan belgeler olup olmadığı hakkında, Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesi uyarınca karşıt inceleme yetkisine de sahip olan vergi idaresinin görüşünün alınmasından sonra yeniden karar verilmesini” hukuka uygun bulmuştur.

³⁸ Dnş., 9. D., T. 19.06.2012, E. 2010/7673, K. 2012/4210.

4. Re'sen Araştırma İlkesi

Vergi hukukunun temel ilkeleri göz önünde bulundurulduğunda vergi idaresi vergiyi doğuran olayı re'sen araştırma ilkesine göre saptamalı, her somut olayda mükellef lehine ya da aleyhine olsa da bütün hususları göz önünde bulundurmalıdır³⁹. Bu ilke idari yargı usulü ile yürütülen vergi yargısı için de söz konusudur. Re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde davaya ilişkin delillerin araştırılması konusunda taraflarla birlikte hakim de yetkili kılınmıştır⁴⁰. Buna göre bakılan davalarda dosyada mevcut bilgilerin gerçeğe ulaşılmasında yeterli olmadığı durumlarda öngörülen her türlü incelemenin yapılması re'sen araştırma ilkesi karşısında hakim açısından bir zorunluluktur⁴¹.

Muvazaalı işlem ve peçelemenin iktisadi gerçekliği saklama amacı güdülen işlemler olması, idarenin ve vergi yargısı tarafından gerçek durumun tespit edilmesi zorunluluğunu doğurmuştur. İşlemlerin gerçek iktisadi görünümü gizleyen mükellefler açısından, re'sen araştırma ilkesinin görünümüleri olarak düzenlenen re'sen ve ikmalen vergi tarhiyatı⁴², kanunların özüne aykırı fakat sözüne uygun işlemlerin yapılmasını güçleştirmektedir. Vergi yargısında ise; hakim in uyumsuzluğun çözümüne ilişkin zaruri gördüğü bilgi ve belgeleri temin etme ve tahkik zorunluluğu muvazaalı işlemleri ve peçeleme işlemlerine karşı caydırıcı bir nitelik taşımaktadır.

Konuyla ilgili Danıştay kararları aşağıdaki gibidir.

-Danıştay'ın bir kararında⁴³; “*davalı Maliye Bakanlığı'ndan istenen bilgi ve belgenin yeterli olmaması durumunda aynı konuda İçişleri Bakanlığı'ndan bilgi ve belge istenmesi gerekliliği*” belirtilmiştir. Re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde incelenecek bilgi ve belgeler taraflardan istenilebildiği gibi davanın tarafı olmayan kurumlardan da talep edilebilir.

-Bir başka kararında⁴⁴ Danıştay, “*dava sırasında mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmemesi halinde vergi hakiminin re'sen araştırma yapmasının gerektiğini belirtmiş*

³⁹ Eyüpgiller, a.g.e., s. 77.

⁴⁰ Mehmet Yüce, *Mali Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s. 42.

⁴¹ Zehreddin Aslan, “Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 23-24, 2001, s. 54.

⁴² Eyüpgiller, a.g.e., s. 78.

⁴³ Dnş., 8. D., T. 5.11.1974, E. 1974/1970, K. 1974/3850.

⁴⁴ Dnş., 3. D., T. 20.11.2001, E. 2000/5192, K. 2001/4408 .

ve araştırma yapılmayarak resen araştırma ilkesine aykırı davranıldığı” için ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.

-Danıştay başka bir kararında⁴⁵, “*takdir komisyonunca takdir edilen bedelin gerçek rayice uygun olup olmadığının tespiti için vergi mahkemesince bilirkişi incelemesi yaptırılmaksızın verilen kararı hukuka uygun olmadığını*” belirtmiştir.

B. GENEL AMAÇLI YASAL DÜZENLEMELER

1. İspat İle İlgili Usul Hükümleri

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin başlığı “Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” olarak düzenlenmiş olup, maddenin A bende iktisadi işlemlerin gerçek mahiyetini esas alan bir yaklaşım ve vergi kanunlarının uygulanmasındaki yorum esaslarını belirtirken, maddenin B bendinde vergi hukukuna özgü olan ispat esasları belirtilmiştir. İspat hükmüne, kural olarak ispat yükü iddiayı ortaya atan taraf olan vergi idaresinde olmakla birlikte, iktisadi teknik ve ticari icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumda ispat yükü mükelleftedir. Fakat hayatın olağan akışına uygun olmayan durumlar olmadığı sürece ilk görünüş karinesine uygun olarak ispat yükü vergi idaresinde kalacaktır⁴⁶.

Tarafların yaptıkları işlemlerin hayatın olağan akışı karinesine uygun olmadığı durumlarda, ispat yükünün mükellefte olması muvazaalı işlemler ve peçeleme işlemlerinin yapılmasını güçleştirecektir. Fakat yapılan işlemin hayatın olağan akışına uygun olmadığı belirlenmesi için; somut olayda olağan işlemin ne olduğunun ve de mükellefin yaptığı işlemin neden olağan bir işlem olmadığı açıklanması gerekmektedir. Bu noktada muvazaalı işlemlerde ve peçelemede işlemin niteliğinin ispat yükü kural olarak idarede olacaktır⁴⁷. Vergi idaresince ispat kuralları gözetilerek tespit edilen muvazaalı işlem ve peçeleme işlemlerine yönelik salınan vergi aslı ve cezası işleminin aksini iddia eden mükellef iddiasını ispatlamakla yükümlüdür.

Danıştay’ın konu özelinde kararları aşağıdaki gibidir.

⁴⁵ Dnş., 7. D., T. 12.04.1985, E. 84/3570, K. 85/1039.

⁴⁶ Özgür Biyan, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: “Eleştiriler ve Öneriler””, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss.29-30, <http://webb.deu.edu.tr/hukuk/english/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/2-ozgurbuyan.pdf> (01.07.2016).

⁴⁷ Durmuş, a.g.m. ,s. 515.

-“Gerçekten bir emtia teslimi yapılmaksızın düzenlendiği vergi mahkemesince de kabul edilen faturalarda yer alan miktarda akaryakıtın, aynı birim fiyatla bir başka tacirden alındığının ve vergilendirme dönemindeki faaliyetin ve hasılatın sözü edilen girdiler alınmadan gerçekleştirilemeyeceğinin... faturalardaki harcamayı zorunlu kıldığının davacı tarafından Vergi Usul Kanununun kanıt kabulünü öngördüğü şekilde kanıtlanması gerekmektedir”⁴⁸.

-“Muhasebeci olan davacının, mensubu olduğu mesleğin kurallarına da aykırı olan fatura ve perakende satış fişlerini herhangi bir komisyon karşılığı düzenlemediği yönündeki iddiasının içerdiği risk gözetildiğinde karşılıksız yapılmasının ekonomik gereklere uygun düşmediğinden ve muhasebeciliğini yaptığı mükelleflerin bilgisi olmaksızın bastırılan ve özel gider indiriminde kullanılması için düzenlendiği davacı beyanlarıyla da sabit olan fatura ve perakende satış fişlerinden, ele geçirilemeyenlerin imha edilerek düzenlenmediği veya komisyon karşılığı düzenlenmediğini ispat yükü davacıdadır”⁴⁹.

- POS cihazları ile yapılan işlemler iktisadi ve teknik icaplar gereği işletme faaliyetinin konusunu oluşturan emtia ve hizmet teslimlerine ilişkin olması gerekmektedir. POS cihazından yaptığı çekimleri arkadaşlarına finansman sağlamak amacıyla gerçekleştirdiğini iddia eden mükellef iddiasını ispatla yükümlü olacaktır. Şöyle ki; “bu iddia kredi kartının ve POS cihazının tahsis amacına aykırı düştüğünden, doğruluğunun davacı tarafından kanıtlanması gerekmektedir”⁵⁰.

- Yurtdışında bankada hesabı olduğu ve faiz geliri elde ettiği tespit edilen mükellefin hesaptaki paranın mükellefe değil, grup şirketine ait olduğunu ispatı gerekmektedir. Öyle ki; “kendi adına kayıtlı bir hesabın başkasına ait olması ticari icaplara uygun ve mutad bir durum değildir”⁵¹.

2. Muhasebe Usul ve Esasları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Vergi Usul Kanunu’nun 175. ve mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiyle düzenlenen tebliğler sayesinde, muhasebe standartları ile mali tablolara

⁴⁸ Dnş., VDDGK, T. 26.03.2010, E. 2008/878, K. 2010/145.

⁴⁹ Dnş., VDDGK, T. 16.04.2010, E. 2008/810, K. 2010/186.

⁵⁰ Dnş., VDDGK, T. 16.04.2010, E. 2008/371, K. 2010/182.

⁵¹ Dnş., 4. D., T. 16.03.2004, E. 2003/1204, K. 2004/480.

ilişkin usul ve esasları belirlenmektedir. İşlemlerin muhasebeleştirilmesi aşamasında uygulanan bu standartlar ile usul ve esaslar, muvazaalı işlemlerin ve de peçelemenin önlenmesinde önemli rol oynamaktadırlar. Genel tebliğ ile açıklanan muhasebenin temel kavramları arasında yer alan⁵² özün önceliği ilkesi bu noktada idareye ve uygulayıcılara yol göstermektedir⁵³.

İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve işlemlere ilişkin değerlendirmelerin, onların biçimlerinden çok özlerinin esas alınmasını ifade eden özün önceliği ilkesi, iktisadi gerçekliği esas alan yaklaşımıyla muvazaalı işlemler ve peçeleme işlemlerinin muhasebeleştirilirken önlenmesi açısından değerli bir ilkedir.

Küreselleşmeyle birlikte gelişen ticari ilişkiler, ülkelerin farklı uygulamalar sergiledikleri muhasebe standartları konusunda ortaklaşa bir tutum almasına neden olmuştur. Bu amaç doğrultusunda Türkiye’de uygulanan muhasebe standartları ve finansal raporlama sisteminin uluslararası standartlara uygun bir hale gelmesi için yoğun çalışmalar yürütülmüştür⁵⁴.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) birlikte varoluşu uygulamada bir takım karışıklıklara yol açsa dahi⁵⁵, belirlenen standartlara uygunluğun sonucunda ortaya çıkan ticari bilançoların doğruluğu ve güvenilirliği durumunun mali ve ticari işlemler açısından pozitif sonuçlar doğuracağı ortadadır⁵⁶.

Finansal tabloların sunulmasına ilişkin belirlenen TFRS ilkeleri⁵⁷ başta olmak üzere; doğruluk ve güvenilirlik ilkelerine dayanan bu standartlar; MSUGT ile gözetilen ilkelere olduğu gibi muvazaalı işlem ve peçelemeyi daha işlemin muhasebeleştirme aşamasındayken önleyebilmektedir. Bu noktada ön plana çıkan ilkeler ise; gerçeğe uygun şekilde sunum ilkesi ile doğrulanabilirlik ilkeleridir.

⁵² 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, R.G.T. 26.12.1992, R.G. No. 21447.

⁵³ Eyüpgiller, a.g.e., s. 116.

⁵⁴ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünya da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, S. 146, Mayıs- ss. 46-51

⁵⁵ Hikmet Uluşan, “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları’na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma I”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 43, Temmuz 2009, ss. 245-250.

⁵⁶ Aylin Poroy Aksoy, Tuba Bora, “Kobi Muhasebe Standartlarının Gelişimi Üzerine Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 56, Ekim 2012, ss. 18-25.

⁵⁷ Finansal Raporların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, R.G.T. 16.05.2015, R.G. No. 25702.

3. Belirli Tutarın Üzerindeki Nakit Akışlarına İlişkin Düzenlemeler

İvazlı olarak kurulan sözleşmelerde bir mal veya hizmete karşılık olarak bir bedel talep edilmektedir⁵⁸. İktisadi gerçekliği gizleyerek yapılan işlemlerde ise kararlaştırılan bedelde veya sözleşmenin niteliğinde muvazaa ya da kanunların peçelenmesi durumu söz konusu olmaktadır. İktisadi olarak gerçek işlemin tespiti için vergiye tabi işlemlere ilişkin her türlü delilin ortaya konulması gerekmektedir. Bu noktada maddi ve şekli vergi normlarıyla düzenlenen işlemlerin belgelendirilmesi; kayıt dışı ekonominin sınırlanması⁵⁹ ve başta vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri olmak üzere anayasal vergileme ilkelerinin uygulanabilirliği açısından zorunlu bir uygulamadır.

Mükellefin yapmakla yükümlü olduğu belge düzeni ödevine ilişkin verilerin tarafsızlığının tartışmalı olması, yapılan işlemlerin banka veya benzeri finans kurumlarınca tevsik edilmesi uygulamasını doğurmuştur. Ayrıca, yapılan bu tevsik işlemleri vergiden kaçınmayı önleyici nitelik taşımaktadır.

Vergiye doğuran olayı tespit etmek böylece kayıt dışılığı önlemek amacıyla yapılan tevsik işlemlerine ilişkin VUK mükerrer 257. maddesiyle birlikte mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirilirken, vergi idaresine de bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi tanınmıştır. Ödemelerin tevsiki ile ilgili düzenlemeler 01.08.2003 tarihinden itibaren başlamıştır. 320, 323, 324, 332 ve 459 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tevsik zorunluluğu düzenlenerek, tevsik uygulaması açıklanmıştır.

Tevsik zorunluluğunun asgari tutarı ise uygulamanın başlangıcından itibaren zaman içinde kademeli olarak azaltılmıştır. Uygulama başlangıcında ticari işlemler ile nihai tüketicilerden mal alımı ve hizmet bedeli olarak yapılacak 10.000 TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerin tevsik edilmesi 01.08.2003 tarihinden itibaren zorunlu kılınmıştır. 01.05.2004 tarihinden itibaren ise tevsik zorunluluğu tutarı 8.000 TL olarak değiştirilerek, tevsik haddi azaltılmıştır. Sonunda, 459 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile bu limit 7.000 TL'ye

⁵⁸ Erhan Adal, *Hukukun Temel İlkeleri*, Genişletilmiş 7. Bası, Kırklareli, Beta Basım A.Ş., ss. 441-443.

⁵⁹ Aziz Taşdelen, "Vergisel Açıdan Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.53, S.2, Y. 2014, ss. 148-150.

indirilmiştir. Kanımızca planlı şekilde indirilen tevsik sınırı zamanla çok daha düşük tutardaki alım ve hizmet bedellerini kapsayacak düzeyde uygulanır hale gelecektir.

Son durumda, tevsik zorunluluğunda olanlar 7.000 TL⁶⁰'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini finansal kurumlar kanalıyla yapma zorunluluğu taşımaktadırlar. Ayrıca aynı günde aynı kişiyle yapılan işlemlerin toplamının 7.000 TL'yi aşması durumunda, tutarın aşıldığı işlemten itibaren tevsik zorunluluğu getirilerek, olası peçeleme işlemleri engellenmeye çalışılmıştır.

Yapılan düzenlemelerle özellikle tarafların muvazaalı olarak düzenlediği sözleşmeler ile vergiyi doğuran olayı gizleme/olduğundan farklı gösterme çabaları engellenmeye çalışılmıştır. Daha az vergi ödemek için konut alım-satım işlemini gerçekte olduğu tutardan daha düşük beyan etmek isteyen taraflar açısından durum incelenecek olursa; taraflar kararlaştırılan bedelinin 7.000 TL tutarını aşması koşuluyla ödeme işlemini finans kuruluşları aracılığıyla gerçekleştireceklerdir. Öncelikle yaptıkları işlemin görece tarafsız olan finans kuruluşlarınca kayıt altında olması nedeniyle olası bir vergi incelemesi durumunda bedele ilişkin iddia ve savunmaları sınırlanmış olacaktır. Ayrıca muvazaalı kararlaştırılan bedel ile finans kuruluşundaki kayıt arasındaki bir tutarsızlık tarafların aleyhine hüküm ve sonuç doğuracaktır.

C. ÖZEL AMAÇLI YASAL DÜZENLEMELER

Bu başlık altında muvazaalı işlemlerin ve peçeleme işlemlerini engelleme amaçlı çıkarılan vergi kanunlarındaki özel düzenlemeler ele alınmıştır.

1. VUK'da Yer Alan Özel Düzenlemeler

a. İdarece, Re'sen ve İkmalen Tarhiyat

İlk görünüş ilkesi gereği ödenecek verginin hesaplanmasında mükelleflerin beyanları esas alınmaktadır. Beyanda bulunulmaması ya da eksik beyanda bulunulması durumlarında ise mükellefin beyanı ile tespit edilemeyen vergi, somut olaya göre ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilir. İktisadi gerçekliğe uygun olmayan işlemlerin

⁶⁰ 1/1/2016 tarihinden itibaren geçerli olan meblağ.

vergilendirilmesi de bu yolla mümkün olmaktadır. VUK'da ilgili tarhiyat yöntemlerine ilişkin hükümler aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

VUK 29. md. hükmünce “*İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir*”.

VUK 30. md. hükmünce “*Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır*”.

VUK 31. md. hükmünce “*Verginin idarece tarhı; 29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir*”.

b. Bilgi Verme ve Devamlı Bilgi Verme

Gerçek ve tüzel kişilere getirilen bilgi verme yükümlülüğü ile gerçek iktisadi ilişkinin tespitinde önem arz eden bilgilere erişim sağlanmaktadır. VUK'un 148. maddesinde düzenlenen bilgi verme; “*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar*” olarak açıklanmaktadır. VUK'un 149. maddesinde düzenlenen devamlı bilgi verme müessesesi ile mükellefler “*...kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar*”. Özellikle devamlı bilgi verme yükümlülüğü çerçevesinde gelir idaresi mükelleflerin ekonomik faaliyetleri veya işlemleri hakkında birçok kanaldan bilgi edinmekte ve bunları risk analizi yöntemlerine göre değerlendirerek vergi denetimine tabi tutulacakları belirlemede kullanmaktadır.

c. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

VUK'un 267. maddesinde düzenlenen emsal bedeli ve emsal ücreti hükmünce, gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen mallar için getirilen emseline nazaran değerlendirme tekniği sayesinde mal ve eşyanın değerlemesine ilişkin iyiniyetli olmayan davranışlar bir ölçüde engellenmektedir. Emsal bedeli; ilgili hükümde düzenlenen fiyat, maliyet bedeli ve takdir esaslarına göre belirlenmelidir.

d. İntifa Hakkı Değerlemesi

Veraset yoluyla ya da farklı sebeplerle ivazsız ve bedelsiz bir şekilde intikal eden intifa hakları VUK'un 296. madde hükmü çerçevesinde değerlendirilmektedir. Böylelikle emsal bedeli ve emsal ücreti düzenlemesinde olduğu üzere intifa haklarında da değerlendirme işlemleri bir sabiteye bağlanmış olmaktadır. Ayrıca mülkiyeti saklı kalmak üzere intifa haklarının devredilmesiyle yapılan daha düşük veraset vergisi ödeme çabaları, ilgili düzenlemeyle engellenmeye çalışılmıştır⁶¹.

e. Borsa Rayici Değerlemesi

VUK'un 279. madde hükmüyle, alış bedeliyle değerlendirme yapılmayan menkul kıymetler borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Değerlemeye ilişkin hüküm muvazaalı işlem ve peçeleme işlemlerine karşılık kapsamlı bir yasal önlemdir. Ayrıca borsa rayici değerlemesinde muvazaalı durumlara ilişkin özel düzenlemeler şu şekildedir.

- VUK 279 md. hükmü gereği; “... *borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır*”.

- VUK 280 md. hükmü gereği; “*Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır*”.

- VUK 294/1 md. hükmü gereği; “... *bütün esham ve tahvilat borsa rayici ile borsada kayıtlı olmayan esham ve tahvilat, emsal bedelleri ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine emsal bedeli esas olur*”.

⁶¹ Eyüpgiller, a.g.e., s. 119.

Ayrıca diğer iktisadi değerleme ölçüleri olarak; VUK md. 262’de düzenlenen maliyet bedeli, VUK md. 281 ve 285’te düzenlenen tasarruf değer, VUK md. 265’te düzenlenen mukayyet değer, VUK md. 266’da düzenlenen itibari değer, VUK md. 266’da düzenlenen rayiç bedel ve VUK md. 268’de düzenlenen vergi değer ölçüleri düzenlenmiştir.

f. Safi İrat Tespiti

Vergi Usul Kanunu’nun 307. maddesi hükmüyle, tahrir (genel tahrir ve tadilat) sırasında, bir binanın gayrisafi iradının belirlenmesine ilişkin yeterli araç ve karine bulunmaması durumunda; binanın satılması durumundaki tahminin değerinin % 10’unun safi irat olarak belirleneceği esasa bağlanmıştır. Ayrıca VUK’un 311. maddesine dayanılarak ilgili değerleme yöntemi araziler açısından da uygulanmaktadır. Böylece safi irat tutarına ilişkin iktisadi gerçekliğin gizlendiği işlemler önlenmeye çalışılmıştır.

g. Amortisman Usulü Seçiminin Sınırlanması

Mükellefler VUK 315. md ve devamı hükümlerince amortisman tabi iktisadi değerlerini ölçme yöntemleri genel olarak olağan amortisman ve olağanüstü amortisman yöntemleri olarak iki başlıkta gruplandırılmaktadır⁶².

VUK md. 315-320 hükmüyle düzenlenen amortisman ölçme yöntemlerinin seçimi de ilgili hükümler çerçevesinde sınırlandırılmıştır. Böylece dönemsel bazda farklı amortisman yöntemlerini kullanarak ve iktisadi gerçekliği saklayarak vergisel avantaj sağlamak isteyen mükelleflerin amortisman ölçme yöntemlerini salt kendi iradeleri doğrultusunda değiştirme durumları bir ölçüde engellenmiştir.

h. Alacak ve Borç Senetlerinin Değerlendirilmesinde Tutarlılık

VUK 285/4 md. hükmünce; alacak senetlerini değerleme gününün kıymetine göre değerleyen mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde değerlemek zorundadırlar. İlgili düzenlemeyle değerleme yöntemleri seçiminin vergisel avantaj sağlama amaçlı kullanılmasına karşı önlem alınmıştır.

⁶² Şenyüz, Yüce, Gerçek, Vergi Hukuku, a.g.e., ss. 133-139.

i. Finansal Kiralama İşlemlerinin Düzenlemesi

VUK mükerrer 290/1 md. hükmüyle finansal kiralamaya konu olan iktisadi değer ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlemesine ilişkin esaslar belirlenmiştir. Aynı maddenin 2. ve 3. fıkralarında ise; finansal kiralama işlemlerinde uygulanan amortisman uygulaması açıklanmıştır. İlgili düzenlemelerle, ilk dönemlerde oldukça yüksek kira bedeli kararlaştırılarak vergi matrahını düşürme çabaları önlenmeye çalışılmıştır.

j. Girişim Sermayesi Fonunun Amacı Dışında Kullanımının Önlenmesi

VUK md. 325/A hükmüyle; “*Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme... girişim sermayesi yatırım ortaklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla... girişim sermayesi fonu ayrılabilir*”. Oluşturulan fonun amacı dışında kullanılmaması veya fona ilişkin hisse senetlerinin ya da katılım paylarının elden çıkartılmasından itibaren 6 ay içerisinde girişim sermayesi fonunun getiriliş amacına uygun yeniden kullanılmaması halinde bu işlemler vergiye tabi tutulmaktadır. Fonun amacına aykırı kullanımların tespitinde ise şekli gerçeklik yerine iktisadi gerçeklik esas alınacağından ilgili düzenleme ile vergi kanunlarında düzenlenen kurumların olağan kullanımları dışında kötüye kullanılarak vergisel avantaj sağlanması durumu bir ölçüde engellenmektedir.

2. GVK’da Yer Alan Düzenlemeler

a. Emsal Kira Bedeli Esası

GVK 73. md. hükmüyle kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli emsal kira bedelinden düşük olamayacağı kararlaştırılmıştır. Emsal kira bedeli uygulamasında bina ve arazilerin kira bedeli yetkili mercilerce takdir veya tespit edilmemişse, yıllık kira bedelinin bina veya arazinin vergi değerinin binde 5’i olarak kabul edilmesi esasa bağlanmıştır. Ayrıca diğer değerlerin kiraya verilmesi halinde, bunların yıllık kira bedelinin rayiç bedellerinin binde 10’u olarak kabul edilmesi esasa bağlanmıştır. Emsal kira bedelinin belirlenmesiyle, ev kirasız borç faizsiz gibi vergisel çıkar sağlamak amacıyla vergi kanunlarını peçeleyerek kurulan sözleşmelerin önüne geçilmek istenmiştir.

b. Teşebbüs Sahibi ve Yakınları ile İlgili Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

Teşebbüs sahibi ile eşi ve çocuklarının yaptıkları iktisadi işlemler GVK md. 41/1-4 hükmüyle sınırlandırılmıştır. Aynı zamanda hükümlerle birlikte vergi matrahını düşürme amaçlı yapılan giderleri gerçekten daha fazla gösterme çabalarına da bir önlem getirilmiştir.

Ayrıca GVK 41/5 hükmüyle; transfer fiyatlandırmasının tespitinde kullanılan emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyat ile emsallere uygun bedel arasındaki fark işletmeden çekilmiş sayılır. İlişkili kişilerle vergisel avantaj sağlamak için yapılan bu fiyatlandırma politikası uygulamada sıkça karşılaşılan bir peçeleme örneğidir. İlgili hükümlerle transfer fiyatlandırmasıyla daha az vergi ödemek amacıyla tesis edilen bu işlemlerin engellenmesi amaçlanmıştır.

c. Ücretlerde Hizmet Erbabına Yapılan Menfaatlerde Sınırlama

Ücretlerde gelir vergisinden istisna edilen hükümlerin düzenlendiği GVK md. 23 hükmüyle aynı zamanda uygulanan istisnalara birtakım sınırlamalar getirilmiştir. İşçilere işverenler tarafından yapılan yemek ve barınma yardımlarının düzenlendiği 23/8-9 md. hükmüyle ilgili yardımlara getirilen sınırlamayla, ücret ödemelerinin yemek ve barınma ihtiyacı giderleri üzerinden ödenerek işverence sağlanan vergisel avantajın önüne geçilmiştir. Ayrıca işverenlerin büyük konutların gider ve amortismanlarının vergi matrahını azaltma amacıyla kullanılması da engellenmeye çalışılmıştır⁶³.

d. İşletmelerin Esas Faaliyet Konusu Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanları

İşletmelerin kira sözleşmesiyle edindiği ya da işletmeye dahil olan motorlu deniz ve hava araçlarının işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan gider ve amortismanları GVK'nın md. 41/8 hükmüyle vergi matrahından indirilemeyecektir. Böylece ilgili araçların başka amaçlarla kullanılması nedeniyle katlanılan giderleri vergi matrahını etkilemeyecektir.

⁶³ Eyüpgiller, a.g.e., s. 127.

e Bağış ve Yardımlara Getirilen Sınırlamalar

GVK'nın "diğer indirimler" başlıklı 89. maddesinde gelir vergisi matrahının tespitinde yapılabilecek indirimler genel itibariyle sayılmıştır. Ayrıca GVK md. 40/10 hükmüyle gıda bankalarına yapılan yardımların maliyet bedelinin matrahtan indirilebileceği düzenlenmiştir. Matrahtan indirilebilen bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemeler ilgili hükümlerle esasa bağlanmıştır. Matrahtan indirilebilen bağış ve yardımlar 89/4. md hükmünde bahsi geçen "*Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ...*" gibi kurumlara yapılan bağış ve yardımlarda matraha oranla sınırlanmıştır. Ayrıca 89/5, 6, 9, 10, 11. madde hükmünde bahsi geçen bağış ve yardımların tamamı matrahtan indirilebileceği düzenlenerek; 89/8. madde hükmüyle düzenlenen sponsorluk harcamaları ve 89/12. madde hükmüyle düzenlenen girişim sermayesi fonuna ilişkin harcamalar matraha oranlı olarak sınırlı tutulmuştur. Bağış ve yardımlara getirilen bu sınırlamalar ise ilgili düzenlemelerin kanunun ruhuna aykırı bir şekilde kullanılmasına bir önlem niteliğindedir.

g. Gelir Vergisi Matrahından İndirilecek Giderlerin Sınırlandırılması

GVK'nın 40. madde hükmüyle safi kazancın tespitinde indirilen giderler ve bu giderlerin matrahtan indirilebilmesi için gereken şartlar düzenlenmiştir. Kanunun 40. maddesinde lafzı geçen "işle ilgili olma", "işin ehemmiyeti ve genişliğiyle mütenasip" gibi kullanımlar ise indirilecek giderlerin sınırlarını oluşturmaktadır. GVK md. 40 hükmü ile birlikte md. 41 hükmünde indirilmesi mümkün olmayan giderler sayılarak, muvazaalı işlemlere ve peçelemeye karşı yasal bir önlem getirilmiştir.

3. KVK'da Yer Alan Düzenlemeler

a. Örtülü Sermaye

Kurumların ortaklar veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin ettikleri borçlanmaların hesap dönemi içerisindeki herhangi bir zamanda öz sermayenin 3 katını aşması durumunda örtülü sermaye aktarımı söz konusu olmaktadır. KVK'nın 12. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi durumunda örtülü sermaye üzerinden hesaplanan

tutarlar (faiz, vb.) dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır. Dar mükellef kurumlar için örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar ana merkeze aktarılan tutar sayılır.

Kurumların kredi ve finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptıkları borçlanmaların esasında kâr payı ya da ana merkeze aktarılan tutar olması nedeniyle örtülü sermaye aktarımı; iktisadi gerçekliği çarpıtmak amaçlı yapılan bir peçeleme işlemidir. KVK md. 12 hükmüyle örtülü sermayeye karşı yasal bir önlem getirilmiştir.

b. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Kurum kazancının emsallere uygunluk ilkesi gözetilmeksizin belirlenen fiyatlama yöntemiyle kazancın örtülü olarak dağıtılmasıdır. KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması ancak yine aynı hükümde düzenlenen "ilişkili kişilerle" yapılması durumunda gerçekleşmektedir. Kâr payı dağıtımının ya da yabancı kurumlar için merkeze yapılan kaynak aktarımının; iktisadi gerçekliğe aykırı olarak yapılan fiyatlandırma yöntemiyle farklı bir görünüme bürünmesi vergiyi doğuran olayı etkilemeyecektir. Peçeleme işleminin tipik bir görünümü olan bu işlem, KVK 13/6 ve 7. maddedeki düzenlemeye uygun olarak vergilendirilecektir.

c. Sınai Mülkiyet Haklarına İlişkin Düzenleme

KVK'nın 5/B maddesiyle Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme, yenilik ve yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşların kiralanması, satışı, devri ve seri üretim sonucu elde edilen kazancın %50'si kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. KVK'nın 5/B maddesinin 3. fıkrası ile getirilen düzenlemeyle bu istisna hükmünün kapsamı daraltılmıştır. İlgili hüküm gereği; "...Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir". Getirilen düzenlemeyle patentli ve faydalı model belgeli buluşla birlikte, istisna kapsamını peçeleyerek, başka bir ticari ilişki sonucu elde ettiği kazancı da istisna kapsamına dahil etmek isteyen mükelleflere karşı yasal bir önlem getirilmiştir.

d. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancı Tespiti

KVK md. 23/1 hükmüyle, yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye tabi kazancı, hasıllata uygulanan emsal oranlarıyla tespit edilmektedir. İlgili maddenin gerekçesinde ülkeler arasında yapılan ulaştırma faaliyetleri nedeniyle Türkiye’de oluşan safi kurum kazancını kesin olarak tespit etmek mümkün olmadığından, bu kurumların kazancının tespitine ilişkin bir kısım ölçülerin konulması gerekliliği belirtilmiştir⁶⁴.

Ortalama emsal oran uygulaması, mükelleflerin vergiye tabi gerçek kazancını bulmaktan öte, safi kazancın tespitini oldukça zor olduğu bu faaliyet alanında kurumların vergilendirilmesini sağlamaktır. Bu yönüyle uygulama ekonomik yaklaşım ilkesinden uzaklaşsa dahi vergiyi doğuran olayın tespit edilmesinin zor olduğu bu alanda, kurumların muvazaalı olarak matrah aşındırmasını bir ölçüde engel olduğu söylenebilir.

e. Kurum Kazancından İndirilecek Bağış ve Yardımların Sınırlanması

Safi kurum kazancının tespiti KVK’nın 6-10. maddelerinde düzenlenmiştir. KVK md. 6/2 hükmüyle; safi kurum kazancı GVK’nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerince tespit edilmektedir. KVK md. 7 hükmüyle; vergi kayıp ve kaçağına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen yabancı kurum ve iştiraklerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması vergi mevzuatına dahil edilmiştir⁶⁵. “İndirilecek Giderler” başlıklı KVK’nın 8/1. maddesinde sigorta ve reasürans şirketlerinin safi kazancın tespitine yönelik yapılan ayrıntılı düzenlemeyle; sigorta sözleşmelerine yönelik teknik karşılıklar yalnızca madde hükmünde düzenlenen birtakım şartlar ve hesaplamalar dahilinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ayrıca KVK md. 9 hükmüyle, zarar mahsubunun sınırları çizilmiştir. KVK md. 10 hükmüyle de GVK md. 89 hükmüne paralel olarak bir takım indirimler getirilmiştir. Ancak, indirimi kabul edilmeyen gider uygulamasında, Kurumlar Vergisi Kanunu Gelir Vergisi Kanunundan bağımsız olarak indirimi kabul edilmeyen giderleri kendisi düzenlemiştir. Safi kurum kazancının tespitine yönelik tüm bu düzenlemeler ve yapılacak

⁶⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi, md. 23, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/ek/eski/kurumlarvertumtaslak.htm>, (26.07.2016).

⁶⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi, md. 7.

indirimlerin mahsubuna yönelik getirilen bir takım şartlar ve ölçüler muvazaalı işlem ve peçelemelere getirilen yasal bir önlem niteliğindedir.

f. Devir Alınan Kurum Zararlarının Mahsubuna Yönelik Sınırlama

KVK md. 9/1 hükmüyle devir alınan kurum zararları; her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek, beş yıldan fazla nakledilmemek ve de devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmemek şartıyla indirilebilmektedir. Diğer taraftan tam bölünme durumunda bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve de devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesine “son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması” ve “devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi” şartları aranmaktadır. Ayrıca şartları gerçekleştirilmeksizin yapılan zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş olacaktır.

Devralınan ya da bölünen kurumun öz sermayesini aşabilecek ölçüde kurum zararının indirilememesi düzenlemesiyle, zararların indirilmesi sınırlandırılmıştır. Düzenleme doğrudan muvazaalı işlem ve peçelemeye yönelik olmasa dahi yapılan bu sınırlamayla iktisadi gerçeklikten farklı bir görünüme sahip işlemler bir ölçüde engellenmiştir.

g. Dar Mükellef Kurumların Merkez veya Şubelerine Yaptıkları Ödemeler

KVK md. 22/3 hükmüyle, dar mükellef kurumların safi kazancının tespitinde yapılamayacak birtakım indirimler sayılmıştır. Bu durumlar; “kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri” ve “Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar” olarak sayılmıştır.

Dar mükellef kurumların ana merkezlerine yaptıkları faiz, vb. ödemelerin, ana merkeze tutar aktarılırken sıklıkla kullanılan bir yöntem olması nedeniyle, bu işlemler ilgili hükümle sınırlanmıştır. Böylece, dar mükellef kurumların vergi matrahlarını kanunun özüne aykırı olarak azaltma çabaları engellenmek istenmiştir.

h. Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesine İlişkin Düzenleme

KVK'nın "Mükellefler" başlıklı 2. maddesiyle Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzeyen yabancı fonlar sermaye şirketi sayılmaktadır. Böylece ilgili hükümde belirtilen şartlara sahip bir yabancı fon kurumlar vergisi mükellefi olacaktır. KVK md. 5 hükmüyle de, yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi genel itibariyle esasa bağlanmıştır.

Yabancı fonları yöneten kimselerin ise daimi temsilci ya da portföy yöneticisi olması durumu vergileme için farklı sonuçlar yaratan bir olgudur. Bu nedenle kişilerin farklı vergi uygulamalarına tabii olmasına neden olan bu iki farklı statünün birbirinden ayırt edilebilir olması gerekmektedir. Ayrıca bu durum nedeniyle, yabancı fonların Türkiye'deki daimi temsilcilerini portföy yöneticisi olarak göstermeleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyetini peçeleme çabaları da söz konusu olmaktadır. Bu durum nedeniyle, yabancı fonların Türkiye'deki temsilcileri veya aracılarının bu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerlerinin de fonların işyeri veya iş merkezi sayılmaması için KVK md. 5/A/1'de belirtilen şartların varlığı aranmaktadır.

4. Damga Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

a. Vergiye Tabi Olma Durumu

Kağıtların mahiyeti ve görünümü arasında çelişki olması durumunda Damga Vergisi Kanunu (DVK) md. 4 hükmüyle; kağıdın tabi olacağı verginin tayininde kağıdın mahiyetine bakılacağı esasa bağlanmıştır. Ayrıca damga vergisinin tespitinde DVK md. 10 hükmüyle nispi vergilerde "kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para"nın ve maktu vergilerde ise "kağıtların mahiyetleri"nin esas alınacağı düzenlenmiştir. Verginin tayin edilmesinde belirlenen bu tutum özün önceliği ilkesine uygun olarak, gerçek iktisadi işlemin vergilendirilmesini amaçlamaktadır.

b. Döviz Kazandırıcı İşlemlere İlişkin Düzenleme

DVK Ek Madde 2 hükmüyle döviz kazandırıcı faaliyetler damga vergisinden müstesna tutulmuştur. İlgili maddenin devamında ise döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilememesi halinde gerçekleşmeyen kısma ait damga vergisinin VUK hükümlerince ceza ve gecikme faiziyle birlikte geri alınacağı esasa bağlanmıştır. Böylece mükelleflerin damga vergisini ödememek için oluşturduğu gerçek olmayan görünümler ilgili hükümlerle engellenmek istenmiştir.

II. MUVAZAA ve PEÇELEME İŞLEMLERİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Türk Vergi Sisteminde vergilendirme beyan esasına dayanmaktadır⁶⁶. Vergilendirmenin mali ve mali olmayan amaçlarının gerçekleşebilmesi için, beyan sisteminin vergi kaybına neden olduğu durumlarda, vergi gelirlerinin güvence altına alınması gerekmektedir. Bu nokta da karşımıza çıkan vergi güvenliği kavramıyla, vergilerin amaçlarına uygun olarak azami verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümü kastedilmektedir⁶⁷. Vergi sistemlerinin mali, sosyal ve ekonomik amaçlarını yerine getirebilmeleri için, vergi sistemini oluşturan unsurlar arası ilişkileri takip ederek, vergi güvenlik önlemleri oluşturması gerekmektedir⁶⁸.

Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi güvenlik önlemleri genel ve özel güvenlik önlemleri olarak iki grupta toplanmıştır. Genel güvenlik önlemleri olarak inceleme, bilgi toplama, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) gibi uygulamalar gösterilirken; özel güvenlik önlemleri olarak transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye ve emsal kira bedeli düzenlemeleri örnek gösterilmektedir⁶⁹.

⁶⁶ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, Ankara, Beta Basım A.Ş., 2014, s. 311.

⁶⁷ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s. 262.

⁶⁸ Cahit Şanver, S. Ateş Oktar, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2013, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, s. 3, <http://siyasetekonomiyonetim.org/index.php/sevad/article/view/91/80> (22.07.2016).

⁶⁹ Şanver, Oktar, a.g.e., s. 4.

Bir başka açıdan, muvazaalı işlemler ve peçeleme işlemleriyle ilişkili olduğu ölçüde vergi güvenlik önlemleri; klasik araçlar ve vergi otomasyonu projesi ile getirilen uygulamaları ise modern araçlar olarak sınıflandırılarak ele alınmıştır.

A. KLASİK ARAÇLAR

1. Vergi Denetimi

Genel anlamda vergi denetimi; vergi yönetiminin ve mükelleflerin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi faaliyetidir⁷⁰. Vergi denetiminin amacı ise vergi idaresinin kanuna uygun çalışmasını sağlamak ve mükelleflerin bildirim ve beyanlarının doğru olup olmadığını belirlemektir⁷¹. Vergi idaresine verilmiş olan denetim yetkisiyle vergiyi etkileyen olaylar, mükelleflerin ödevlerine hangi ölçüde uydukları, vergi kaybına yol açılıp açılmadığı, vergi kaybına yol açılmışsa bunun tutarı saptanmaya çalışılır⁷². Türk Vergi Sisteminde vergiyi doğuran olayın tespiti ve vergilendirme ile ilgili diğer hususların ortaya çıkarılması amacıyla yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama uygulamalar getirilmiştir.

Vergi denetiminin özellikle vergiyi doğuran olayın araştırılması boyutu; iktisadi gerçekliği gizleme çabalarının ortaya çıkarılması açısından önemlidir. Etkin bir vergi denetimi ile mükelleflerin iktisadi gerçekliği gizleyerek vergisel çıkar sağlama çabaları önlenmektedir. Ayrıca beyan edilen muvazaalı işlem veya peçeleme işlemi vergi incelemesi sırasında tespit edilerek cezalı tarhiyat uygulanmakta böylece yapılan bu işlemlerin vergileme açısından hüküm ve sonuç doğurması engellenebilmektedir.

2. Vergi İstihbarat Arşivi

Beyan esasına dayanan modern vergi sistemleri günümüzde yaygın kullanılmaktadır. Fakat beyanların doğruluğu ise çeşitli yöntemlerle kontrol edilmelidir. Bu amaçla oluşturulan güvenlik önlemlerinden birisi de vergi istihbaratıdır. Vergi

⁷⁰ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 48.

⁷¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 148.

⁷² İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s. 121.

istihbarat arşivinde toplanan bilgilerle gerçek vergiyi doğuran olay tespit edilerek, iktisadi gerçekliği saptırma çabaları önlenmektedir.

Vergi istihbarat arşivi VUK md. 152 hükmüyle esasa bağlanmıştır. Ayrıca bu arşivin ne amaçlar ve kimler tarafından kullanılacağı Maliye Bakanlığı'nca tespit olunacaktır. Ayrıca istihbarat arşivindeki verilerin tek başına tarhiyata dayanak teşkil edip edemeyeceği de tartışmalı bir konudur. Konu ile ilgili Danıştay bir kararında vergi istihbarat arşivindeki bilgilerin başka delillerle veya incelemeyle doğrulanmadıkça tek başına tarhiyata dayanak teşkil edemeyeceğini karara bağlamıştır⁷³. Bu noktada istihbarat arşivindeki bilgilerin delil hukuku gözetilerek dayanak alınması gerekmektedir. Günümüzde teknolojik imkanların gelişmesiyle birlikte vergi istihbarat arşivi yerine Veri Ambarı sistemi kullanılmaktadır.

3. İhbar İkramesi Uygulaması

Vergi hukukunda ihbarın konusunu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasına rağmen herhangi bir şekilde gizlenerek idarenin denetiminden kaçırılan her türlü eylem ve işlem oluşturur⁷⁴. İhbar ikramiyesi uygulaması; mükelleflerin peçeleme veya muvazaalı işlemlerle gerçekleştirdikleri işlemler açısından bir önlem niteliği taşımaktadır.

İhbar ikramiyesi uygulaması 31.12.1931 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren ve halen uygulanmakta olan 1905 No'lu Kanun'un 6'ncı maddesi hükmüyle esasa bağlanmıştır. İlgili madde gereği ihbar ikramiyesi uygulamasında; sadece devamlılık arz eden vergiler ile vergi ziyayı cezası dikkate alınmaktadır. Gecikme zammı, gecikme faizi, fonlar ve buna bağlı ceza, genel ve özel usulsüzlük cezası, geçici vergi ve buna bağlı ceza, net aktif vergisi, ekonomik denge vergisi, ek vergi gibi daimi niteliği olmayan vergiler ve bunlara ilişkin cezalar ihbar ikramiyesi uygulamasının konusu dahilinde değildirler⁷⁵.

İhbarcının kimliğinin güvence altına alınması ve asılsız ihbarlar ile mükellefleri zarara uğratanların cezalandırılması; ihbar ikramiyesi uygulamasının amacına ulaşabilmesi

⁷³ Dnş., 4. D., T. 17.03.1987, E. 1984/2913, K. 1986/1133'den aktaran Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s. 421.

⁷⁴ Tamer Budak, "Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi", *Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları 52. Seri, Y. 2009, s. 51.

⁷⁵ Budak, a.g.m., s. 57.

gözetilmesi gereken durumlardır⁷⁶. Böylece ihbar ikramiyesinin geliştirilerek uygulanması; vergi kayıp ve kaçaklarını bir ölçüde azaltarak⁷⁷, ekonomik gerçekliği gizleyen işlemleri gün yüzüne çıkaracaktır.

4. Uluslararası Bilgi Değişimi

Ülke dışındaki mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarının tespiti, bu mükelleflerin sınır ötesi faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olunmasına bağlıdır⁷⁸. Bu noktada mükelleflere ilişkin bilgilerin değişimi, ikili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar ile mümkün olmaktadır. Bu anlaşmaların temel amacı ise; vergisel konularda imzalanan anlaşma hükümlerinin uygulanmasını gerektirecek bilgileri doğrulamak; bir başka anlatımla anlaşma hükümlerinin yürütülmesini sağlamaktır⁷⁹. Böylece vergi idareleri, vergi kanunlarına uygunluğun denetlenmesi için ihtiyaç duydukları bilgileri anlaşma tarafı ülkenin vergi idaresinden talep edebilmektedir⁸⁰. Ayrıca OECD Model Anlaşması başta olmak üzere, ülkelerin kendi aralarında yaptıkları anlaşma hükümlerince yapılan bilgi değişimi uygulamasıyla; mükelleflerin vergi kanunlarını peçeleyerek işlem tesis etmesi bir ölçüde engellenebilmektedir.

5. Diğer Araçlar

Muvazaalı işlem ve peçeleme işlemlerinin önlenmesi amacıyla getirilen diğer yasal düzenlemeleri bu kapsamda ele almak mümkündür. KVK'da düzenlenen transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç aktarımı ve örtülü sermaye gibi düzenlemeler ile mükelleflerin yapacağı işlemlere getirilen yasal sınırlamalar; vergi gelirinin güvenliği açısından birer vergi güvenlik önlemi niteliğindedirler.

⁷⁶ Memduh Aslan, “Kayıt Dışılık ile Hukuki Mücadele”, *Vergi Dünyası*, S. 365, Ocak 2012, s.190.

⁷⁷ Ümit Arif Halıcı, “Vergi Kaçağını İhbar Karşılığında İkramiye Uygulanması”, *Mali Kılavuz*, Temmuz-Eylül 2014, s. 114.

⁷⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 352.

⁷⁹ Ali Çelikkaya, Aytül Bilgin, “Uluslararası Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar”, *Maliye Dergisi*, S. 163, Temmuz-Aralık 2012, s. 79.

⁸⁰ Ramazan Kılıç, “Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.7, S. 14, 2011, s. 372.

B. MODERN ARAÇLAR

Mükelleflerin yaptıkları işlemlerin vergi kanunlarına uygunluğunun tespiti aşamasında VEDOP projesi kapsamında geliştirilen uygulamalar; mükellef beyanlarının ekonomik gerçekliğe uygunluğunun ortaya çıkarılması açısından önem arz etmektedir. Bir açıdan vergi güvenlik önlemi niteliği taşıyan bu uygulamalar sonucu ortaya çıkan durum, muvazaalı işlemler ile peçelemenin önlenmesi açısından ele alınarak aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

1. Risk Analiz Sistemi (VDK- RAS)

Bu sistem mükellefleri; sektör, bölge ve büyüklük kriterlerini esas alarak gruplandırmakta ve ilgili analiz dönemi için taşıdıkları risklere göre puanlamaktadır. VDK-RAS ile mükelleflere ilişkin toplanan veriler kullanılarak, belirlenen kriterler doğrultusunda risk analizleri yapılmakta ve bu kriterleri sağlayamayan mükellefler riskli mükellef olarak değerlendirilebilmekte ve bu mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılabilmektedir⁸¹. VDK-RAS sistemiyle vergi yasalarını ihlal etme olasılığı yüksek olan mükellefler belirlenerek etkin bir vergi denetimi sağlanmaktadır. Böylece muvazaalı işlem tesis eden mükelleflerin işlemlerine ilişkin bilgilerin, risk unsurları arasında yer alması durumunda vergi incelemesinde bu işlemler tespit edilebilecektir.

2. Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı Projesi (VDK- SİGMA)

Mükellef beyanlarının iktisadi gerçekliğe uygunluğunun denetimi açısından denetim faaliyetlerinin gelişen teknolojilere uygun bir şekilde yürütülmesi “Kayıt Saklama Gereksinimlerine Dair Usul ve Esaslar” başlıklı ve 431 sayılı VUK Genel Tebliğ⁸² ile belirlenmiştir. İlgili tebliğ ile bazı mükelleflere bilgi ve belgeleri elektronik ortama aktarma ve muhafaza yükümlülüğü, vergi idaresine ise veri transferinde kullanılacak programı geliştirme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu kapsamda sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilen mükellefler ile vergi idaresi arasında kullanılacak yazılım

⁸¹ Mehmet Emin Merter, “Ülkemizdeki E-Beyanname Uygulamasının Vergi Denetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi”, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.14, S.2, Haziran 2016, s. 59.

⁸² 431 Sayılı VUK Genel Tebliği, R.G.T. 29.12.2013, R.G. No. 28866.

tamamlanmıştır⁸³. İlgili projenin gelecekte tüm mükellefleri kapsayacak şekilde düzenlenmesi ile vergi denetimindeki fiziki gereklilikler (mükellefin işyerine giderek inceleme yapma, vb.) ortadan kalkarak iktisadi gerçekliğin tespiti için gereken ve erişilebilen tüm veriler bir arada bulunacaktır.

3. Veri Ambarı (VERİA)

VERİA kayıt dışı ekonomi ile mücadele amacıyla, kamu kurumları, işletimsel birimler ve dış kaynaklardan gelen toplanmış verilerin işlenmesini sağlayan bir sistemdir⁸⁴. Sistemde mükelleflerin sicil bilgilerinden, banka ve sigorta şirketlerindeki bilgilerine değin birçok kaynaktan toplanan bilgiler bulunmaktadır. Verilerin elektronik ortamda tutulup vergi idaresi tarafından takibine imkan sağlayacak bir veri ambarı sistemi, mükelleflerin vergi yasalarına aykırı tutum ve davranışlarını önlemek adına önemli bir istihbarat kaynağı olmaktadır⁸⁵.

4. Ba-Bs Formu Uygulaması

362 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflerden Ba ve Bs formları alınmaya başlanmıştır. Uygulama ile mükelleflere alım-satım işlemlerine ilişkin bildirim yükümlülüğü getirilmiştir. Ba-Bs formu uygulaması sayesinde mükelleflerin sahte fatura kullanımı gibi, iktisadi gerçekliğe uygun olmayan beyanlarının tespiti mümkün olabilmektedir. Yapılan incelemeler sonucu iktisadi gerçekliğe aykırı işlem tesis eden ve tutarsız bildirimlerde bulunan mükelleflerin yaptıkları bildirimini düzeltmeleri istenmektedir⁸⁶.

Ayrıca konu ile ilgili yapılan bir anket çalışmasında⁸⁷, Ba-Bs formu uygulamasının bir vergi güvenlik önlemi olarak etkili bir yol olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumun nedeni uygulamanın mükelleflerin beyanları ile alım-satım yapan diğer kişinin

⁸³ Vergi Denetim Kurulu 2015 Faaliyet Raporu, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf (29.07.2016), s. 37.

⁸⁴ Adnan Gerçek vd., *Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*, İstanbul, Bilgesam Yayınları, 2013, ss. 76-77.

⁸⁵ Elvan Cenikli, Deniz Şahin, "Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri", *Journal of Internet Applications and Management*, 2013/4, s. 42.

⁸⁶ Gerçek vd., a.g.e., s. 100.

⁸⁷ Şanver, Oktar, a.g.m., s. 18.

beyanlarının karşılaştırılmasına olanak sağlamasıdır. Bu yönüyle uygulama; muvazaalı işlemler ve peçeleme işlemlerinin yapılmasına karşın caydırıcı bir nitelik taşımaktadır.

5. E-Beyanname

E-Beyanname uygulaması; vergi ödeyenlere, vergi beyannamelerini vergi idaresine elektronik olarak arz etmeleri konusunda sağlanan bir olanak veya yöntem şeklinde tanımlanır. Uygulama sayesinde, vergi ile ilgili her türlü bilgi, vergi beyannamesini hazırlayanlar veya vergiyi ödeyenler tarafından, vergi idaresine, bilgisayar ortamında aktarılmaktadır⁸⁸.

E.-Beyanname uygulamasıyla mükelleflere transfer fiyatlandırmasına ve örtülü sermayeye ilişkin bildirim yükümlülüğü getirilmiştir. Yapılan bir çalışmada ilgili uygulamanın vergi denetim faaliyetleri içerisinde etkililik oranının düşük olduğu⁸⁹ sonucuna ulaşılsa dahi; uygulama ile peçelemenin tipik birer görünümleri olan transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye aktarımının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

6. Mükellef Geri Bildirim Sistemi (MUGEB)

Bilgi teknolojilerinin etkin kullanımını doğrultusunda, mükelleflerce vergi idaresine iletilen bildirim ve önerilerin değerlendirilmesine ve hizmetlerde etkinliğin, verimliliğin, kalitenin iyileştirilmesine olanak sağlanması amacıyla Mükellef Geri Bildirim Sistemi (MUGEB) uygulanmaya başlanmıştır⁹⁰. Uygulama sayesinde, iktisadi ilişkinin tarafı olmayan mükelleflere de, vergi yasalarının özüne ve sözüne aykırı işlemleri vergi idaresine bildirme olanağı getirilmiştir. İdarenin denetimiyle birlikte bizzat mükelleflerin beyan ve bilgileriyle iktisadi gerçekliğe ulaşma çabası vergi güvenliği açısından etkili bir önlem kabul edilmelidir.

⁸⁸ Aykut Hamit Turan, Ferhat Başkan Özgen, “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Bir Ampirik Çalışma”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, S.10, 2009, s. 136.

⁸⁹ Şanver, Oktar, a.g.m., s. 16.

⁹⁰ Suat Hayri Şentürk, “Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Aralık 2014, S.9/3, s.135.

7. Diğer Araçlar

Vergilemeye ilişkin bilgi ve belgelerin toplanmasında ve analizinde kullanılan E-Defter, E-Fatura, E-Arşiv, Beyanname Bildirim Sistemi gibi diğer bilgi teknolojisi uygulamaları da vergi denetiminde kullanıldıkları için muvazaalı işlem ve peçelemenin önlenmesi açısından birer vergi güvenlik önlemleri olarak ele alınmalıdır.



SONUÇ

Peçeleme ve muvazaaa, mükelleflerin sözleşme özgürlüğünü kullanarak yaptıkları vergi kanunlarının özüne aykırı işlemlerdir. Mükellefler hedefledikleri iktisadi sonuçlara ulaşmak için, muvazaalı işlem ve peçeleme işlemleriyle iktisadi gerçekliği gizleyerek vergi kanunlarının sözüne uygun fakat özüne aykırı işlemler tesis etmektedirler. İktisadi gerçekliğe aykırı olarak yapılan bu işlemlerle mükellefler daha az vergi ödemeyi ya da vergisel yükümlülükten kurtulmayı amaçlamaktadırlar. Bu işlemler sonucu mükellefler gerçek iktisadi işlemin vergisel sonuçlarına göre vergilendirilirler. Ayrıca bu işlemlerin vergi incelemesinde tespit edilmesi haline mükelleflere cezalı tarhiyat uygulanmaktadır.

Vergi hukukuna özgü bir kurum olan peçeleme; özel hukukta düzenlenen kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki görünümü olarak ele alınmaktadır. Özel hukuk kurumu olan muvazaalı işlemlerin sonuçlarının ortaya konulmasında ise, vergi hukukunun temel ilkeleri ve vergi kanunları göz önünde bulundurulmalıdır. Böylece özel hukuk dünyasında genel olarak geçersizlik müeyyidesiyle yaptırıma bağlanan muvazaalı işlemler, vergi hukukunda iktisadi işlemin gerçekleşmesi nedeniyle hüküm ve sonuç doğurmaktadırlar.

Peçeleme işlemi ve muvazaalı işlemler öncelikle mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri birer tepki olarak değerlendirilmelidir. Her ne kadar yasal olmayan bu tepkiyi cezalandırmak davranışı azaltsa dahi tamamen ortadan kaldırmayacaktır. Bu nedenle vergiye gösterilen bu tepkiyi vergiye gönüllü uyum çerçevesinde ele alarak, mükellefleri bu davranışı yapmaya iten sebeplerin araştırılması ve ortaya çıkan sonuca göre vergiye gönüllü uyumun sağlanması için vergi idaresince bir yol haritası belirlenmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin peçeleme işlemi ve muvazaalı işlemlerle vergisel çıkar sağlaması özel hukuk kurallarında düzenlenen kurumların olağan kullanımları dışında kullanılmasıyla mümkün olmaktadır. Bu durum göz önünde bulundurulduğunda vergi yasalarının özü ve sözüyle uygulanması için; vergi yargısının, vergi normlarını anayasal ilkeler ve vergi hukukuna özgü karineleri göz önünde bulundurarak yorumlaması vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerinin tesisi için önem arz etmektedir.

Gerçek iktisadi işlemi gizleme amacı güden peçeleme ve muvazaaa işlemlerinin tespiti ilk aşamada vergi incelemesi neticesinde mümkün olmaktadır. Bu açıdan vergi denetimi yasal zeminin bulunulan döneme uyarlanması ve etkin bir vergi denetiminin

sağlanması muvazaa ve peçelemenin tespitinde uygulanması gereken bir yöntem olarak ele alınmalıdır. Özellikle alım-satım ve para transferlerine ilişkin bilgi ve belgelerin bir kanalda toplanmasıyla oluşturulan otomasyonlar, potansiyel muvazaalı ve peçeleme işlemlerinin takibini sağlayarak, gerçek iktisadi işlemi gizlemeye çalışan mükelleflerin tespit edilmesini sağlayabilir.

Diğer taraftan, muvazaa ve peçelemenin yargı mercilerince re'sen araştırılması gereken bir husus olmasına rağmen uygulamada vergi mahkemelerinin re'sen araştırma ilkesini uygulaması konusunda hukuki olmayan kararlar mevcuttur. Bilgi ve belgelerin eksikliğini gerekçe göstererek vergi inceleme raporunun tekrar oluşturmasına hükmeden hukuki açıdan isabetsiz mahkeme kararları, ilgili davaların uzamasına yola açarak, kamu ekonomisi anlamında iktisadilik ilkesine tezat bir durum oluşturmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında emsallere uygunluğun belirlenmesinde kullanılan yöntemler arasından tercih hakkının mükellefe bırakılması, en avantajlı yöntemi kullanmak isteyen mükellefin durumu göz önünde bulundurulduğunda, mükelleflere imtiyazlı bir alan sağlamaktadır. Kanımızca emsal bedel belirleme yöntemlerinin sınırlandırılması, mükelleflere sağlanan bu hakkın kötüye kullanımını bir ölçüde engelleyecektir. Ayrıca ilişkili kişi ve emsallere uygunluk kavramlarının OECD raporları göz önüne alınarak hazırlanması, devletlerarası vergi yasaları farklılıklarının mükellefler tarafından kötüye kullanılmasını önlemesi nedeniyle olumlu bir gelişmedir.

Çifte vatandaşlık, çokuluslu şirketlerin durumu gibi nedenlerle birden fazla devletin vergileme alanına giren gerçek ve tüzel kişilerin varlığı ise peçeleme ve muvazaalı işlemlere ilişkin uluslararası işbirliğini zorunlu kılmaktadır. Bu işbirliği neticesinde yürütülen BEPS eylem planı aracılığıyla vergi mevzuatlarını uyumlulaştırma ve de devletlerarası bilgi ve belge paylaşımının artırılmasıyla; işyeri statüsü ve tabiiyet statüsünü muvazaalı bir şekilde aşındırma çabaları ve vergi kaçakçılığı önlenmek istenmektedir. Vergi kanunlarındaki farklılıklardan yararlanan mükelleflerin muvazaalı işlem tesis etmesinin önlenmesi için BEPS eylem planının tüm devletlerin aynı ölçüde çıkarlarını gözetmesi koşuluyla, OECD rapor ve önerileri dikkate alınarak uygulanması gerekmektedir.

Peçeleme işlemi veya muvazaa olduğu gerekçesiyle hukuk kurallarının olağan kullanımı kapsamında değerlendirilmesi gereken işlemler hakkında cezalı tarhiyat

salınmasına ilişkin kararlar temel anlamda hukuk kurallarının yanlış yorumlanması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu noktada temel görev vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara düşmektedir. Kanımızca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara, ekonomik yoruma ilişkin eğitimler verilmesi ve alanlar veya sektörler bazında uzmanlaşmalarının sağlanması, hukuka aykırılıkların yargı mercilerinin önüne gelmeden giderilmesi için önemlidir.

Hukuk sisteminde peçelemeye veya muvazaaya benzeyen kurumların olması, uygulamada haksız olarak cezalı tarhiyat yapılmasına neden olabilmektedir. Özellikle vergi istisna ve muafiyetlerini düzenleyen vergi yasalarının yorumlanmasında ortaya çıkan bu durum, bu uygulamalardan yararlanmak isteyen mükelleflerin mağduriyetine sebep olabilmektedir. Bu nedenle vergi uygulayıcılarının denetleme ya da yargılama faaliyetlerinde inceleme konusu olan işlemleri önyargısız, tarafsız ve objektif olarak derinlemesine incelemesi ve işlemlerin gerçek durumunun ortaya konulması, hukuka aykırı kararların alınmasını önleyecektir.

Muvazaalı olarak tesis edilen işlemlerin karineten vergisel saiklerle yapıldığı kabul edilse de, işlemi gerçekleştiren tarafların asıl amacının üçüncü bir kişiyi yanıltmak olduğu durumlara uygulamada sıkça rastlanmaktadır. Muris muvazaası gibi esasen üçüncü kişileri yanıltma amacı doğrultusunda yapılan işlemlere yönelik, gerçek ekonomik işlemin gizlenmesi gerekçesiyle cezalı tarhiyat salınması uygulamada görülen bir durumdur. Aynı şekilde muvazaalı alt işveren uygulaması gibi iş hukuku çerçevesinde değerlendirilmesi gereken bir işlem; gerçek iktisadi işlemin gizlendiği gerekçesiyle aynı zamanda da vergi uygulayıcıların inceleme alanına girmelidir. Bu noktada esas olan vergi idaresinin bu durumu tespit etmesidir. Adli yargıda görülen ve muvazaalı işlem tesis ettiği anlaşılan kişilere ilişkin kararların vergi idaresiyle paylaşılmasıyla, bu kararlar gerçek iktisadi işlemin vergilendirilmesi açısından vergi incelemesi başlatılması için bir delil başlangıcı olarak ele alınabilir.

Bir işlemin muvazaalı işlem ya da peçelemeyeyle gerçekleşmesinin vergisel sonuçları arasında genel olarak bir farklılık bulunmamaktadır. Her iki durumda da gerçek iktisadi işlem vergi ilişkisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu nedenle ilgili müesseselerin somut olayda olup olmadığının aranmasından ziyade, vergi uygulayıcılarının ilgili işlemlere VUK md. 3/B'de düzenlenen iktisadi gerçeklik olgusuyla yaklaşması gerekmektedir.

İktisadi gerçekliğin; maddi ve şekli gerçeklik olgularıyla kıyaslanmasını ekonomik yorumun niteliğinin belirlenmesi açısından önemli bir husus olarak görmekteyiz. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların oluşturdukları raporlarda muvazaa iddiasında bulunmaları için kesin hüküm niteliğindeki bir hukuki dayanağa gerek olmamakla beraber, kural olarak vergi idaresi bu iddiasını ispatla yükümlü olacaktır. Dolayısıyla şekli gerçekliğin kesin bir hükümle tesis edilmemiş olması durumunda dahi, ispat hükümlerince kanıtlanan muvazaalı işlemlere ilişkin yapılan cezalı tarhiyat hukuka uygun bir uygulama olarak ele alınmalıdır. Bu açıdan iktisadi gerçeklik olgusu vergi yargısı tarafından; şekli gerçeklikten ziyade ceza muhakemesinde uygulanan maddi gerçekliğin araştırılması ilkesinin vergi hukukundaki görünümü olarak değerlendirilmelidir.

Peçeleme ve muvazaa durumlarında gerçek iktisadi ilişkinin tipleştirilmesi; bir başka anlatımla gerçek iktisadi ilişkinin mümkün olduğu kadar bir vergi kalıbına sokulması gerekmektedir. Gerçek iktisadi ilişkiyi gizleyen mükellefin gerçekten hangi işlemi tesis edeceğinin belirlenmesi ise; vergi hukukunda uygulanan fiili ve kanuni karineler ile mümkün olmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan dar mükellef kurumun gerçekte yaptığı işlemin ana merkeze kazanç aktarımı olarak kabulünde olduğu gibi, yapay bir görünüm kazandırılan işlemlerin gerçek görünümünün belirlenmesi karineler aracılığıyla yapılmaktadır. Bu noktada özel yasal düzenlemelerin uygulamada yetersiz kalması nedeniyle fiili karinelere ilişkin vergi yargısı tarafından oluşturulacak içtihatlar gereklidir.

Muvazaa ve peçeleme işlemleri öncelikle özel vergi yasaları çerçevesinde değerlendirilmeli, sonrasında genel hüküm olan VUK md. 3/B hükmüyle ele alınarak sonuca gidilmelidir. Aksi takdirde kanunların uygulanmasına egemen olan özel normun üstünlüğü ilkesi ihlal edilerek hukuka aykırı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olunacaktır.

Peçeleme ve muvazaalı işlemlere ilişkin özel yasal düzenlemeler incelendiğinde alınan önlemlerin vergi yasalarının kapsam olarak sınırlandırılmasıyla gerçekleştirildiğini görmekteyiz. Girişim sermayesi fonunun düzenlendiği hükümde olduğu üzere, kanun koyucu öncelikle vergi normunun kapsamını, sonrasında fonun amacı dışında kullanılması durumunda doğacak durumu belirlemiştir. Ayrıca emsal bedel, emsal ücret gibi bir

sabiteye bağlanan değerlemelerin muvazaa ve peçeleme işlemlerine karşılık yasal bir önlem olarak ele almak mümkündür.

Diğer taraftan, vergi idaresine muvazaa ve peçelemenin tespiti ve önlenmesi açısından önemli görevler düşmektedir. Vergi güvenlik önlemleri olarak uygulanan klasik araçlarla birlikte, bilgi teknolojilerine dayanan modern tekniklerin ileri düzeyde uygulanmasıyla muvazaa ve peçeleme işlemlerinin tespiti ve önlenmesi sağlanacaktır. Ayrıca vergi idaresi tarafından çıkarılacak özgelere; muvazaa ve peçeleme işlemlerine ilişkin vergi uygulayıcılarını ve mükellefleri bilgilendirerek vergi incelemesine yetkili olan kişilerin aynı işleme aynı sonucu öngörmesini sağlayacaktır. Yargı kararlarına uygun tesis edilen idari işlemlerle de mahkemelerin dava yükü azaltılarak, hukuka aykırı işlemlerin önüne geçilebilecektir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- ADAL, Erhan, *Hukukun Temel İlkeleri*, Genişletilmiş 7. Bası, Kırklareli, Beta Basım A.Ş., 2002.
- AKINTÜRK, Turgut, Derya Ateş Karaman, *Borçlar Hukuku*, Yenilenmiş 23. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2014.
- AKKAYA, Mustafa, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- AKSOY, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- ALACAKAPTAN, Uğur, *Suçun Unsurları*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 372, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975.
- BATI, Murat, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınmanın Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı*, İzmir, Leges Yayınları, 2015.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Yayın No:8, 1997.
- BİLİCİ, Nurettin, “Türk Vergi Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014.
- BUCKLAND, W.W., *A Text Book of Roman Law From Augustus of Justinian*, Third Edition, (Revised By: Peter Stein), Cambridge, Cambridge at University Press, 2007, <http://www.cambridge.org/nl/academic/subjects/law/legal-history/text-book-roman-law-augustus-justinian> (25.11.2015).
- ÇAK, Murat, *Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme*, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/385, 2008.
- DEAK, Daniel, “Macar Vergi Hukukun Kötüye Kullanılması”, (Çev: Gamze Gümüşkaya), *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014.
- DURAL, Mustafa, *Medeni Hukuk*, İstanbul, Güryay Matbaası, 1976.
- EDİZDOĞAN, Nihat, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, 2015.
- ERDEM, Metin, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2013.
- EREN Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 18. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2015.
- EREN, Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 14. Baskı, Ankara, Beta Yayıncılık, 2012.
- ERGINAY, Akif, *Vergi Hukuku İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*, 8. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1979.
- EROĞLU, Onur, *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2014.
- EYÜPGİLLER, Saygın, *Teoride ve Uygulamada Vergiden Kaçınma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- FEİNSCHREİBER, Robert, Margaret Kent, *Transfer Pricing Handbook : Guidance for the OECD Regulations*, Wiley Corporate F&A : Transfer Pricing Handbook : Guidance for the OECD Regulations (1), Somerset, US: Wiley, 2012.
- FERHATOĞLU, Emrah, “Uluslararası Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye”, *Prof. Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan*, Ankara, 2014.
- GERÇEK, Adnan, Tolga Demirbaş, Filiz Giray, Mehmet Yüce, Ayşe Oğuzlar, *Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*, İstanbul, Bilgesam Yayınları, 2013.

- GİRAY, Filiz, Emine Koban, Adnan Gerçek, *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Yatırımlara ve İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi*, Bursa, Minerva Ofset A.Ş., 1998.
- GİRAY, Filiz, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, Yenilenmiş 3. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016.
- GUTMANN, Daniel, “Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması”, (Çev. Selçuk Özgenç), *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014.
- İŞİK, Hüseyin, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/270, 2005.
- KANETİ Selim, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- KANETİ, Selim, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, *Makaleler*, İstanbul, XII Levha Yayınları, 2011.
- KANETİ, Selim, “Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme”, *Makaleler*, İstanbul, XII Levha Yayınları, 2011.
- KAPLAN, İbrahim, *Borçlar Hukuku Dersleri (Genel Hükümler)*, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.
- KILIÇOĞLU, Ahmet, *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler: Yeni Borçlar Kanununa Göre Hazırlanmış Genişletilmiş*, 16. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013.
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, 19. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2012.
- KIZILO, Şükrü, *Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Kazanç*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- KÜÇÜK, Eda Özdiler, *Vergi Hukukunda Karineler*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011.
- OĞUZMAN, Kemal, Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C.1, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012.
- ORGAN, İbrahim, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1995.
- ÖNCEL, Mualla, *Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Ankara, Sevinç Matbaası, 1978.
- ÖNER, Erdoğan, *Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014.
- ÖZKAYA, Eraslan, *İnançlı İşlem ve Muvazaa Davaları Açıklamalı-İçtihatlı*, Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013.
- ÖZTÜRK, Osman, *Osmanlı Hukuk Tarihinde Mecelle*, İstanbul, İrfan Matbaası, 1973.
- RADO, Türkan, *Roma Hukuku Dersleri*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Fakülte Matbaası, 1974.
- REİSOĞLU, Safa, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 13. Bası, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1999.
- SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, Ankara, Beta Basım A.Ş., 2014.
- ŞENYÜZ, Doğan, *Borçlar Hukuku*, 6. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2012.
- ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016.
- ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016.
- ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2015.
- ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002.
- TAŞ, Metin, *Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi*, Bursa, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı, 1994.
- TEKBAŞ, Abdullah, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, 2009.
- TEKİN, Fazıl, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009.

- TERRA Ben, Peter Water, *European Tax Law*, Fift Edition, Bedfordshire, Kluwer Law International, 2008.
- TOPÇUOĞLU, Hamide, *Kanuna Karşı Hile*, İzmit, Selüloz Basımevi, 1950.
- TUNCER, Selahattin, “Vergi Hukukunda Muvazaaya Benzeyen Diğer Kavramlar”, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, (Ed. Selahattin Tuncer), Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2003.
- ULUATAM, Özhan, Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, Yenilenmiş 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.
- USTA, Yusuf, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, XII Levha Yayınları, 2013.
- WEBBER, Dennis, “Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of Court of Justice of the European Union”, (Çev: Gülşen Gedik, Nuray Aşçı Akıncı), *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayıncılık, 2014.
- YÜCE, Mehmet, *Mali Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014.



MAKALELER

- ACAR, Halil İbrahim, “Borçlar Hukukunda İradeyi Sakatlayan Sebepler, I-Hata”, *Atatürk Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, S.14., ss.79-109.
- ACİNÖROĞLU, Serkan, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, *International Journal of Economic and Administrative Studies*, S.2, ss.147-168.
- 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.
- AĞAR, Serkan, “Transfer Fiyatlandırmasının Hukuki Niteliği”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 119, ss. 143-208.
- AKSOY Aylin Poroy, Tuba Bora, “Kobi Muhasebe Standartlarının Gelişimi Üzerine Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 56, Ekim 2012, ss.17-27.
- ALTINOK, Derviş, “Hakkın Kötüye Kullanımı Yasağı Altında Peçeleme İşlemlerinin Vergisel Sonucu”, *Vergi Dünyası*, S. 366, Şubat 2012, ss.28-31.
- ARİFF, Akmalia, Hafiza Hashim, “Governance and the Value Relevance of Tax Avoidance”, *Malaysian Accounting Review*, Vol. 13, Issue 2, 2014, pp. 87-107.
- ARSLANER, Hakan, “Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Finansman Giderleri ve Düzeltme Kaydı”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2013/2, ss. 37-53.
- ASLAN, Memduh “Kayıt Dışı ile Hukuki Mücadele”, *Vergi Dünyası*, S. 365, Ocak 2012, ss.182-193.
- ASLAN, Zehreddin, “Türk İdari Yargı Sisteminde Re’sen Araştırma İlkesi”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 23-24, 2001, ss.53-58.
- BAKER, William B., “The Ideology of Tax Avoidance”, *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40, No: 2, 2009, http://www.luc.edu/media/lucedu/law/students/publications/lj/pdfs/barker_taxavoid.pdf (14.05.2016), pp. 229-251.
- BAKMAZ, Zübeyir, “Yargı Kararları Işığında Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, *Mali Çözüm*, S.90, 2008, ss. 179-192.
- BANKMAN, Joseph, Clifford Nass, Joel Slemrod, “Using The “Smart Return” to Reduce Tax Evasion”, *Stanford Public Law Working, Paper No. 2578432*, March 14, 2015, [http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S004727270200018X](http://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=658002065071096112104096066006609803004001401804082094102123117084&EXT=pdf(02.02.2016), pp. 1-23.</p><p>BARTELSMAN, Eric J., Roel Beetsma, “Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries”, <i>Journal of Public Economics</i>, Volume 87, Issues 9–10, September 2003, <a href=) (03.02.2016), pp. 2225-2252.
- BAŞPINAR, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, S. 146, Mayıs-Ağustos 2004, ss. 42-57.
- BİYAN, Özgür, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım”, *Mali Çözüm*, Y. 2007, S.2, Temmuz-Ağustos, ss.77-102.
- BİYAN, Özgür, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: “Eleştiriler ve Öneriler””, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, http://webb.deu.edu.tr/hukuk/english/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/2-ozgur_bijan.pdf (01.07.2016), ss.27-55.
- BİZİOLİ, Gianluigi, “Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and VAT/GST Contexts”, *Value Added Tax and Direct Taxation Similarities and Differences*, (Ed: Michael Lang Peter Melz Eleonor Kristoffersson), IBFD, Amsterdam 2009, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1977711 (19.01.2016), pp. 381-408.

- BRAUNER, Yariv, “What the PEBS”, *University of Florida Levin College of Law Legal Studies Research Paper Series*, Paper No. 15-40, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2408034 (27.01.2016), pp. 54-115.
- BRONSON, Mark, Beau Sheil, “What CFO’s Need to About BEPS”, *Financial Executive*, Annual 2015, [http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=d5409cb5-eba8-4851-8aa191382748bc40%40sessionmgr4001&vid=1&hi=4102\(02.02.2016\)](http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=d5409cb5-eba8-4851-8aa191382748bc40%40sessionmgr4001&vid=1&hi=4102(02.02.2016)), pp. 72-76.
- BUDAK, Tamer, “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, *Prof. Dr. Şerafettin Aksoy’a Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Konferansları 52. Seri*, Y. 2009, ss.42-62.
- CELESTE, M. Black, “Tax Avoidance Scheme Penalties and Purpose”, *Australian Tax Forum*, , Vol. 31, Issue 1, 2016, pp. 1-35.
- CENİKLİ, Elvan, Deniz Şahin, “Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri”, *Journal of Internet Applications and Management*, 2013/4, ss. 37-52.
- CENKERİ, Elif, “Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde İdari Yaklaşımlar”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2011/1, ss. 23-32.
- CERİONİ, Luca, “The Abuse of Right” in Eu Company Law and Eu Tax Law: A Re-reading of The Ecj Case-Law and The Quest for a Unitary Notion”, *European Business Law Review*, volume 21 issue 6, Kluwer Law international 2010, pp.783-813.
- CHEN, Clara Xiaoling, Shimin Chen, Fei Pan Yue Wang, “Determinants and Consequences of Transfer Pricing Autonomy: An Empirical Investigation”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 27, No. 2, 2015, pp. 225-259.
- ÇAKAR, Elif Pürsünlerli, Fatih Saraçoğlu, “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, ss. 415-423.
- ÇELİKKAYA, Ali, Aytül Bilgin, “Uluslararası Vergi İdaresi Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar”, *Maliye Dergisi*, S. 163, Temmuz-Aralık 2012, ss. 76-94.
- DAYANÇ, Murat “Örtülü Sermaye Müessesinde İstikrazlar Kavramının Niteliği”, *Vergi Dünyası*, S. 234, 2001, ss. 105-109.
- DEAK, Daniel, “Legal Consideration of Tax Evasion and Tax Avoidance”, *Society and Economy*, Vol. 26, 2004, pp. 41-85.
- DİXON, Dennis, “Defining Tax Avoidance”, *The King’s Student Law Review*, Vol. 5, No. 2, Winter 2014, <http://blogs.kcl.ac.uk/kslr/wp-content/blogs.dir/86/files/2014/12/Dixon-Dennis.pdf> (24.04.2016), pp. 16-32.
- DURMUŞ, Neslihan Karataş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, Y. 2014, S. 3-4, ss.505-528.
- EGE, Fehmi, “Örtülü Sermaye Üzerine”, *Mali Çözüm*, Temmuz-Ağustos 2015, ss. 193-206.
- ELİTAŞ, Cemal, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkan, “Transfer Fiyatlaması ve Uygulanan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama”, *Mali Çözüm*, S. 91, 2009, ss. 21-44.
- ERDEM, İmran Arıtı, “Vergi Hukukunda Hakimin Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2016/2, ss.1-26.
- ERKİN, Gözde, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2012/3, ss.237-249.
- ERTURHAN, Sabri, “Muvâzaa ve İstiğlâl Ali Haydar’dan Sadeleştirme”, *İslâm Hukuku Araştırmaları Dergisi*, Konya, Nisan 2005, Sayı, 5, ss. 267-296.
- FREEDMAN, Judith, “General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?”, *Legal Research Paper Series*, 24 April 2016, <http://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=46223002&EXT=.pdf> (28.04.2016), pp. 1-24.
- GENÇOĞLU, Ümit Gücenme, Yasemin Ertan, “Türkiye’de Örtülü Sermaye Ve Örtülü Kazanç Dağıtımı: İMKB 50 Endeksinde Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2012, ss.85-100.

- GERÇEK, Adnan, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 63, S. 1, Y. 2014, ss.81-130.
- GREGGİ, Marco, “The Dawn of a General Anti Avoidance Rule. the Italian Experience”, *Itax Papers on Taxation*, Vol. 5, 2016, [http://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=31094112078115&EXT=pdf,\(16.04.2016\), pp. 1-15](http://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=31094112078115&EXT=pdf,(16.04.2016), pp. 1-15).
- GRİNBERG, Itai, “The New International Tax Diplomacy”, *Georgetown Law Journal*, Vol. 104, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=265289 (02.03.2016), pp. 1137-1196.
- GÜNDOĞDU, Burhan, “Muvaza ve Peçeleme”, *Yaklaşım*, Y. 17, S. 193, Ocak 2009, ss. 71-77.
- GÜNDOĞDU, Burhan, “Muvazaa II”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 288, Ağustos 2005, ss.89-96.
- GÜNDOĞDU, Burhan, “Muvazaa III - Peçeleme ve Hukuka Aykırı İşlemler”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 289, Eylül 2003, ss. 105-111.
- GÜNEŞ, Gülsen, “Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Hayat Standardı Esası”, *Prof. Dr. Aysel Çelikel’e Armağan, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 1999-2000, S. 1/2, İstanbul, Y. 2001, ss. 351-359.
- GÜNEY, Selami, Ramazan Bozkurt, “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan/2011, ss. 149-166.
- HALICI, Ümit Arif, “Vergi Kaçağını İhbar Karşılığında İkramiye Uygulaması”, *Mali Kılavuz*, Temmuz-Eylül 2014, ss. 112-118.
- İBRAHİM, Abdurahman, Mary Maina, Ondabu İbrahim Tirimba, “Tax Evasion and Effective Budget Implementation: Case of Inland and Customs Revenue Departments in Somalilands”, *International Journal of Business Management & Economic Research*, Vol. 6, 2015, Issue 6, pp. 296-312.
- İYİLİKLİ, Ahmet Cahit, “Kanuna Karşı Hile Kavramının Boşanma Hukukundaki Görünümünün Suç Genel Teorisi Meseleleri Bağlamında İrdelenmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Y.4, S.12, Ocak 2013, ss. 256-280.
- KARABACAK, Birsan Nacar, “Emek Gelirleri Vergi İndirimi: Gelişimi, Yapısı ve İşleyişi, Özellikleri ve Sorunları”, *TISK Akademi Dergisi*, 2013/1, ss.43-67.
- KARAKAŞ, Fatma Tülay, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.63, 2013/3, ss. 729-759.
- 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.
- KAYA, M. Aytaç, “Ev Kirasız- Para Faizsiz Sözleşmesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 1976/2, ss. 231-238.
- KAYGUSUZ, Mehmet, “Finansal Türev Ürünlerden Forward Sözleşmeleri ve Muhasebe İşlemleri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, 2011, ss. 137-149.
- KEYMAN, Selahattin, “Tipiklik ve Ceza Hukuku”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 37, S. 1-4, ss. 59-105.
- KILIÇ, Ramazan, “Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.7, S. 14, 2011, ss. 363-376.
- KOCABAŞ, Bilal, “Vakıflarda Vergi Bağışıklığı (Muafiyeti)”, *Mali Çözüm*, S. 93, 2009, ss. 121-128.
- KOCAYILMAZ, Şule, Tevfik Encüment İstemi, “Türkiyede Vergi Kaçakçılığı”, *Anadolu Bil Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, S.39, 2015, ss.47-54.
- LAMERS, Isabel, Pauline Mcharo, Kei Nakajima, “Tax Base Erosion and Profit Shifting(BEPS) and International Economic Law”, *Trade and Investment Law Clinic Papers*, 2013, http://graduateinstitute.ch/files/live/sites/iheid/files/sites/ctei/shared/CTEI/working_papers/CTEI_201302_LawClinic_TaxBaseErosionAndProfitSharing.pdf (29.01.2016), pp. 1-62.

- LAWRENCE, Edward C., Ellen Briskin, Qing-Jiang Qu, “A Review of State Tax Incentive Programs for Creating Jobs”, *Journal of State Taxation*, March-April 2013, pp. 25-32.
- Lİ, Jinyan, “The Economic Substance Doctrine and GAAR: A Critical and Comparative Perspective”, GAAR Symposium, *Tax Avoidance The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule*, Tax Avoidance after Canada Trustco and Mathew, Toronto, November 18, 2005, https://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_li.pdf (16.04.2016), pp. 1-55.
- MARDİN, Şerif Arif, “Some Explanatory Notes On The Origins Of The Mecelle”, *The Muslim World*, Volume 51, Issue 4, <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1478-1913.1961.tb02274.x/pdf> (03.12.2015), pp. 274-279.
- MAZUR, Orly, “Transfer Pricing Challenge in The Cloud”, *Boston College Law Review*, Vol. 57, Issue 2, pp. 643-693.
- MERTER, Mehmet Emin, “Ülkemizdeki E-Beyanname Uygulamasının Vergi Denetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi”, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.14, S.2, Haziran 2016, ss. 52-74.
- MİLLER, Sandra K., “The Battle Against Abusive Tax Shelters Continues”, *Journal of Financial Service Professionals*, November 2005, pp. 58-66.
- NAYAK, Rajendra, “Navigating India's proposed GAAR”, *International Tax Review*, Sep. 2012, Vol.7, <http://eds.b.ebscohost.com/eds/detail/detail?sid=95016950-8139-49bdb9785f8b27ffadc4%40sessionmgr120&vid=1&hid=113&bdata=Jmxhbm9dHIImc2l0ZTl1ZHMtOGI2ZQ%3d%3d#AN=80177848&db=bth> (03.02.2016), pp. 48-50.
- ÖCAL, Mehmet Erdoğan, “Dönem Sonu İşlemleri ve Transfer Fiyatlandırması/Örtülü Sermaye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C.35, S.291, 2012, ss.9-14.
- ÖNCEL, Türkan, S. Yenal Öncel, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 43- 44. Seri, Y. 2003, ss. 1-25.
- PİTMAN, Amy Lynn, “Does the OECD Have “Teeth?”: Evaluation of Market Reaction to Keys Events in the OECD BEPS Action Plan Timeline”, Publisher: The University of Arizona, http://arizona.openrepository.com/arizona/bitstream/10150/595044/1/az_etd_mr_2015_0318_sip1_m.pdf (01.02.2016), pp. 1-20
- POSTACIOĞLU, İlhan E., “Mukavelelerin Üçüncü Şahıslara Karşı İspat Şekli”, 19 Şubat 1953 Tarihli İzmir Barosu Konferansı, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/download/1023004703/1023004295> (10.11.2015), ss. 84-102.
- PRATS, Francisco Alfredo Garcia, “The Abuse of Tax Law: Prospects and Analysis”, *International and European Tax Law*, Ed. G. Bizzioli. Jovene, Napoli, 2010.
- PREBBLE, John, “Abus de Droit and the General Anti Avoidance Rule of Income Tax Law: A Comparison of the Laws of Seven Jurisdictions and the European Community”, *Working Paper Series*, No: 56, 2008, <http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/working-papers/WP56.pdf> (12.02.2016), pp. 1-48.
- RALPH, Oliver, “GAAR: Empty threat or deal stopper?”, *International Tax Review*, Oct98, Vol. 9, <http://eds.b.ebscohost.com/eds/detail/detail?sid=9a306734-738b-4fdf-a38a103df6b91762%40sessionmgr110&vid=1&hid=113&bdata=Jmxhbm9dHIImc2l0ZTl1ZHMtOGI2ZQ%3d%3d#AN=1199197&db=bth> (03.02.2016), ss. 9-13.
- SARIGÖLLÜ, Ersin, “Muvazaa”, *Ankara Barosu Dergisi*, Y. 1989, S.4, ss. 665-678.
- SEVİĞ, Veysi, “Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 277, Eylül 2004, ss. 10-14.
- SOYDAN, Billur Yaltı, “Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 119, Y. 1998, ss. 98-118.
- STİGLİTZ, Joseph E., “The General Theory of Tax Avoidance”, *National Tax Journal*, Volume XXXVIII, No. 3, September 1985, pp. 325-338.

- ŞAKAR, Ayşe Yiğit, “Türk Vergi Sisteminde Ücretlere Tanınan Muafiyet ve İstisnalar”, *Sicil*, Y.6, S.23, Eylül 2011, ss. 243-261.
- ŞANVER, Cahit, S. Ateş Oktar, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2013, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, ss. 1-23.
- ŞENTÜRK, Mehmet, “Örtülü Sermaye Hesaplamasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 2014, S.309, ss. 37-44.
- ŞENTÜRK, Suat Hayri, “Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Aralık Aralık 2014, S.9/3, ss. 129-144.
- ŞENYÜZ, Doğan, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:16, Sayı:185, Mayıs 2008, ss. 24-27.
- TAŞDELEN, Aziz, “Vergisel Açından Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.53, S.2, Y. 2014, ss. 141-175.
- TAŞPINAR, Sema, Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.45, S. 1-4, 1996, ss. 533-572.
- TEKİN, Ahmet, “Örtülü Kazanç ve Danıştay Kararları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Y. 2003, C.8, S.3, ss. 27-48.
- TEKİN, Ahmet, Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.16, Aralık 2006, ss. 301-316.
- TUNCER, Selahattin, “Vergi Hukukunda Muvazaa I”, *Yaklaşım*, Sayı: 80, Ağustos 1999, ss. 18-24.
- TURAN, Aykut Hamit, Ferhat Başkan Özgen, “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Bir Ampirik Çalışma”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, S.10, 2009, ss. 134-147.
- ULUSAN, Hikmet, “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları’na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma I”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 43, Temmuz 2009, ss. 244-252.
- UYAR, Talih, “Tasarruf İptali Davalarının Konusu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 78, 2008, ss. 287-314.
- UYGUR, Gülriz, “Adalet ve Hukuk Devleti”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, C. 53, S. 3, Y.2004, ss. 29-38.
- WHAİT, Robert B, Gerald E Wittenburg and Ira Horowitz, “The World According to Gaar”, *27 Australian Tax Forum*, 2012, <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=2e0901e7-6336-4c00b81c7a11b8bd72f0%40sessionmgr198&vid=1&hid=113> (03.02.2016), pp. 773-814.
- WHİTE, Sienna C., “Cost Sharing Agreements & The Arm’s Length Standard: A Matter of Statutory Interpretation?”, *Florida Tax Review*, Vol. 19, No: 3, 2016, ss. 191-224.
- YALTI, Billur, “Transfer Fiyatlandırmasında “Gizli Emsal””, *Vergi Sorunları*, Sayı:251, Ağustos 2009, ss. 7-39.
- YALTI, Billur, “VUK, 3B’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 262, Temmuz 2010, ss. 7-20.
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut, Veli Özer, Nuray Demirel, “Emsallere Uygunluk Prensibi Çerçevesinde Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm*, Y. 2007, S. 83, Eylül-Ekim, ss. 53-65.
- YELELİ, Ahmet Burçin, Ahmet Yılmaz Ata, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 161, Temmuz-Aralık 2011, ss. 21-32.

MAHKEME KARARLARI

Dnş., 3. D., 07.05.1998, K. 1998/1650, E. 1997/293.
Dnş., 3. D., 14.10.1999, K. 1999/3359, E. 1998/705.
Dnş., 3. D., 22.4.1998, E. 1997/289, K. 1998/1350.
Dnş., 3. D., 27.01.2011, E. 2009/4773, K. 2011/186.
Dnş., 3. D., T 25.09.2012, E. 2010/4340, K. 2012/3047.
Dnş., 3. D., T. 02.03.2011, E. 2008/663, K. 2011/742.
Dnş., 3. D., T. 07.05.1998, E.1997/293, K.1998/1650.
Dnş., 3. D., T. 13.03.2003, E. 2001/4021, K. 2003/1130.
Dnş., 3. D., T. 15.3.2006, E. 2006/287, K. 2006/679
Dnş., 3. D., T. 20.11.2001, E. 2000/5192, K. 2001/4408.
Dnş., 3. D., T. 21.11.1990, E.1990/2057, K.1990/3199.
Dnş., 3. D., T. 25.09.2012, E. 2010/4340, K. 2012/3047.
Dnş., 3. D., T. 29.11.2006, E. 2006/1401, K. 2006/3160.
Dnş., 3. D., T. 30.6.1997, E. 1997/906, K. 1997/2743.
Dnş., 3. D., T. 31.05.200, E. 1998/3239, K. 2000/2096.
Dnş., 4. D., 23.11.1990, E. 1988/1344, K. 1990/3351.
Dnş., 4. D., T. 06.11.1996, E. 1996/2143, K. 1996/3935.
Dnş., 4. D., T. 08.10.2003, E. 2002/4601, K. 2003/2277.
Dnş., 4. D., T. 14.02.2012, E. 2009/6694, K. 2012/458.
Dnş., 4. D., T. 16.03.2004, E. 2003/1204, K. 2004/480.
Dnş., 4. D., T. 26.10.2009, E. 2009/2933, K. 2009/4672.
Dnş., 7. D., 23.6.2004, E. 2003/2186, K. 2004/2006.
Dnş., 7. D., T. 05.10.2005, E. 2001/759, K. 2005/2272.
Dnş., 7. D., T. 12.04.1985, E. 84/3570, K. 85/1039.
Dnş., 7. D., T. 17.06.2009, E. 2008/5507, K. 2009/3054.
Dnş., 7.D., T 13.01.1987, E.1985/164, K.1987/2.
Dnş., 7.D., T. 17.06.2009, E. 2008/5507, K. 2009/3054.
Dnş., 8. D., T. 5.11.1974, E. 1974/1970, K. 1974/3850.
Dnş., 9. D., T. 19.06.2012, E. 2010/7673, K. 2012/4210.
Dnş., 11. D., T. 20.1.2000, E. 1998/1627, K. 2000/188.
Dnş., 11. D., T. 20.1.2000, E. 1998/1627, K. 2000/188.
Dnş., VDDGK, T 16.04.2010, E. 2008/371, K. 2010/182.
Dnş., VDDGK, T. 15.12.2000, E.2000/232, K.2000/446.
Dnş., VDDGK, T. 16.04.2010, E. 2008/371, K. 2010/182.
Dnş., VDDGK, T. 16.04.2010, E. 2008/810, K. 2010/186.
Dnş., VDDGK, T. 21.03.2012, E. 2010/593, K. 2012/90.

Dnş., VDDGK, T. 26.03.2010, E. 2008/878, K. 2010/145.
Dnş., VDDGK, T. 30.05.2013, E. 2012/280, K. 2013/166.
Yargıtay, 7. H.D., T. 01.12.2015, E. 2015/30345, K. 2015/23908.
Yargıtay, 9. H.D., T. 14.01.2016, E. 2014/28278, K. 2016/851
Yargıtay, 17. H.D., T. 03.12.2015, E.2014/6258, K.2015/13237.
Yargıtay, 17. H.D., T. 24.11.2015, E. 2014/4375, K. 2015/12653.
Yargıtay, 19. H.D., T. 10.12.2015, E. 2015/2797, K. 2015/8510.
Yargıtay, İBGK, T. 12.02.1941, E.1940/29, K.1941/5.



DİĞER KAYNAKLAR

- AKGÜL, Harun, *Vergi Hukukunda Peçeleme*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon, 2009.
- BENGSTON, Johan, “Artificiality” A Study of The Concepts of Abuse And Economic Reality in the Field of EU VAT”, Faculty of Law Fund University, (Master Thesis), 9th Semester.<http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOID=3122994&fileOID=3162695> (14.02.2016).
- Clifford Chance, *Tackling Tax Avoidance*. A Comparative Study of General Anti-Abuse Rules Across Europe, June 2013, https://onlineservices.cliffordchance.com/online/freeDownload.action?key=OBW_IbFgNhLNomwB1%2B33QzdFhRQAhp8D%2BxrIGReI2crGLnAltlyZe8XZMgvywYQz2z3H0H4hmJ9np%0D%0A5mt12P8Wnx03DzsaBGwsIB3EVF8XihbSpJa3xHNE7tFeHpEbaeIf&attachmentsize=1856296 (02.02.2016).
- EYÜPGİLLER, Saygın, Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması, http://www.hlbsaygin.com.tr/Mevzuat1_2.htm (20.01.2015).
- Finansal Raporların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, R.G.T. 16.05.2015, R.G. No. 25702.
- GÜNAY, Meryem, *Roma Hukukundan Günümüze Muvazaa Kavramı*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2007.
- HM Revenue & Customs, *HMRC GAAR Guidance*, https://www.gov.uk/government/uploads/attachment_data/file/399270/2_HMRC_GAAR_Guidance_Parts_AC_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf (02.02.2016).
- Kurumlar Vergisi Kanunu Gereği, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/ eski/kurumlarvertumtaslak.htm>, (26.07.2016).
- MEYDAN, Ahmet, İslam Hukukunda Muvazaa Kavramı, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006.
- OECD, *Action Plan On Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719_en#page24 (28.01.2016).
- OECD, *BEPS Action 6: Preventing The Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 2014, <http://www.oecd.org/tax/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf> (01.02.2016).
- OECD, *BEPS Action 7: 2015 Final Report*, 2015, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1 (02.02.2016).
- OECD, *BEPS Action 7: Preventing The Artificial Avoidance of PE Status*, 2015, <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf> (01.02.2016).
- OECD, *BEPS Action 8-10: 2015 Final Reports*, 2015, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-added-taxation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page2 (03.02.2016).
- OECD, *BEPS Actions 8,9 and 10: Revisions to Chapter I of The Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, 2015, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/public-comments-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures-part2.pdf> (02.02.2016).
- OECD, *Preventing The Granting Of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstance*, Action 6- 2015 Final Report, 2015, http://www.keepeek.com/Digital-AssetManagement/oecd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-finalreport_9789264241695-en#page4 (29.01.2016).
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, Paris, OECD Publishing, 2010.

SUCUOĞLU, Arif Naci, “Ceza Hukukunda Görevi Kötüye Kullanma Suçları”, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010.

TDK, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_arama=>s&guid=TDK.GTS.5774dafd9e3516.80331015 (25.05.2016).

Vergi Denetim Kurulu, *2015 Faaliyet Raporu*, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf (29.07.2016).

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, R.G.T. 18.11.2007, R.G. No. 26704.

1Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, R.G.T. 26.12.1992, R.G. No. 21447.

431 Sayılı Vuk Genel Tebliği, R.G.T. 29.12.2013, R.G. No. 28866.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, R.G. T. 01/11/2005, R.G. No. 25983.

6361 Nolu Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, R.G. T.13.12.2012, R.G. No. 28496.



ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

| | |
|--------------------------------|--|
| Yazar Adı Soyadı | Ömer Faruk BAYRAKCI |
| Tez Adı | Vergi Hukukunda Muvazaa ve Peçeleme İşlemleri İle Bu İşlemlerin Önlenmesine Yönelik Araçların Değerlendirilmesi |
| Enstitü | Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü |
| Anabilim Dalı | MALİYE |
| Tez Türü | Yüksek Lisans |
| 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: 18.01.2017

İmza :

