

# TRANSFER FİYATLANDIRMASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

## LEGAL NATURE OF TRANSFER PRICING

Serkan AĞAR\*

**Özet:** Vergiden kaçınmak için özel hukuk işlemleri, sıkça kullanılır. Vergi hukukunda “peçeleme” olarak nitelenen bu tür işlemlerin yaygın örneklerinden biri de transfer fiyatlandırmasıdır. Transfer fiyatlandırmasının hukuki niteliğinin doğru bir şekilde tespit edilmesi için öncelikle peçelemenin incelenmesi şarttır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Hukuku, Peçeleme, Transfer Fiyatlandırması.

**Abstract:** Frequently used in civil law transactions to avoid tax. One common example of this type of process is described as the “tax-veiling” of the tax law is transfer pricing. The legal nature of the transfer pricing to determine the correct priorities of tax-veiling must be examined.

**Keywords:** Tax Law, Tax-veiling, Transfer Pricing.

## I. GİRİŞ

Farklı hukuk özneleri olsalar da kurumlar, kurumla ilişkili kişiler ve özellikle ortakların temel hedefi ekonomik menfaat elde etmektir. Kurum, ortaklarının kazanç elde etme amacını sağlamaya yönelik bir araçtır. Bu durum, ticaret hukuku ve borçlar hukuku ilişkilerinin sıklıkla iç içe geçmesine ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını sonucunu doğuran vergi sorunlarına yol açar. Vergi hukuku, kural olarak, ilişkili kişiler ile kurumlar arasındaki borçlar hukuku ilişkilerini tanıır. Bu ilişkiler vergi hukuku bakımından da geçerlidir. Ancak borçlar hukuku bağları, ilişkili kişiler ile kurumlar arasındaki menfaat aktarımlarını gizlemeye yönelik olarak kullanılmaya elverişli olduğundan, bunların hukuki niteliğinin vergi hukuku bakımından özenle ve dikkatle değerlendirilmesi zorunludur.

\* Yrd. Doç. Dr., Mevlana Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı (Asst. Prof., Rumi University Law School, Financial Law Department), sagar@mevlana.edu.tr

Vergi hukukunda muamelelerin ekonomik yönü önemlidir ve bu muameleleri özel hukukun katı şekil şartlarına bağlamak vergi hukuku ilkeleriyle bağdaşmaz.<sup>1</sup> Vergi hukukunda özel hukuk kavramları ihtiyatla karşılanmalı ve bu kavramlar vergi hukukuna uygun düştüğü ölçüde ele alınıp değerlendirilmelidir.<sup>2</sup>

## II. VERGİYİ DOLANMAYA YÖNELİK ÖZEL HUKUK İŞLEMLERİ: PEÇELEME

### A.KAVRAM VE KAPSAM

Ticari hayatta mükellefin vergilendirmeye konu iktisadi olaylarla hiç ilişkiye girmemesi veya ilişkilerini vergi normları tarafından kavranmayan alanlarda yoğunlaştırması mümkün olduğu gibi, yaptığı işlemler verginin doğmasına ilişkin soyut olay kapsamına girmeyebilir veya vergisel avantajlar içeren normlara uygun somut maddi olaylar şeklinde gerçekleşebilir.<sup>3</sup> Bu bakımdan vergi hukuku, hukuk düzeninin sunduğu imkânların kullanılmasına ve mükellefin iktisadi özgürlüğünü serbestçe kullanmasına saygılı olmak zorundadır.<sup>4</sup> Ancak hukuk düzeninin tanıdığı düzenleme imkânlarının hukuk düzeniyle çatışan bir şekilde kötüye kullanılması da hiçbir hukuk dalı tarafından kabul edilmez.<sup>5</sup>

Özel hukuk ilişkilerinin yönlendirilmesinde vergilerin etkisi küçümsenemeyecek derecede büyüktür.<sup>6</sup> Vergiler işletmelerin hukuki kişiliğini, sermaye yapısını, kuruluş yerini, faaliyet göstereceği alanın ve büyüklüğünün seçimini, yatırım ve finansman kararlarını, yapılan sözleşme tiplerini, birleşme, devir, nevi değiştirmeleri ve sona erme kararlarını etkiler.<sup>7</sup> Vergilendirme işlemlerinin büyük çoğunluğu özel hukuk ilişkileri üzerine kurulduğu için vergilendirme alanında yapı-

<sup>1</sup> Dan. 4. D., 10/01/1978, E. 1977/1196, K. 1978/7, DD, S. 32-33, s. 363.

<sup>2</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Ankara, Kasım, 2002, s. 4.

<sup>3</sup> Mustafa Akkaya, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Ankara, 2002, s. 94.

<sup>4</sup> K. Tipke, H. W. Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO, 15. Aufl., Köln, 1965/80, § 42, Tz., 14, nak. Akkaya, a.g.e., s. 94.

<sup>5</sup> Akkaya, a.g.e., s. 94-95.

<sup>6</sup> Serkan Açar, Transfer Fiyatlandırması-Örtülü Kazanç Dağıtımı, Ankara, 2011, s. 238.

<sup>7</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 5.

lan işlemler özel hukuk kurallarını esas alır.<sup>8</sup> Vergisel menfaat sağlamak isteyen mükellefler özel hukuk alanında sözleşme özgürlüğü ve irade serbestisinden yararlanmak suretiyle vergiyi doğuran olayı kısmen veya tamamen gizleyen durumlar yaratabilir.

İktisadi sonuçtan vazgeçmek suretiyle vergi konusuyla ilişkiye girmemek (vergiden kaçınma) veya vergi kanunları tarafından sunulan imkânlardan yararlanmak (vergi tasarrufu) vergi hukuku bakımından reddedilmeyen davranış şekilleridir. Ancak hiçbir vergi sistemi özel hukuk şekillerinin vergi normunun konuluş amacına aykırı olarak vergisel avantajlara ulaşmak için kötüye kullanılmasını (vergiyi dolanma/peçeleme) kabul etmez.<sup>9</sup>

213 sayılı VUK'un 2365 sayılı kanunla değiştirilen 3/A maddesine göre, "*Vergi kanunları lâfzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lâfzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*"<sup>10</sup> Aynı kanunun 3/B maddesine göre de, "*Vergilendirilmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*"

<sup>8</sup> Nihal Saban, Vergi Hukuku, 6. Baskı, İstanbul, 2014, s. 52.

<sup>9</sup> Akkaya, a.g.e., s. 95.

<sup>10</sup> 2565 sayılı kanunun gerekçesinden: "Bilindiği üzere vergi hukukuna ait konuları kapsayan, usul ve uygulamaya ilişkin hükümleri ihtiva eden Vergi Usul Kanunu'nda, kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması gerektiği hususuna ışık tutan bir yorum hükmü bulunmamaktadır (...) Vergi Usul Kanunu'na, vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı hususunda hüküm vazedilirken hukuk biliminde uygulanan yorum metotları ve batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve bilimsel yorumlama metodunun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır. Nitekim vergi usul hukukumuzda yenilik teşkil eden bu hükmün, vergi uygulamaları ve vergi ihtilaflarının çözümlenmesinde büyük bir noksanlığı gidereceği ve tatbikatta vergi adaleti ve vergi güvenliğini sağlayıcı bir ortam yaratacağı, idare ve mükelleflere büyük kolaylıklar sağlayacağı şüphesizdir. Ayrıca bu hükmün, iyi bir vergi uygulaması için gerekli bulunan kazai içtihatları geliştireceği, idare ve yargı mercilerine kanun maddelerinin uygulanmasında ışık tutacağı muhakkaktır. Madde metninde, 'vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifa eder.' denildiğine göre uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda takip ettiği maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması derpiş olunmaktadır.", Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Vergi Usul Kanunu), C. 3, Ankara, 1988, s. 561-562.

Vergi mükellefleri özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa, bu amaca yönelik sözleşmelere “peçeleme sözleşmeleri” adı verilir.<sup>11</sup> Peçeleme, borçlar hukukunun muvazaâ kavramı ile benzerlik gösterir. Her ikisinde de gerçek irade ile açıklanan arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır.<sup>12</sup> Kanunların yorumu, kanun koyucunun, kanun metninde belirtilmiş olan iradesinin tespiti ve bu iradeye göre kanun metninin gerçek anlamının belirlenmesi amacıyla yapılır. Gerçekten de kanun, metinleri itibariyle her şeyin kolaylıkla anlaşılmasına veya metnin bütün olaylara kolaylıkla uydurulmasına her zaman imkân vermez. Bir metin içindeki bir cümleden, bir ibareden veya terimden farklı anlamlar çıkarılabilir.<sup>13</sup>

Değinen hükümlerle vergi hukukunda hukuki pozitivizmin deyimsel (lâfzî), tarihi ve sistematik yorum yöntemlerinin yanı sıra sosyolojik hukuk okulunun amaçsal yorum yöntemi de kabul edilmiştir. Deyimsel (lâfzî) yorum yöntemi dışındaki yöntemler, kanun metninin açık olmadığı durumlarda ve vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları içinde geçerlidir.<sup>14</sup> Kıyas yasağı ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturur.<sup>15</sup> Vergi hukukunda kıyas yasağı maddi vergi hukukuyla, bir diğer deyişle vergi ilişkisinin özünü ilgilidir. Vergi boşluğu kıyas yoluyla doldurulmaz. Bunun temel nedeni vergilerin kanuniliği ilkesidir.<sup>16</sup> Aksi halde kanunun esprisi ve metni dikkate alınmamış ve yeni

<sup>11</sup> Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, 2011, s. 167; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, Genel Hükümler, 6. Baskı, Bursa, 2015, s. 60.

<sup>12</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 06/12/1996 tarih ve 1996/320 Esas, 1996/410 Karar sayılı kararından.

<sup>13</sup> Akif Erginay, Vergi Hukuku, 6. Bası, Ankara, 1977, s. 45.

<sup>14</sup> Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, 23. Bası, Ankara, Eylül, 2014, s. 24.

<sup>15</sup> 143 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği m. I-A: “(...) kanun hükümlerinin kanuna hâkim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbirleriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı gözönünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz.”, RG, 14/07/1981, 17402.

<sup>16</sup> Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda Yorum, Ankara, 1987, s. 74. “Vergilendirilmede belirsizlik ve keyfiliği önlemeye yönelik en temel hüküm vergilerin kanunili-

bir kural ihdas edilerek kanuna eklenmiş olur.<sup>17</sup> Vergi kanunlarında olaya uygulanacak somut bir hüküm bulunmayan hallerde kıyas yoluyla hüküm belirleyerek kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılmaz.<sup>18</sup> Buna karşılık usul ve şekle ilişkin kuralarda boşluk bulunduğu takdirde, kıyas yoluyla doldurulmasına bir engel yoktur.<sup>19</sup>

Vergi hukukunda kanunun sözünden ilk bakışta bir anlam çıkarılamaz veya çıkartılan anlam ciddi bir kuşku ve duraksamaya yol açarsa, kanunun amacı ve özü araştırılır. Bu araştırmada başvurulacak yorum yöntemleri ise tarihi,<sup>20</sup> sistematik<sup>21</sup> ve amaçsal yorum yöntem-

---

ği ilkesidir. Vergilendirme yetkisinin kullanılması hukuki esaslara dayanmalı, vergilendirme hukuk kuralları çerçevesinde yapılmalıdır.”, İdris Hakan Furtun, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Ankara, 2009, s. 147. Verginin kanuniliği ilkesi ile ilgisi ayrıntılı değerlendirmeler için bkz. Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Tıpkı Baskı, İstanbul, Eylül, 2014.

<sup>17</sup> Fr. Loecks, R. Van Dionant, G. Neyens, Elemens de la Science des Impôts, Tome 2, 2e Edition, Bruxelles, 1962, s. 296, nak. Saygılıoğlu, a.g.e., s. 74.

<sup>18</sup> Gürboğa, Ataboğa, Vural, Ayfer, Sencar, Yıldırım, Berk, Berk, Vergi Rehberi, Ankara, Ağustos, 2014, s. 83.

<sup>19</sup> Ahmet Kumrulu, Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim, Danıştay Dergisi, S. 72/73, s. 15.

<sup>20</sup> Tarihi yorum yönteminde bir kanun hükmü yorumlanırken, kanun koyucunun kanunun yapıldığı andaki iradesi ve amacı araştırılır. Bu araştırma, kanun tasarısı ya da taslakları, gerekçe, meclis komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere ilişkin tutanaklar üzerinde yapılır. Demokratik parlamenter rejimlerde kanun koyucunun subjektif iradesi karmaşık bir görünümde olduğundan tarihi yorum elverişli bir yöntem değildir. Bununla beraber, belli bir hükmün yorumunda o hükmün zaman içinde geçirdiği değişikliklerin incelenmesi, bu değişikliklerin amacından belli sonuçlara varılmasında tarihi yorum yönteminin kapsamına girer. Bu kapsamda 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinin gerekçesine bakıldığında, OECD düzenlemelerinin bir tekrarından ibaret olduğu görülür: “Bu madde ile ‘transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım’ müessesesi, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)’nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir. Maddenin birinci fıkrasında, ‘kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.’ denilmiş ve ilişkili kişi kavramı maddenin yine üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesi tanımı da maddenin beşinci fıkrasında yapılmıştır. Buna göre ilişkili kişi, ‘kurumların kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır’ biçiminde tanımlanmıştır. Fıkra da geçen ‘gerçek kişi’ ifadesi, Gelir Vergisi

Kanununun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; 'kurum' ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır. Ayrıca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Maddenin birinci fıkrasında geçen "mal veya hizmet alım veya satımı" ifadesinin; alım, satım, imalat, inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması, verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerinin de her halükarda mal veya hizmet alım veya satımı olarak değerlendirileceği, maddenin ikinci fıkrasında açıkça belirtilmiştir. Maddenin beşinci fıkrasında 'emsallere uygunluk ilkesi'nin tanımı yapılmıştır. OECD'nin 'Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi' esas alınarak yapılan bu tanım, 'emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder' şeklindedir. Burada, emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır. Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler, OECD'nin 'Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde 'geleneksel işlem yöntemleri' olarak öncelikle önerilen temel yöntemlerdir. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyeceklerdir. Bu yöntemlerden hiçbirisi yukarıda açıklanan emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermiyorsa, mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile anılan fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme yapabilmeleri için maddede öngörülen üç yönteme de başvurabilme olanağının olmaması gerekmektedir. Bu durum, maddede 4 üncü yöntem olarak belirtilmiştir. Bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur, uygulama kistası, 'işlemin niteliğine en uygun yöntem'dir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yanı sıra açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani 'işlemin niteliğine en uygun yöntem' ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır. Maddede emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için belirlenen yöntemler, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile

işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir. Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır. Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin 'Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde 'geleneksel işlem yöntemleri'ne başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır. Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için bu yöntemlere başvurulmasında en güvenilir karşılaştırma unsuru olması açısından öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel (iç emsal) karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların işlemleri (dış emsal) karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu belirleme, iç emsalle-

rin ya da dış emsallerin birbirlerinin karşıt seçeneği olduğu, yani bu emsallerden yalnızca birisinin kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılması esnasında, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkündür. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır. Bu hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır. Maddenin sekizinci fıkrası ile mükellefin ilişkili taraflarla yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığına başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir. Uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellef, Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde bulunabilecektir. OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde de önerilen ve birçok gelişmiş ülkenin vergi sisteminde yer alan bu uygulama (advance pricing arrangements ya da advance pricing agreements) için mükellefin Maliye Bakanlığına gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvurması gerekmektedir. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacaktır. Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabileme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır. Maddenin dokuzuncu fıkrasında yapılan düzenleme ile 'tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır'. Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, 'karşı taraf düzeltilmesi' bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerindeki mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kar payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. Onuncu fıkra ile transfer fiyatlandırması düzenlemesi; gerek tanımlar, gerek yöntemler, gerekse de getirilen yeni uygulamalar açısından ayrıntılı açıklamaları ve süreçleri gerektirmektedir. Maddede ayrıca Bakanlar Kuruluna, düzenlemenin işleyişine ilişkin olarak usulleri belirleme yetkisi verilmektedir.", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1216&uid=293>, Erişim Tarihi: 19.05.2015.

leridir. Amaçsal yorum yöntemi,<sup>22</sup> vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde ekonomik yaklaşımın geçerli olması sonucunu doğurur.<sup>23</sup>

Peçeleme sözleşmeleri ve vergisel neticeleriyle ilgili olarak 213 sayılı VUK'da genel bir düzenleme yoktur. Vergi borcunun doğmasına vücut veren özel vergi kanunlarındaki hükümler de sadece düzenledikleri hususlardaki peçeleme işlemlerine yöneliktir. Peçelemenin tespitinde hangi yorum yönteminin uygulanması gerektiği de başka bir sorundur. Vergi hukukunda kanunun amacından hareket edilerek yorum yapılması ekonomik yaklaşımın uygulanması sonucunu doğurur. Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olayın tespitinde ve vergi hükümlerinin yorumlanmasında hukuki şekillerin ötesine geçilmek suretiyle gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasıdır. Ekonomik yaklaşım ilkesiyle vergi hukukunda diğer hukuk dallarının şekilsel olarak öngördükleri bazı kalıplar kırılabilir.<sup>24</sup> Ekonomik yaklaşım vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemidir. Bu kavram, hem maddi olayın tespitini ve hem de hukuk kuralının yorumunu içerdiğinden bir üst kavram olarak kullanılır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre tespit edilmesi ve değerlendirilmesi vergi hukukunda "ekonomik irdeleme" olarak nitelenir.<sup>25</sup> Vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler dikkate

<sup>21</sup> Sistematik yorum yönteminde bir kanun hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün kanunun yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır. Buna göre bir vergi kanunu hükmünün bir yandan söz konusu kanun içindeki konumu diğer yandan da Türk vergi sistemini oluşturan diğer kanun hükümleri ile bağlantısı açısından anlamı araştırılır.

<sup>22</sup> Vergi kanunları ekonomik şartlara bağlı olarak değişen olay ve durumlara uygulandığından, kanun koyucunun kanunu çıkarırken neyi amaçladığından çok kanunun değişen ekonomik ve sosyal şartları altında kazandığı objektif anlam üzerinde durulmalıdır. Bu da amaçsal yorum yöntemi ile gerçekleşebilir. Amaçsal yorum yönteminde kanun ile ulaşılmak istenen sonuçlar günün şartlarına ve toplumun gereksinimlerine uygun olarak değerlendirilir. Gerçekten bir kanun yürürlüğe girdikten sonra kanun koyucunun subjektif iradesinden bağımsız objektif bir anlam kazanır. Amaçsal yorumda sosyolojik ve ekonomik verilere geniş ölçüde başvurulur.

<sup>23</sup> Sadık Kırbas, Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Ağustos, 2012, s. 57; S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, İstanbul, 2014, s. 59.

<sup>24</sup> Gülsen Güneş, Hukuka ve Ahlâka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi, Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan, İstanbul, 1996, s. 241.

<sup>25</sup> Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon, Ağustos, 2014, s. 45.

alınarak tespit edilmesi ise “ekonomik yorum”dur.<sup>26</sup> Ekonomik yorum, amaçsal yorum yönteminin vergi hukukundaki yansımasıdır. Zira vergi, ekonomik bir olaydır.<sup>27</sup>

Ekonomik yaklaşım, takdire yer bırakmayan, anayasal ve kanuni vergileme ilkeleriyle sınırlanmış bir yöntemdir. Bu nedenle ekonomik yaklaşımın içinde kalmak ve belli ilkelere uymak şartıyla bu yoldan yararlanmak daha akılcıdır.<sup>28</sup> Ekonomik yaklaşım, vergilemede iktisadi boyutun dikkate alınması adına bütün kapıları açan bir maymun-cuk veya kanun koyucunun vergi uygulamacısına dilediği gibi doldurmak üzere verdiği açık bono değildir.<sup>29</sup>

Mükellefler muhtemel vergisel sonuçları dikkate alarak özel hukuk işlemlerini olağan kullanımlarından farklı şekillendirmek suretiyle istedikleri sonuçlara ulaşma girişimlerinde tümüyle özel hukuktaki irade özgürlüğünün sunduğu imkânlardan yararlanır ve bu yolla vergi borcunu etkileme yönünde sonu gelmeyen bir çaba içine girerler. Özel hukuktaki irade özgürlüğünün belli, somut bir iktisadi amaca ulaşılması bakımından farklı yollar izlenmesine imkân tanınması, mükellefleri hedefledikleri iktisadi sonuca vergi normunda vergi borcunun doğumu için öngörülen soyut tanımda yer alan özel hukuk işleminin dışındaki işlemlerle ulaşmaya yöneltir.<sup>30</sup> Ekonomik içerik, kullanılan biçimsel kalıptan daha önemlidir.<sup>31</sup> Yorum alanında ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanmasının bir sonucu olarak vergi kanunlarının kullandığı kavramlar ekonomik içeriklerine göre anlamlandırılır.<sup>32</sup>

Peçeleme ve peçelemeye bağlanan vergisel sonuçlar öğretide 213 sayılı VUK’un “*Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” şeklindeki 3/B maddesine dayanır. Aceleyle getirilmiş, sistematik bozuklukları bünyesinde barındıran bu maddeyle ekonomik yaklaşım Türk vergi hukukunda kanuni bir dayanağa kavuşmuştur.<sup>33</sup> Bu düzenleme, vergisel saikli diğer özel

<sup>26</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 25.

<sup>27</sup> M. Kamil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, İstanbul, Ocak, 2006, s. 61.

<sup>28</sup> Saygılıoğlu, a.g.e., s. 100.

<sup>29</sup> Salih Şanver, Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama, Reşat Kaynar’a Armağan, İstanbul, 1984, s. 195.

<sup>30</sup> Akkaya, a.g.e., s. 28-30.

<sup>31</sup> Selim Kaneti, Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul, 1989, s. 48.

<sup>32</sup> Yusuf Usta, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Mayıs, 2013, s. 25.

<sup>33</sup> Akkaya, a.g.e., s. 39-40.

hukuk işlemlerinden farklı bir nitelik taşıyan peçelemenin somut maddi (vergiyi doğuran) olaya ilişkin olduğu gerçeğini dikkate almaz. Anılan hüküm, özün biçime önceliği ilkesinin pozitif hukuktaki karşılığı olup, hem vergisel dolanmayı, yani peçeleme işlemlerini (dolaylı hile) ve hem de vergisel/mali muvazaayı (dolaysız hile) kapsar.<sup>34</sup> 5520 sayılı KVK'da düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, özel bir kötüye kullanmayı önleme hükmü olarak ekonomik yaklaşım uygulamasına bir örnektir.

Ekonomik sonuçtan vazgeçmek suretiyle vergi konusu ile ilişkilendirilmemek (vergiden kaçınma) veya vergi kanunlarınca sunulan olanaklardan yararlanmak (vergi tasarrufu), vergi hukuku bakımından reddedilmeyen davranış biçimleridir. Oysa özel hukuk işlemleri vergisel amaçlarla kötüye kullanılırsa (peçeleme), ortaya çıkan sonuç vergi hukuku bakımından kabul edilmez.<sup>35</sup>

213 sayılı VUK'ta, somut maddi olay olarak vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin esas alınmasına ilişkin 3/B maddesi ve "*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.*" şeklindeki 9/2 maddesi dışında vergilendirmede lehe veya aleyhe etkili unsurların (somut maddi olayın) görünüşünün değil, gerçek niteliklerinin esas alınacağına dair başka hükümler de vardır:

- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin "*gerçek durumu yansıtmadığına dair*" delil bulunursa (m. 30/2-6),
- 1 ve 2 numaralı fıkralarda "*yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden*" kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının "*işin genişliğine ve mahiyetine uygun*" bulunması şarttır (m. 228/son),
- Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde "*sahibi için arz ettiği gerçek değer*"dir (m. 264),
- "İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde" bu had topluca dikkate alınır (m. 313/son),
- "*Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte*" tasarruf değerlerini

<sup>34</sup> Billur Yaltı, VUK, 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi, Vergi Sorunları, Temmuz, 2010, S. 262, s. 8.

<sup>35</sup> Yıldırım Taylar, Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi, Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan, C. II, Ankara, 2009, s. 1199.

kaybeler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler (m. 322/2),

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar” (m. 359/a-1),
- Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu “muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan” belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir (m. 359/a-2),
- “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde” bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir (m. 359/b).

Peçelemenin varlığının tespit edilmesi ve taraflarca seçilen ölçüsüz işlem yerine ikame edilen varsayımsal ölçülü işlemin vergilendirmede esas tutulmasıyla birlikte vergi hukukunda kanunilik, takdir yetkisinin kısıtlı kullanımı ve matrahın belirlenmesinde beyanın esas alınmasına ilişkin temel ilkeler geçersiz hale gelir.<sup>36</sup>

## B. PEÇELEMENİN VERGİSEL SAIKLİ İŞLEMLER KARŞISINDA KONUMU

### 1. Kanundan Kaçınma<sup>37</sup> ve Peçeleme

Özel hukuk ilişkilerinin vergisel saiklerle şekillendirilmesi ve vergi normlarında verginin bağlandığı olayların soyut tanımında özel hukuk kurum ve kavramlarının yoğun şekilde kullanılması, iktisadi içeriği vergi normları tarafından kapsanan birtakım ilişkileri normun

<sup>36</sup> “(...) Bir ödeme aracı olan çekin tacirler arasındaki belli bir ticari muameleden doğan borcun ödendiğine kanıt kabul edilebilmesi için bütün unsurlarıyla, varlığı iddia edilen ticari işlemin belgesi olmasına hiçbir kuşkuyla yol açmaksızın uygun düşmesi gerekir. Bir faturada satıcının alıcıya teslim ettiği emtia bedelini temsil etmek üzere düzenlenen çek lehdarının satıcı, keşide edenin de alıcı olması gerekir. Bu yüzden, iki tacir arasındaki alım-satım konu emtia bedelinin ödendiğine kanıt oluşturabilecek ve emtiayı alan tarafından keşide edilen çekin satıcı adına değil de hamiline yazılı düzenlenmesi ticari icaplara uygun değildir.”, Dan. VDDK, 20/03/2009, E. 2007/697, K. 2009/111, nak. Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklemlerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Temmuz, 2014, s. 11.

<sup>37</sup> Kanuna karşı hile olarak nitelenen işlemler hakkında “kanundan kaçınma” tabirinin kullanılması hukuk tekniğinin gereklerine daha uygun düşer. Zira burada kanunu aldatma değil, kanundan kaçınma durumu vardır. Bu çalışmada da “kanuna karşı hile” yerine “kanundan kaçınma” ifadesinin kullanılması tercih edilmiştir.

kapsamı dışında tutmaya elverişli özel hukuk şekillerinin tercih edilmesine yol açar. Kaldırılmadıkça veya değiştirilmedikçe hukuk düzeninde kanun hükümlerinin mevcut şekline uyulması şarttır. Hukuk düzeni bunların ihlâl edilmesini istemez. Kanundan kaçınmada, her şeyden önce, kendisine uyulması zorunluluğu bulunan bir normla bundan kaçmaya çalışan, eş anlatımla hem bu norma uymamak ve hem de bu uymamayı gizlemek isteyen kişi ya da kişiler vardır.<sup>38</sup> Kanunu dolanlı bir şekilde ihlâl etmek suretiyle kişi "*işine gelmeyen*" kanun hükmünü kendi hesabına ilga eder. Kişinin ihlâlini gizleme girişiminin sonuca etkili olmadığı kabul edilebilmesi için kanundan kaçınma olarak nitelenen bu bir çeşit "*hukuki ikiyüzlülük*" ile mücadele zorunluluğunu tanımak gerekir.<sup>39</sup>

Kanundan kaçınmada taraflar, hukuk düzeninin yasakladığı hukuki veya ekonomik bir sonucu elde etmek için yapılması hukuken caiz başka bir işlem yaparlar. Böylece yasak olan sözleşme yerine dolambaçlı bir yolla aynı sonuca varan diğer bir sözleşme kurmuş olan taraflar, bu suretle kanunu bertaraf etmeye yönelik kimseler olarak kanunsuz hareket etmiş sayılır.<sup>40</sup>

Ekonomik ve sosyal hayatı düzenlerken kanun koyucu lafzî unsurlardan, yani kelimelerden yararlanır. İradesini bu unsurlarla ifade etmek zorunda olan kanun koyucu, kişilerden de kullandığı kelimelere değil, bunlarla kastettiği anlama yönelik bir hareket tarzı bekler.<sup>41</sup> Kanunun yasakladığı bir şeyi yapan kimse ona karşı gelmiş olur. Oysa kanunun lafzına uyarak ruhundan sapan kişiler ondan kaçınmış olur.<sup>42</sup> Kanundan kaçınma, o tarzda bir harekettir ki bu hareket doğrudan doğruya kanun hükmünü ihlâl etmemekle beraber böyle bir hükmün amacının gerçekleşmesini imkânsız hale getirir.<sup>43</sup>

Vergi kanunları uygulamada belki de en fazla kaçınılan hukuk kuralları olarak karşımıza çıkar. Vergi matrahını az gösterme veya

<sup>38</sup> Hamide Topçuoğlu, Kanuna Karşı Hile, Doktora Tezi, İzmit, 1950, s. 3.

<sup>39</sup> Topçuoğlu, a.g.e., s. 7.

<sup>40</sup> Osman Fazıl Berki, Devletler Hususi Hukukunda Kanuna Karşı Hile, *AÜHFD*, 1943, C. 1, S. 3, s. 409; Andreas Von Tuhr, Borçlar Hukukunun Umumi Kısmı, C. 1-2, çev. Cevat Edege, Ankara, 1980, s. 246.

<sup>41</sup> Topçuoğlu, a.g.e., s. 12-13.

<sup>42</sup> Paulus, D. I. 3. 29, nak. Topçuoğlu, a.g.e., s. 181.

<sup>43</sup> Vetsch, Die Umbehung des Gesetzes, Zürich, 1917, s. 12, nak. Topçuoğlu, a.g.e., s. 185.

saklama, gerçeğe aykırı beyanname verme, yalan beyanda bulunma gibi davranışlardan başlayıp hukuki işlem şekillerinden yararlanmak suretiyle yapılan kaçınmalara kadar birçok değişik yollar kullanılır.<sup>44</sup> Vergi hukukunda kanundan kaçınma durumlarına örnek teşkil eden bu gibi durumlar en kurnazla en kuvvetlinin oyununa benzer.<sup>45</sup>

Kanundan kaçınmanın önemli niteliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür.<sup>46</sup>

- Kanun hükümlerinin dolambaçlı bir ihlali olduğundan hukuka aykırı işlemler kategorisindedir.
- Gizli veya sahte bir işlem olmayıp hukuken hüküm ifade etmesi istenen gerçek bir işlemdir.
- Ne bizzat işlemin kendisi, ne de yapılmasını mümkün kılan niyet gizlidir. Genellikle gizlenen yön, işlemin niyeti değil; belki saikidir ve bu saik emredici hükümden kurtulma amacına yönelik olmakla gayrimeşrudur (yolsuzdur).
- Tüm hukuki işlemler hakkında gerçekleştirilebilir.
- İspatında tam bir delil serbestisi vardır.
- Mutlaka bir yaptırımla karşılanmalıdır. Bu yaptırım kaçınmayla ulaşılmak istenen amaca bu işlemi yapan kişi veya kişileri eriştir-memekten ibaret olmalıdır. Zira hukuki bir yaptırım hiçbir zaman bir medeni ceza demek değildir.

Kanundan kaçınmada taraflar hukuk düzeninin yasakladığı hukuki veya ekonomik bir sonucu elde etmek için, yapılması hukuken caiz başka bir işlem yaparlar. Örneğin; meslekten yasaklanmış avukat (A)'nın, (B)'nin (C)'deki alacağını, 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 185 ilâ 193. maddelerinde düzenlenen alacağın devri ile devralıp onu mahkeme ve icra dairelerinde kendi adına tahsil etmek istemesi durumunda kanundan kaçınma vardır. Zira (A) ile (B) bu takip ve tahsil işini vekâlet sözleşmesine göre gerçekleştirmeyi düşünmelerine karşılık (A) meslekten yasaklı olduğu için alacağın takip ve tahsili temlik sözleşmesine dayandırılmıştır. Burada (A), hukuk düzeninin emredici

<sup>44</sup> Topçuoğlu, a.g.e., s. 48.

<sup>45</sup> Ripert'ten akt. Topçuoğlu, a.g.e., s. 176.

<sup>46</sup> Topçuoğlu, a.g.e., s. 248.

bir hükümle yasakladığı<sup>47</sup> bir sonucu, kanunun izin verdiği alacağın devri sözleşmesiyle elde etmek ister. Burada dolanlı işlem ciddi olup, bir hakka dayanır. Ancak yapılmasına sebep olan saik, kanun maddesini hükümsüz bırakmaya yöneliktir.

Kanundan kaçınma, bertaraf edilmek istenen kanun hükmünün yorumuyla tespit edilir. Kanundan kaçınma, kanun koyucunun arzu edip de açıkça ifade edemediği amaçlarının ihlâl edilmesi ve kişilerin de bu amaçları çeşitli saiklerle hükümsüz bırakmasıdır. Kanundan kaçınma, sinemaya giriş ücretini ödememek için bilet gişesinin arkasından dolaşmaya benzetilebilir. Kanundan kaçınmaya bağlanan yaptırım dolanlı olarak yapılan ve kanun tarafından yasaklanan işlemin tâbi olduğu yaptırımdır.

Bu çerçevede kanundan kaçınmanın unsurları şu şekilde sıralanabilir:

- Bir işlemin yapılması emredici bir hukuk kuralıyla yasaklanmış olmalıdır,<sup>48</sup>
- Kanunun izin verdiği başka bir işlem yapılmalıdır,<sup>49</sup>
- Tarafların yaptıkları işlem, yasaklanan işlemin doğuracağı sonucu meydana getirmeye elverişli olmalıdır.

### Örnekler

6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 355/1 maddesine göre, kiralayan gereksinim amacıyla boşaltılmasını sağladığı kiralananı, haklı sebep olmaksızın, (3) yıl süreyle eski kiracısından başkasına kiralayamaz.

<sup>47</sup> 1136 sayılı Avukatlık Kanunu m. 63: "(...) işten yasaklanmış olan avukatlar, şahıslarına ait olmayan dava evrakını düzenleyemez, icra işlemlerini takip edemez ve avukatlara ait diğer yetkileri kullanamazlar (...) Avukatlık yapmak yetkisini taşımadıkları halde muvazaalı yoldan alacak devralarak ve kanunların tanıdığı başka hakları kötüye kullanarak avukatlara ait yetkileri kullananlar bir yıldan üç yıla kadar hapis ve bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar."

<sup>48</sup> Kanun, her şeyden önce, bir işlemin yapılmasını emredici bir normla yasaklanmış olmalıdır. Örneğin; 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 873/2 maddesine göre, borcun ödenmemesi durumundarehinli taşınmazın mülkiyetinin alacaklıya geçeceğine dair bir sözleşme yapılamaz.

<sup>49</sup> Taraflar, taşınmaz satış vaadi gibi, emredici normun etkisinden kurtulmak için onun etki alanına girmeyen ve hukuken izin verilen başka bir işlem yapmış olmalıdır.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre, kiraya veren, bu hükme aykırı davrandığı takdirde, eski kiracısına son kira yılında ödenmiş olan bir yıllık kira bedelinden az olmamak üzere tazminat ödemekle yükümlüdür. Bu hükmün etkisiz bırakılması için kuru mülkiyeti kiralayanda kalacak şekilde boşaltılan kiralanan üzerinde bir başkası lehine intifa hakkı tesis edildiği ve kiralananın intifa hakkına sahip kişi tarafından kiraya verildiği görülür. Boşaltılan kiralananın kiralayan tarafından yeniden kiraya verilmeyip, intifa hakkı tesis edilen kişi tarafından kiraya verildiği bir durumda tazminat hükmünün işletilmesi mümkün değildir. Zira intifa hakkının tesis sebebi taraflar arasındaki iç ilişkiyi teşkil etmekte olup, intifa hakkı devam ettiği sürece hukuken geçerlidir. Sözleşmenin kanundan kaçınma olduğuna dair asliye hukuk mahkemesinde dava açılıp, intifa hakkının devri işlemi iptal edilmedikçe, yapılan işlemler geçerlidir.<sup>50</sup> Öte yandan intifa hakkının iptali bizzat intifa hakkı sahibi veya taşınmazın maliki tarafından istenebileceğinden, kiralananın gereksinim amacıyla tahliye edilen eski kiracının taşınmazın kiralayan tarafından 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 355. maddesinin bertaraf edilmesi amacıyla devredildiği iddiasıyla intifa hakkının iptal edilmesini istemesinde hukuki yararı bulunmadığından<sup>51</sup> böyle bir dava açması da mümkün değildir.<sup>52</sup>

Eşinden boşanamayan kimsenin cinsiyetini değiştirerek ve aynı cinsten kişilerin evli olamayacakları kuralına dayanarak<sup>53</sup> evlilik bağı-

<sup>50</sup> Yar. CGK, 06/05/1991, 1991/7-109-137.

<sup>51</sup> 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 114: "(1) Dava şartları şunlardır: a) Türk mahkemelerinin yargı hakkının bulunması. b) Yargı yolunun caiz olması. c) Mahkemenin görevli olması. ç) Yetkinin kesin olduğu hâllerde, mahkemenin yetkili bulunması. d) Tarafların, taraf ve dava ehliyetine sahip olmaları; kanuni temsilin söz konusu olduğu hâllerde, temsilcinin gerekli niteliğe sahip bulunması. e) Dava takip yetkisine sahip olunması. f) Vekil aracılığıyla takip edilen davalarda, vekilin davaya vekâlet ehliyetine sahip olması ve usulüne uygun düzenlenmiş bir vekâletnamesinin bulunması. g) Davacının yatırması gereken gider avansının yatırılmış olması. ğ) Teminat gösterilmesine ilişkin kararın gereğinin yerine getirilmesi. h) Davacının, dava açmakta hukuki yararının bulunması. ı) Aynı davanın, daha önceden açılmış ve hâlen görülmekte olmaması. i) Aynı davanın, daha önceden kesin hükme bağlanmamış olması. (2) Diğer kanunlarda yer alan dava şartlarına ilişkin hükümler saklıdır."

<sup>52</sup> Yar. 14. HD, 01/11/1999, 1999/6046-7424.

<sup>53</sup> 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu m. 40: "Cinsiyetini değiştirmek isteyen kimse, şahsen başvuruda bulunarak mahkemece cinsiyet değişikliğine izin verilmesini isteyebilir. Ancak, izin verilebilmesi için, istem sahibinin onsekiz yaşını doldurmuş bulunması ve evli olmaması; ayrıca transseksüel yapıda olup, cinsiyet değişikliği-

nı çözmek istediğinde kanundan kaçınma karşısında bulunulur. Yine aynı şekilde bir kimse erkeklere özgü olan askerlik, milli görevden (askerlik yükümlülüğünden) kurtulmaya veya kadınlar için tanınan daha erken emeklilik hakkı elde etmeye benzer başka haksız yararlar sağlamaya imkân bulabilir.<sup>54</sup>

Kupon karşılığı verilmesi taahhüt edilen cep telefonunun teslim edilebilmesi için tek başına Telefon Sözlüğü gazetesini almanın yetmemesi, aynı zamanda kampanya süresince Star gazetesinin her gün alınması ve bu gazetenin içinde yayınlanan telefon sözlüğü kuponunun da kesilmesi ve biriktirilmesinin gerektiği bir durumda hukukun yasakladığı amaca dolambaçlı yollardan ulaşılmış ve kanundan kaçınılmış olur. Zira Star gazetesi tarafından değil de, başka yayın tarafından yapıyormuş gibi gösterilerek gazetenin satışı artırılmak suretiyle kazanç elde edilmiştir.<sup>55</sup>

Yolcu taşımacılığında kullanılan bir otobüsün maliki ile kiracısı arasında yazılı olmasa da yolcu listesi üzerinden %20'lik gelirin otobüs sahibine ait olacağı şeklinde mevzuatta yasaklanmış olan komisyonculuk sözleşmesinin olduğu bir durumda kanunun yasakladığı bir hukuki ilişkinin başka bir isim altında akdedilmesi anlamında kanun-

---

nin ruh sağlığı açısından zorunluluğunu ve üreme yeteneğinden sürekli biçimde yoksun bulunduğunu bir eğitim ve araştırma hastanesinden alınacak resmî sağlık kurulu raporuyla belgelemesi şarttır. Verilen izne bağlı olarak amaç ve tıbbî yönlemlere uygun bir cinsiyet değiştirme ameliyatı gerçekleştirildiğinin resmî sağlık kurulu raporuyla doğrulanması hâlinde, mahkemece nüfus sicilinde gerekli düzeltmenin yapılmasına karar verilir." Evlenmenin kurucu unsurlarından biri de, aynı cinsten kişiler arasında yapılmış olmasıdır. Aynı cinsten kişiler arasındaki evlilik yok hükmündedir. Ancak eşlerin evlilik birliğinin kurulmasından sonra cinsiyetini değiştirmesi halinde evliliğin akıbetinin ne olacağı hususunda kanunda açık bir düzenleme mevcut yoktur. Yukarıda yer verilen 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 40/1 maddesine göre; cinsiyet değiştirme ameliyatlarına izin verilmesi için evli olmamak gerektiğinden, evli bir kimsenin kurallara uygun olarak cinsiyetini değiştirmesi söz konusu olamaz. Buna rağmen, evli olan bir kimse anılan hükme aykırı olmasına rağmen cinsiyetini değiştirmiş olabilir. Bu durumda o kişinin sırf evli olduğu için hukuka onun cinsiyetini değiştirmedeğini kabul etmek ve onu hala eski cinsiyetinde varsaymak, kamu düzenine aykırılık teşkil eder. Evliliğin butlanı sebepleri, kanunda numerus clausus olarak sayıldığı için bu durumda evliliğin "yok" hale, eş anlatımla evlilik birliğinin kendiliğinden hükümsüz hale geldiğini kabul etmek uygun olacaktır, Turgut Akıntürk, Medeni Hukuk, 31. Bası, Ocak, 2003, İstanbul, s. 262; Mustafa Dural, Tufan Öğüz, Mustafa Alper Gümüş, Türk Özel Hukuku, C. III, Aile Hukuku, İstanbul, 2010, s. 74.

<sup>54</sup> Yar. 3. HD, 17/06/1982, 1982/2644-2751.

<sup>55</sup> Yar. 4. HD, 25/10/2001, 2001/5536-10173.

dan kaçınma karşısında bulunulur.<sup>56</sup> Aynı şekilde işçinin kıdem tazminatı almak için kocasından boşanıp kısa süre sonra tekrar onunla evlenerek iş sözleşmesini feshetmesi durumunda kanundan kaçınma vardır.<sup>57</sup>

Kanundan kaçınma sonucunu doğuran işlemlerden bazen başkalarının menfaati de zarar görebilir. Ancak bu durum ikincil bir sonuçtur. Asıl ihlâl bizzat kanun koyucunun iradesine karşıdır. Kanundan kaçınma, bir anlamda, “*kanun gümrüğünden menfaat paketlerinin kaçırılması*”dır.<sup>58</sup> Transfer fiyatlandırmasında da kanundan kaçınmaya dayanan özel hukuk işlemlerinin temel sebebi, devletin vergi gelirlerinin eksilmesine uygun menfaat elde eden ilişkili kişilerin, devletin vergi gelirlerinin azalmasına sebebiyet vermeleri şeklindeki zararlandırıcı davranışlarıdır.

Uygulamada çoğu kez kanundan kaçınma ile muvazaa kavramları karıştırılır. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının hukuki nitelemesi de yanlış yapılırdı. Kanundan kaçınma ile muvazaa, amaç ve nitelikleri bakımından birbirinden ayrı müesseselerdir. Muvazaanın esası özel bir kasta tâbi olarak doğru olmayan bir işlem üzerinde birden çok kimsenin ittifak etmesidir.<sup>59</sup> Muvazaalı işlemde taraflar zahiri (görünürdeki) işlemin sonuçlarını istemezler. Oysa kanundan kaçınmada, taraflar gerçek niyetlerini gizleyerek kurdukları sözleşmenin sonuçlarını isterler.<sup>60</sup>

Vergi kanunları belirli işlemler için objektif bir kaçınma ölçütü kabul etmiştir. Böylece bu işlemleri yapanların işlemdeki subjektif niyetlerini, kaçınma kastıyla hareket edip etmediklerini araştırmaya gerek kalmaz. Zira burada kanuni bir karine<sup>61</sup> vardır. Vergi kanunlarının bu niteliği daha çok mükellefin kaçınma niyetini ispat etmek zorun-

<sup>56</sup> Yar. 11. HD, 09/10/2006, E. 2005/9406, K. 2006/9955.

<sup>57</sup> Yar. HGK, 14/02/1990, 1990/9-52-84.

<sup>58</sup> Topçuoğlu, a.g.e., s. 278.

<sup>59</sup> Andreas Bertalan Schwarz, Borçlar Hukuku Dersleri, 1947, s. 293.

<sup>60</sup> Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, C. 1, İstanbul, 1998, s. 347; Selahattin Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Haluk Burcuoğlu, Atilla Altop, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, 7. Bası, İstanbul, s. 422.

<sup>61</sup> Kanuni karine, belli bir olaydan belli olmayan bir olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçtur, Nihal Saban, Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat, Danıştay Dergisi, Y. 22, S. 82-83, s. 6. Kanuni karineler, kesin kanuni karine ve adi kanuni karine olmak üzere ikiye ayrılarak incelenir.

da olan vergi idaresinin bu külfetten kurtarılmasının istenmesinden kaynaklanır.<sup>62</sup>

Kanunların anlam ve amaçlarına aykırı olmakla beraber lafızlarına uygunluğu yüzünden metinlerin olağan bir şekilde uygulanmasıyla (hukuki pozitivizmin yorum yöntemlerinin kullanılmasıyla) takip edilemeyen ve ancak sosyolojik hukuk okulunun “amaçsal yorum” yönteminin kullanılması sayesinde yaptırma bağlanabilen fiil ve işlemler kanundan kaçınma sonucunu doğurur. Amaçsal yorumun vergi hukukundaki pozitif temeli 213 sayılı VUK’un 3/B maddesidir.

Peçeleme sözleşmesi, mükellef ve sorumluların vergiden kaçınmak amacıyla başka tür özel hukuk sözleşmelerinin arkasına saklanmalarıdır.<sup>63</sup> Peçeleme ile vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir hukukî kılıklandırma altında vergi dışı bırakılmak, kanun bu yoldan dolanılmak istenir.<sup>64</sup> Peçeleme sözleşmesi ile amacın vergiden kaçınmak olması şartıyla dolanılmak istenen vergi kanunu hükmü maddi vergi hukukuna<sup>65</sup> veya şekli vergi hukukuna<sup>66</sup> ilişkin olabilir.<sup>67</sup> Peçelemede iç işlem (gizlenen iktisadi saik) ile dış işlem (görünürdeki özel hukuk işlemi veya sözleşmesi) bir ahenk oluşturarak birbirlerini tamamlar ve amaçsal bir bütünlük oluşturur. Bu amaçsal bütünlüğün nihai amacı ise, lafzından yararlanılması suretiyle vergi normlarının dolanılmasıdır.<sup>68</sup>

Türk vergi mevzuatında peçeleme sözleşmesi veya peçeleme kavramına<sup>69</sup> açıkça yer verilmemiştir. Peçeleme bir sözleşme üzerine ku-

<sup>62</sup> Topçuoğlu, a.g.e., s. 54.

<sup>63</sup> Selim Kaneti, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi, Vergi Dünyası, Temmuz, 1992, S. 131, s. 2, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1079>, Erişim Tarihi: 09/05/2015.

<sup>64</sup> Kaneti, a.g.m., s. 4.

<sup>65</sup> Maddi vergi hukuku, vergi borcu konusunda hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve bunların içeriğine ilişkin hukuki ilkeleri inceler, Serkan Ağar, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Ankara, Şubat, 2009, s. 95.

<sup>66</sup> Şekli vergi hukuku, maddi hukukça belirlenen vergi ilişkisinde hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilme usullerini düzenler, Ağar, a.g.e., s. 95.

<sup>67</sup> Aziz Taşdelen, Vergisel Açıdan Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi, AÜHFD, 2004, C. 53, S. 2, s. 154.

<sup>68</sup> Şefik Taylan Akman, Vergi Hukukunda “Peçeleme” Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi, Ankara Barosu Dergisi, Y. 66, S. 3, Yaz, 2008, s. 29.

<sup>69</sup> Öğretide genel olarak “peçeleme” tabiri tercih edildiği gibi buna alternatif olarak “vergide kaçamak” (Salih Şanver, İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, İstan-

rulur. Peçeleme sözleşmesi, hukuki açıdan şekli unsurları içeren vergi kaçırmaya yönelik bir sözleşmedir.<sup>70</sup> Peçeleme sözleşmesiyle gerçek iktisadi olay saklanmak istenir.<sup>71</sup> Vergiye tâbi olan iktisadi sonuç, peçeleme sözleşmesiyle vergi dışı bırakılmak ve kanun bu yoldan dolanılmak istenir. Kanundan kaçınma ile peçelemenin unsurları büyük oranda örtüşür. Farklılık sadece alana özgü olarak geliştirilen kavramlardadır.<sup>72</sup> Bu sebeple peçeleme, kanundan kaçınmanın özel bir türü olarak nitelenebilir.<sup>73</sup>

### Örnek

193 sayılı GVK'nın 86/2 maddesine göre, dar mükellefiyette tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarıyla diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. Gayrimenkul sermaye iradı beyan sınırını geçtiği için beyanname vermek durumunda bulunan ve 193 sayılı GVK'nın 103. maddesinde yazılı gelir vergisi tarifesinin üst dilimlerinden vergilendirilen (A), Almanya'da işçi olarak çalıştığı için dar mükellef olan kardeşi (B)'ye gayrimenkulleri üzerinde intifa hakkı tanıyarak kendisini mükellefiyetten kurtarmıştır. (A)'nın kardeşi (B) ise, bu işlem sonucunda 193 sayılı GVK'nın 70/1-1 maddesi uyarınca intifa hakkı sahibi olarak gelir vergisi mükellefi olmuştur. (A)'nın gayrimenkulleri üzerinde intifa hakkı tanınmasıyla dar mükellef kardeşi (B), vergisi tevkifat yoluyla kesilen gayrimenkul sermaye iratlarının tutarı ne kadar olursa olsun beyanname vermeyecek ve kendine artan oranlı tarife uygulanmayacaktır. Bu işlemle (A), özel hukukun düzenleme imkânlarını kötüye kullanarak şahsına terettüp edecek vergiden kurtulmak istemiştir. Gerçekte vergiye tâbi olan iktisadi sonuç, (A)'nın dar mükellef (B)'ye intifa hakkı tanınmasıyla vergi dışı bırakılmış ve kanun bu yoldan dolanılmıştır. Bu bakımdan verilen örnekte kanundan kaçınmanın özel bir türü olan peçeleme vardır.

bul, 1968, s. 123) veya "perdeleme işlemi" (Kaneti, a.g.e., s. 49) tabirleri de kullanılır.

<sup>70</sup> Şanver, a.g.e., s. 124.

<sup>71</sup> Veysi Seviğ, Muvazaa (Collusion), Dünya, 10/06/1998.

<sup>72</sup> Saban, a.g.e., s. 56.

<sup>73</sup> Kaneti, a.g.e., s. 49.

## b. Muvazaa ve Peçeleme

### ba. Özel Hukukta Muvazaa

Muvazaa kavramı hem özel hukuk ve hem de vergi hukuku bakımından farklı anlamlar ifade eder. Hukuk düzeni kişilerin çeşitli sebeplere dayanarak beyan ettikleri iradelerini farklı şekillerde anlamlandırır. Bazı durumlarda bilerek veya bilmeden beyan edilmek istenen iradeyle ortaya çıkan irade arasında uyumsuzluk ortaya çıkar. Her iki tarafın isteğiyle meydana getirilmiş olan uygunsuzluk hali “muvazaa” olarak nitelenir.<sup>74</sup>

Bir beyanın karşı tarafın da kabulüyle sadece görünürde yapılmasına veya beyan edilen şeyin istenilen şey olmadığı hususunda tarafların uyuşmuş bulunmaları muvazaa, bu şekilde yapılmış muamele de muvazaalı muamele olarak nitelenir.<sup>75</sup> Muvazaa, tarafların gerçekte istemedikleri bir sözleşmeyi üçüncü kişileri aldatmak amacıyla yapmalarıdır.<sup>76</sup>

Muvazaa, iki tarafın iradesiyle beyanları arasında istenerek meydana getirilen uyumsuzluktur. Tarafların, üçüncü kişileri aldatmak amacı ile ve fakat kendi gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratmak konusunda anlaşmaları “muvazaa”dır.<sup>77</sup> 6098 sayılı Borçlar Kanunu’nun 19/1 maddesine göre, bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır.

<sup>74</sup> Ahmet Samim Gönensay, Borçlar Hukuku, İstanbul, 1948, s. 90; Mustafa Reşit Karahasan, Türk Borçlar Hukuku, C. 1, Genel Hükümler, İstanbul, 1992, s. 225; Turgut Önen, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 1999, s. 49.

<sup>75</sup> Turgut Akıntürk, Borçlar Hukuku, Ankara, 2001, s. 46; Yaşar Karayalçın, Muvazaa (Danışık) Hileli Anlaşma, Miras Bırakanın Muvazaası, Prof. Dr. Selahattin Sulhi Tekinay’ın Hatırasına Armağan, İstanbul, 1999, s. 43; Osman Kiper, Öğretide ve Uygulamada Muvazaa (Mirasçıdan Satış Görünümüyle Mal Kaçırma), Tenkis, Mirasta Geri Verme, Mirasta Hakediş (İstihkak) Davaları, Ankara, 1995, s. 17.

<sup>76</sup> Mahmut Kizir, Ümit Süleyman Üstün, Vergi Hukukunda Muvazaa, Mevlana (Rumi) University, Uluslararası Hukuk ve Ekonomi Sempozyumu, Konya, 2013, s. 96.

<sup>77</sup> Eren, a.g.e., s. 350, Gökhan Antalya, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, 2012, s. 201, Mehmet Ayan, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Konya, 2012, s. 163, Ahmet Kılıçoğlu, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, 2012, s. 169.

Muvazaa, genellikle, ortada görünen bir durumun gerçeğe uymaması anlamına gelir. Dilin “ikrar ettiğini” kalbin “tasdik etmediği” ve zahirin gerçeği örtmek ve saklamak üzere bir perde olarak kullanıldığı durumlarda muvazaanın varlığından söz edilir. Muvazaada taraflar bilinçli olarak ve isteyerek iradelerine asla uygun düşmeyen bir açıklamada bulunarak gerçekte hiç arzulamadıkları bir işlemi yapmış gibi görünür. Oysa tarafların gerçekten böyle bir işlem yapmaya hiç niyeti yoktur. Yapılması asla arzu edilmeyen bir hukuki işlemi tarafların yaptığı, açıklamanın gerçek iradeye ters düştüğü ve böylece “zarfın mazrufa” uymadığı durumlarda muvazaayı öngören bir davranış karşısında bulunulur. Danışıklı dövüş gibi danışıklı bir işlem olan muvazaa hayatta yer alan, uyumsuzluklara konu olan ve hukukta tanınan bir müessesedir. Kişiler çeşitli saik ve sebeplerle muvazaalı işlemler yapmak gereğini duyar. Bu sebepler sayısız ve çeşitlidir. Çoğu kez bazı kimselerin muvazaayı can kurtaran simidi gibi kullanmakta sakınca görmedikleri kuşkusuzdur.<sup>78</sup>

Özel hukukta muvazaa, mutlak ve nispi muvazaa olmak üzere ikiye ayrılır. Mutlak muvazaa, üç unsurdan oluşur. Bunlar; görünürdeki işlem, muvazaa anlaşması ve aldatma kastıdır. Nispi muvazaada bu üç şarta ek olarak gizli işlem unsuru da vardır.

“Görünürdeki (muvazaalı) işlem”, tarafların kişileri aldatmak için yapmış oldukları işlemidir. Taraflar burada hukuki işlemi sırf görünüşte yapar, bu sebeple kendileri hakkında hiçbir hüküm ve sonuç doğurmayacağı konusunda anlaşmış bulunmalıdır. Görünüştaki işlem hukuki niteliği itibarıyla muvazaalı işlemin kendisidir.<sup>79</sup>

“Muvazaa anlaşması”, tarafların muvazaalı işlemi sırf üçüncü kişileri aldatmak için yaptıklarına ve kendi aralarında hüküm ifade etmeyeceğine dair anlaşmalarıdır. Muvazaa anlaşması görünüşteki muvazaalı işlemden ayrı bir sözleşme olup onunla birlikte veya daha önce yapılabilir.<sup>80</sup> Muvazaa bir sözleşmeye dayanması sebebiyle vasiyetna-

<sup>78</sup> Yar. 1. HD, 02/11/1978, 1978/10321-11567.

<sup>79</sup> Görünürdeki işlem bir sözleşme olabileceği gibi varması gerekli tek taraflı bir irade beyanıyla da kurulabilir. Görünürdeki işlemin kanunen öngörülen şekilde yapılması gerekir. Örneğin; görünürdeki işlemin konusu taşınmaz mülkiyetinin devriyse 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 706 ve 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 237/1 maddesi uyarınca bu işlem resmi şekle tâbidir.

<sup>80</sup> Görünürdeki işlemden daha sonra yapılacak bir sözleşme muvazaa anlaşması ol-

me ve vakıf kurma gibi tek taraflı işlemler ile hata, hile ve gabin gibi irade sakatlığı oluşturan durumlardan farklı bir niteliğe sahiptir.<sup>81</sup>

6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 18/1 maddesi tarafların sözleşmenin gerçek niteliğini gizleme niyetinden söz eder. Gizleme niyeti, ancak üçüncü kişilerin aldatılması yoluyla gerçekleşebileceğinden "aldatma kastı" muvazaanın içeriğine dâhil zorunlu bir şarttır. Aldatma kastındaki amaç, tarafların dışarıya karşı aldatıcı durum yaratmak hususundaki niyetidir.<sup>82</sup>

Nispi muvazaada geçerli olan "gizli işlem", tarafların görünüşteki işlemin örtüsü altında gerçekten arzu ettikleri ve gerçek iradelerine uygun olarak yaptıkları işlemidir. Örneğin; (A), saklı paylı mirasçılardan tenkis davası açmalarını önlemek amacıyla mallarını (B)'ye bağışladığı halde satmış gibi gözükme için (B) ile satım sözleşmesi yapmış olabilir. Bu takdirde (A) ile (B) arasında biri bağışlama, diğeri de satım sözleşmesi olmak üzere iki sözleşme akdedilmiştir. Bunlardan bağışlama sözleşmesi gizli sözleşmeyi, satım sözleşmesi ise muvazaalı (görünürdeki) sözleşmeyi oluşturur. Muvazaa anlaşması hiçbir şekle tâbi değilken,<sup>83</sup> gizli işlemin kanunun öngördüğü şekilde yapılması zorunludur.

Gizli işlemin geçerli olabilmesi için, kanunen öngörülen şekle uygun olarak yapılmış olması gerekir.<sup>84</sup> Türk hukukunda alacağın devri (TBK m. 184/1), hayvan alım satımında ayıba karşı tekeffül (TBK m. 220), bağışlama sözü verme (TBK m. 288/1), taşınmazla ilgili simsarlık sözleşmesi (TBK m. 520/3), ömür boyu gelir sözleşmesi (TBK m. 608) yazılı şekilde; evlenme (TMK m. 142) ve sözlü vasiyetnamenin (TMK m. 539) sözlü şekilde; sağlararası vakıf kurma işlemi (TMK m. 102), ev-

---

mayıp, BK'nın 12'nci maddesi uyarınca görünürdeki sözleşmeyi ortadan kaldıran veya değiştiren bir sözleşme niteliğinde olur, Eren, a.g.e., C. 1, s. 316; Turhan Esener, Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler, İstanbul, 1956, s. 22.

<sup>81</sup> Muvazaa anlaşması TBK'nın 12/1 maddesi uyarınca herhangi bir şekil şartına tâbi değildir. Muvazaa anlaşması yazılı veya sözlü herhangi bir şekilde yapılabilir. Resmî şekle tâbi bir sözleşmede muvazaa anlaşmasının da resmî şekilde yapılması şart değildir.

<sup>82</sup> Yar. HGK, 06/11/1991, E. 1991/14-369, K. 1991/562.

<sup>83</sup> Şekle bağlı sözleşmeler hakkında ileri sürülen muvazaa iddiasının ispatı bakımından muvazaa anlaşmasının yazılı olması şartı aranır. Ancak burada aranan şekil şartı, geçerlilik şartı olmayıp ispat şartıdır, Ali İhsan Özuğur, Açıklamalı İçtihatlı Tenkis, Muvazaa, Mirasta İade Davaları, Ankara, 1999, s. 837.

<sup>84</sup> Yar. HGK, 22/12/1982, E. 1979/13-1905, K. 1982/966.

lenme sözleşmesi (TMK m. 205), evlilik dışı çocuğun tanınması (TMK m. 295), taşınmaz mülkiyetinin devrine ilişkin sözleşme (TMK m. 706), mülkiyeti saklı tutma akdi (TMK m. 764), resmi vasiyetname (TMK m. 532) ile ölünceye kadar bakma sözleşmesinin (TBK m. 612/1) resmî şekilde yapılması geçerlilik şartıdır. Örneğin; tapulu taşınmaz aslında bağışlandığı halde işlem tapuda satış olarak gösterilmişse görünürdeki işlem tarafların gerçek iradelerine uymadığından geçersiz olduğu gibi, gizlenen bağış işlemi de resmi şekilde yapılmadığından geçersizdir.

Muvazaa, “mutlak muvazaa” ve “nispi muvazaa” muvazaa olmak üzere ikiye ayrılır.<sup>85</sup> Tarafların, gerçekte herhangi bir işlem yapmayı düşünmedikleri halde, sırf üçüncü kişilere karşı onları aldatmak amacıyla bir işlem yapmış gibi gözükme için görünüşte bir işlem yapmaları “mutlak muvazaa” olarak nitelenir. Mutlak muvazaada görünürdeki işlem, muvazaa anlaşması ve aldatma kastı mevcut olup gizli işlem yoktur. Mutlak muvazaada taraflar, gerçekte herhangi bir işlem yapmayı düşünmedikleri halde, sırf üçüncü kişilere (vergi idaresi de dâhil) karşı onları aldatmak (az vergi ödemek veya hiç vergi ödeme- mek) maksadıyla bir işlem yapmış gibi görünmek için görünürde bir işlem yapar. Örneğin; vergi dairesine borcu olup da bunu ödemek istemeyen (B)'nin, mallarının haczedilmesini önlemek için mallarını yakın akrabası (C)'ye devretmesinde mutlak muvazaa vardır. Zira mallar gerçekte satılmak istenmediği halde taraflar vergi dairesini aldatarak görünürde satım sözleşmesi yapmıştır.

Yine, veraset ve intikal vergisinin doğmaması için mirasbırakanla mirasçı arasında mirasbırakanı borçlu gösteren muvazaalı bir sözleşme kurulması halinde gerçekte olmayan bir borç ilişkisi varmış gibi bir görünüm yaratılmış olur. Görünürdeki borç ilişkisi geçersiz kabul edilir ve veraset ve intikal vergisine uygun olarak fiili iktisadi sonuçlara göre vergilendirme gerçekleştirilir. Vergilendirmede veraset ve intikal vergisinin matrahı tespit edilirken mirasbırakanla mirasçı arasında muvazaalı bir sözleşmeyle yaratılan borç tutarı indirim olarak dikkate alınmaz.<sup>86</sup>

<sup>85</sup> Yar. HGK, 04/05/1960, 2/24-24; Yar. HGK, 03/06/1964, 1964/422-398; Yar. HGK, 03/06/1964, 1964/335-397; Yar. HGK, 04/05/1966, 1966/2-406-132; Yar. HGK, 22/12/1982, 1982/13-1905-966; Yar. HGK, 01/03/2000, 2000/1-126-143.

<sup>86</sup> Dan. 7. D., 04/02/1986, E. 1985/2894, K. 1986/286, nak. Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, C. 2, Ankara, s. 1654.

Tarafların, kendi aralarında yaptıkları bir işlemi, kendi gerçek amaç ve iradelerine uymayan sırf üçüncü şahısları aldatmak için yaptıkları başka bir işlemle gizlemeleri ise “*nispi muvazaa*”dır. Nispi muvazaada, mutlak muvazaanın aksine taraflar bir sözleşme yapmak ister, ancak bu sözleşmeyi başka bir sözleşme altına gizleme gereği duyar. Görünürdeki işlem arkasında bulunan bu işlem “*gizli işlem*” olarak nitelenir. Borçlar Kanunu, nispi muvazaayı düzenlemiştir.<sup>87</sup>

Önalım (şûfa) hakkı sahibinin bu hakkını kullanmasını önlemek için bağışlama sözleşmesi arkasında yapılan satım sözleşmesinde; saklı paylı mirasçıdan mal kaçırmak için satım sözleşmesi altında yapılan bağışlama sözleşmesinde nispi muvazaa vardır.<sup>88</sup> Önalım hakkı örneğindeki bağışlama sözleşmesi görünürdeki sözleşme, satım sözleşmesi ise tarafların ciddi olarak istedikleri ve bu sebeple de gerçek iradelerine uygun bulunan gizli sözleşmedir. Saklı payın ihlali örneğinde ise, satım sözleşmesi görünürdeki sözleşmeyi, bağışlama sözleşmesi ise tarafların gerçekten istedikleri ve gerçek iradelerine uygun olan gizli sözleşmeyi oluşturur.

Tarafların gizli işlemi, görünürdeki işlemin niteliği ve mahiyetini değiştirmek için yapmakta ise sözleşmenin niteliğiyle ilgili muvazaa karşısında bulunulur. Örneğin; saklı paylı mirasçılarından mal kaçırmak isteyen bir mirasbırakanın karşı tarafla yapmış olduğu bağışlama sözleşmesini bir satım sözleşmesiyle gizlemesi veya yüksek miktarda vergi ödemekten kurtulmak için karşılıksız kazandırma olan işlemin satış şeklinde gösterilmesi durumunda sözleşmenin niteliğiyle ilgili muvazaadan bahsedilir.

Tarafların görünürdeki işlemi ciddi olarak yapmak istemekle birlikte bunun bazı şartlarını gerçek iradelerinden farklı olarak tayin etmeleri durumunda sözleşmenin konusunda veya şartlarında yapılan muvazaa karşısında bulunulur. Bu tür nispi muvazaa sözleşmenin konusunun bir kısmı tarafların gerçek iradelerine uygun olduğu için “*kısmî muvazaa*” olarak da nitelenir.<sup>89</sup> Bu tür muvazaa, uygulamada

<sup>87</sup> Kılıçoğlu, a.g.e., s. 117; Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, Refet Özdemir, Borçlar Kanunu Şerhi, Genel-Özel, Ankara, 1987, s. 50.

<sup>88</sup> Yar. İBK, 01/04/1974, 1974/1-2.

<sup>89</sup> Eren, a.g.e., C. 1, s. 315; Ali Naim İnan, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Birinci Kitap, Ankara, 1971, s. 251.

özellikle taşınmaz satışlarında satım parasında (bedelde) muvazaa şeklinde ortaya çıkar.

Görünürdeki işlemde, tarafların gerçek iradesine uygun olan hukuki işlemde taraf olarak yararlanan kimsenin yerine başka biri ikame edildiğinde sözleşmenin tarafında (şahısta) muvazaadan söz edilir. Burada, sözleşmenin taraflarından biri olarak görünen kimse sözleşmeden yararlanan kimse olmayıp, sözleşme başka şahıs namına yapılır, sözleşmeden taraf olarak gözükmeyen kimse yararlanır.<sup>90</sup> Örneğin; (C)'nin dairesini satın almak isteyen (A)'nın, böyle bir işlemde bulunduğu vergi borcuna karşılık dairenin tapu kaydına haciz konulabileceği ihtimalini düşünerek taşınmazı (B) adına satın alması durumunda şahısta muvazaa vardır.<sup>91</sup> Zira taşınmazın alıcısı (B) ile satıcısı (C), gerçek alıcının (A) olduğunu bildikleri halde görünürde bir satım sözleşmesi yapmışlardır. (B) ile (C) arasındaki satım sözleşmesi şahısta muvazaa sebebiyle geçersizdir.

Örneğin; borçlu (B), alacağı evi alacaklıların takibinden kurtarmak için kendi alacağı yerde yakın arkadaşı (C) ile anlaşarak işlemi yüklenici ile arkadaşı (C) arasında yaptırmada durumunda arkadaşı (C) ev alımına borçlu yerine katılır ve işlemin şahısta muvazaalı tarafı olur. Burada yapılan gizli muvazaa sözleşmesinde gerçek alıcının (B) olduğu, yakın arkadaşı (C)'nin satış sözleşmesinden hiçbir hak talep edemeyeceği ve taşınmazın (B)'ye ait olduğu kararlaştırılır.

Muvazaalı olduğu iddia olunan hukuki işlem bir adi senede veya bir resmi senede bağlanmışsa tarafların (ve mirasbırakanın küllî halefi olarak hareket eden mirasçılarının) muvazaa iddiasını tanık ile ispat etmeleri mümkün değildir. Hukuki işleme taraf olup işlemin muvazaa sebebiyle geçersizliğini ileri süren kimse bu iddiasını adi veya resmî bir senetle (yazılı kesin delille) ispat etmek zorundadır. Hukuki işlem resmî şekilde yapılmış olsa dahi taraflar muvazaa iddialarını adi senetle ispat edebilirler.<sup>92</sup> Bu kural taraflar ve küllî halefleri için geçerli olup, üçüncü kişiler muvazaayı tanık deliliyle ispat edebilirler. Esasen üçüncü kişiye tarafı olmadığı bir sözleşmedeki muvazaa olgusunun yazılı delil ile kanıtlama yükümü getirilmesine hukuken imkân da yoktur.<sup>93</sup>

<sup>90</sup> Esener, a.g.e., s. 88.

<sup>91</sup> Eren, a.g.e., C. 1, s.345; Şenyüz, a.g.e., s. 83.

<sup>92</sup> İnan, a.g.e., s. 259; Özüğür, a.g.e., s. 847.

<sup>93</sup> Yar. HGK, 02/10/2002, 2002/6-618-659.

Genel kabule göre görünürdeki işlem, tarafların gerçek iradelerine uymadığı için geçersizdir. Muvazaalı işlemlerde görünürdeki işlemin geçersizliğini incelerken TBK'nın 19. maddesinden hareket edilmelidir. Bu maddeye göre tarafların birbirine uygun gerçek iradeleri aranmalıdır. Tarafların beyanları yorumlanırken irade teorisi esas alınmalıdır. İrade teorisi uyarınca bir beyan yorumlanırken beyan sahibinin iradesi esas alınmalı, bu irade araştırılarak gerçek anlamı bulunmalıdır. Buradaki iradeden kasıt dışarıya karşı beyan edilen irade olmayıp, beyan sahibinin gerçek iradesidir. Beyan, sadece bu iradeyi muhataba bildiren bir araçtır. Beyan gerçek iradeye uygun olması, onu ifade etmesi durumunda mevcut ve geçerli kabul edilmelidir. İrade teorisine göre irade beyanının anlamı beyan sahibinin gerçek iradesine göre tespit edilmelidir.<sup>94</sup>

Muvazaalı işleme bağlanan hukuki sonuç (geçersizlik müeyyidesi) butlandır. Muvazaalı işlem, gerçekte geçerli bir hukuki işlem değildir.<sup>95</sup> TBK'nın 19. maddesi muvazaalı işlemin bâtil olduğunu açık bir şekilde hükme bağlamamış olmakla birlikte öğreti ve uygulama butlan müeyyidesini kabul eder. Alman Medeni Kanunu, muvazaalı muamelenin bâtil olduğunu açıkça düzenlemiştir.<sup>96</sup>

Bu çerçevede, irade teorisi uyarınca muvazaada tarafların beyanı gerçek iradeye uygun olmadığından herhangi bir hüküm ifade etmeyecek, gerçek iradeler ise bu işlemin kurulmaması yönünde olduğu için görünürdeki işlem kurulmamış sayılacaktır. Butlan müeyyidesi kabul edildiğinden muvazaalı sözleşmeler taraflar arasında yapıldığı andan itibaren hüküm ve sonuç doğurmaz.<sup>97</sup> Hâkim yargılama sırasında dosyadan işlemin muvazaalı olduğunu öğrendiği takdirde, bunu resen nazara alır.<sup>98</sup> Ayrıca belirli bir sürenin geçmesiyle veya tarafların rızaları ile geçerli hale gelmez.<sup>99</sup> Tarafların muvazaalı sözleşmeyi ifa etmeleri dahi onu geçerli hale getirmez.

<sup>94</sup> Eren, a.g.e., C. 1, s. 136.

<sup>95</sup> Tekinay, Akman, Burcuoğlu, Altop, a.g.e., s. 411; Kemal Oğuzman, Turgut Öz, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, 2000, s. 106; İhsan Özmen, Eraslan Özkaya, Muvazaa Davaları, Ankara, 1993, s. 12.

<sup>96</sup> Eren, a.g.e., s. 331.

<sup>97</sup> Yar. 1. HD, 26/05/2005, 2005/6029-6521.

<sup>98</sup> Kemal Tahir Gürsoy, Fikret Eren, Erol Cansel, Türk Eşya Hukuku, 2. Bası, Ankara, 1984, s. 485.

<sup>99</sup> Yar. 1. HD, 08/10/1997, 1997/10570-11956.

Görünürdeki işlemin muvazaa sebebiyle geçersiz olduğunun üçüncü kişilere karşı ileri sürülemediği istisnai durumlar yazılı borç ikrarı (TBK m. 19/2), tapu kütüğüne güvenin korunması (TMK m. 1023) ve dürüstlük kuralıdır (TMK m. 2). Örneğin; alacaklılarının icra takibi endişesine düşen (B) böyle bir takip gerçekleştiğinde onların tahsilat yapmasını önlemek için güvendiği yakını (A)'ya 100 bin liralık yazılı borç ikrarında bulunmuş, ancak (A) bu senetten doğan alacağını borçlusunu ve borç ikrarından habersiz iyiniyetli (Ü)'ye olan borcunu ifa amacıyla devretmişse, (B) bu senetten doğan borcun muvazaalı olduğunu ileri süremez. Bunun gibi muvazaa sebebiyle geçersiz satım sözleşmesine dayanan yolsuz tescile güvenerek mülkiyet veya sınırlı aynı hak kazanan iyiniyetli üçüncü kişinin iktisabı korunmuştur.<sup>100</sup>

### bb. Vergi Hukukunda Muvazaa

Muvazaada, bir veya birden fazla kişinin, diğer gizli bir sözleşme tarafından değiştirilen veya ortadan kaldırılan başka bir sözleşme üzerinde anlaşmış olmaları gerekir iken, vergiden kaçınmanın bir gizliliğe dayalı olması beklenmez.<sup>101</sup> Vergi hukukunda muvazaa, mükelleflerin kendi aralarında yaptıkları görünürde bir anlaşmayla vergi idaresini yanıltmak ve bu yolla ödeyecekleri vergiyi ya az ödemek ya da hiç ödememek istemeleridir. Bunun için görünürde hukuki kurallara uygun, fakat gerçekte vergiden kurtulmayı amaçlayan sözleşmeler yapılır.<sup>102</sup> Burada sözleşmeyi yapan taraflar vergiyi doğuran olayı asıl amacından saptırarak ödenecek olan verginin konusunu, mükellefini ve matrahını etkileyen sonuçlara ulaşmak ister. Bu takdirde yapılan işlem vergi hukuku bakımından muvazaalı sayılır.

Türk vergi mevzuatında muvazaa kavramıyla ilgili çeşitli hükümler bulunur. 213 sayılı VUK'un 3/B maddesine göre vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergi hukukunu ilgilendiren muvazaalı bir işlemle karşılaşıl-

<sup>100</sup> Kazanımda bulunan kişi hakkın kazanılmasına engel olan durumu (tescilin yolsuzluğunu) bilmiyor ve bilmesi de gerekmiyorsa iyiniyetli sayılır.

<sup>101</sup> Daniel Gutmann, Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, çev. Selçuk Özgenc, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Ağustos, 2014, s. 7.

<sup>102</sup> Burhan Gündoğdu, Muvazaa I, Özel Hukukta Muvazaa, Vergi Dünyası, 2005, S. 287, s. 99.

dığında anılan hüküm uyarınca görünürdeki muvazaalı işlem değil, tarafların gerçek iradelerini ve yapılan işlemin gerçek mahiyetini gösteren gizli işlem esas alınır. 213 sayılı VUK'un 8/3 maddesine göre, vergi kanunları ile kabul edilen durumlar dışında, özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Bu hüküm vergi yükünü bertaraf etmek veya azaltmak amacını taşıyan işlemleri önlemeye yöneliktir.<sup>103</sup>

Uygulamada taşınmaz satışlarında iktisap bedelinde muvazaa sıklıkla görülür. Bedelde muvazaa halinde işlem veya sözleşmede gösterilen bedel, tarafların anlaşmış oldukları gerçek bedelin altında veya üstünde olur. Vergi uygulamasında bedelde muvazaaya özellikle taşınmaz devir ve iktisaplarında tapu harcının az ödenmesi amacıyla resmi satış senedinde gerçek değer altında bir bedel gösterilmesi şeklinde rastlanır. Eksik beyanın tespit edildiği böyle bir durumda, gerçek bedel üzerinden ikmalen tarhiyat yapılarak eksik ödenen tapu harcının tahsili yoluna gidilir.<sup>104</sup>

04/06/2008 gün ve 5766 sayılı kanunun 11/c maddesiyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları değiştirilmiştir. Buna göre taşınmaz devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır. Tapuda yapılan işlemde sonra emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya resen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için 213 sayılı VUK'ta yer alan vergi ziyai cezası %25 nispetinde uygulanır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden bu düzenleme uyarınca tarhiyat yapılamaz. Bu değişikliğin ardından 56 seri no'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği yayımlanmış<sup>105</sup> ve uygulamaya yönelik açıklamalarda bulunulmuştur.

Yapılan düzenlemeyle taşınmaz devir ve iktisaplarında gerçek alım satım bedeli üzerinden tapu harcı tahsil edilmesi esasına geçilmiştir. Söz konusu değişiklik, sadece taşınmaz devir ve iktisaplarına yöneliktir. Taşınmaz devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedeli-

<sup>103</sup> Gündoğdu, a.g.m., s. 90.

<sup>104</sup> Dan. 3. D., 21/11/1990, 1990/2057-3199.

<sup>105</sup> RG, 12/07/2008, 26934.

nin tapu işlemine yansıtılmadığının, bir başka deyişle bedelde muvazaaya yapıldığının tespit edilmesi halinde, alıcı ve satıcı adına cezalı tarhiyat yapılır. Tapuda işlem yapıldıktan sonra, harcın gerçek alım satım bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden beyan edilip ödendiğinin tespiti halinde, aradaki farka isabet eden harç, %25 oranında vergi ziyayı cezasıyla birlikte tahsil edilir. Kısmi muvazaaya örnek teşkil eden bu durumda, sadece bedele ilişkin kısmı muvazaalı olduğu için satım işleminin tamamı değil, muvazaalı (bedele ilişkin) kısmı geçersiz, diğer kısımları ilke olarak geçerlidir.

### Örnek

(A), emlak vergisi değeri 40 bin lira olan dairesini (B)'ye 12/06/2009 günü 100 bin lira bedelle satmıştır. Taraflar tapuda iktisap bedelini 70 bin lira olarak beyan etmiş ve bu tutar üzerinden tapu harcı ödemişler ise, bu bedel emlak vergisi değerinin üzerinde olmakla birlikte, gerçek iktisap (alım-satım) bedelini yansıtmadığından (muvazaalı olduğundan), gerçek alım-satım bedeli vergi idaresi tarafından tespit edilerek aradaki matrah farkı (30 bin lira) üzerinden alıcı ve satıcı adına %25 oranında vergi ziyayı cezalı harç tarhiyatı yapılır.

İsviçre Federal Mahkemesi'ne göre, bedelde muvazaaya durumunda tarafların gerçek iradelerine uymadığı için görünürdeki bedelle yapılan satım sözleşmesi ile geçerlilik şartının bir unsurunu gizlediğinden gerçek (gizli) bedelle yapılan sözleşme bătıldır.<sup>106</sup> Ancak Federal Mahkeme, hakkın kötüye kullanılması niteliğindeki muvazaaya iddiasını kabul etmez. Federal Mahkeme, tarafların hukuki muameleyi tamamen ifa etmiş olmaları durumunda tapu harcından kaçınmak için bedelin düşük gösterilmesinde şekil noksanlığına dayanılarak sözleşmenin geçersizliğinin ileri sürülmesinin hakkın kötüye kullanılması olduğuna karar vermiş ve muvazaaya iddiasını kabul etmemiştir.<sup>107</sup> Türk vergi mevzuatında ise tapuda eksik gösterilen bedel gerçek bedele iblağ edilerek eksik ödenen harç cezalı olarak alınır ve böylece satım sözleşmesinin geçerliliği kabul edilir. Kaldı ki bedelde muvazaaya taşınmaz malın mülkiyeti, tapuya yapılan tescille alıcıya geçtiğine ve böylece taraflar borçlarını bilerek ve isteyerek ifa ettiklerine göre gizli işlemin

<sup>106</sup> BGE, 78 II 224, 86 II 404, 88 II 160, 90 II 156, 98 II 316, 104 II 101, nak. Eren, a.g.e., s. 329.

<sup>107</sup> BGE, 104 II 99, 101, 86 II 402, nak. Eren, a.g.e., s. 329.

şekil kurallarına aykırı olarak yapıldığını taraflardan birinin ileri sürmesi, aynen şekil konusunda olduğu gibi, hakkın kötüye kullanılması yasağıyla da çatışır.<sup>108</sup>

Muvazaada görünürdeki sözleşme taraflarca arzulanmaz, hukuki sonuç doğurması istenen (gerçek) sözleşme gizlenir. Peçeleme sözleşmesinde ise, seçilen hukukî şekil yapıldığı durumuyla istenir. Muvazaada tarafların gerçek iradeleriyle görünürdeki iradeleri arasında kasıtlı olarak meydana getirilen bir uygunsuzluk bulunur. Peçeleme sözleşmesinde ise, böyle bir uygunsuzluk bulunmaz.<sup>109</sup> Zira ortaya konan iradeyle (işlem, sözleşme) ortaya konmak istenen irade (işlem, sözleşme) aynıdır.

Muvazaalı sözleşmeler sırf vergiyi ortadan kaldırmak maksadıyla yapılabileceği gibi bu amacı taşımamakla beraber vergiye ilişkin sonuçlar doğuran veya doğurmayan şekillerde de yapılabilir. Peçeleme sözleşmesi ise, tümüyle vergi hukukuna özgü bir kavram olup, vergiyi doğuran olayı dolanmayı veya azaltmayı amaçlar.

Muvazaalı sözleşmelerde temel amaç gerçek işlemin gizlenmesidir. Peçeleme sözleşmesinde ise işlem değil, menfaat aktarımı gizlenir. Bir başka anlatımla, muvazaada görünürdeki sözleşmenin amacı üçüncü kişileri aldatmak olup borçlar hukuku bakımından bu sözleşme tüm unsurları ile tamamdır. Gizli sözleşme taraflar arasında önceden kararlaştırılmış, ancak herhangi bir sebeple ortaya çıkmasını önlemek için başka bir anlaşma yapılmıştır. Peçelemede ise taraflar görünürde yaptıkları sözleşmeyle iktisadi olayı gizlemeye çalışır.

Muvazaada gizli ve görünüşte olmak üzere iki işlem vardır. Peçelemede görünüşte ve gizli olmak üzere iki işlem yoktur, işlem tektir. Muvazaada görünürdeki işlem özel hukuk ve vergi hukuku bakımından başlangıçtan itibaren geçersizdir. Peçeleme sözleşmeleri ise, özel hukukta geçerli, vergi hukukunda geçersizdir.

Muvazaalı (görünürdeki) sözleşme mutlak butlanla malûl olduğu için muvazaa iddiasının her zaman ileri sürülebilmesi mümkündür. Peçeleme ise, ancak vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri içinde iddia edilebilir. Diğer yandan muvazaayı hukukî menfaati

<sup>108</sup> Eren, a.g.e., C. 1, s. 329.

<sup>109</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 29.

olmak kaydıyla (aldatılan) üçüncü kişilerin de (vergi dairesi dâhil) ileri sürmesi mümkün iken peçeleme sadece vergi dairesi tarafından iddia edilebilir.

Vergi mevzuatında “muvazaa”<sup>110</sup> kelimesinin açıkça geçtiği tek düzenleme 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 110/2 maddesidir. Bu maddeye göre, kamu alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla mallarından bir kısmını veya tamamını gizleyerek, kaçırarak “muvazaa yoluyla” başkasının uhdesine geçirerek gerçeğe aykırı surette varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

Muvazaa, iki tarafın iradesiyle beyanları arasında istenerek meydana getirilen bir uygunsuzluk halidir.<sup>111</sup> Muvazaa, tarafların yaptıkları sözleşmenin hiç hüküm doğurmaması veya görünüşteki sözleşmeden başka bir sözleşmenin hükümlerini doğurması hususunda anlaşmalarıdır.<sup>112</sup> Tarafların üçüncü kişileri aldatmak maksadıyla, fakat kendi gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve netice doğurmayan bir görünüş yaratmak konusunda anlaşmaları durumunda muvazaadan söz edilir.<sup>113</sup> Muvazaa, açıkladıkları beyanlarının gerçek maksatlarına uymadığını bildikleri halde tarafların, aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratmak suretiyle kendilerini kastettikleri durumdan başka bir hukuki ilişkide anlaşmış gibi göstermeleridir.<sup>114</sup>

Muvazaa olduğu ispatlanan ve özel hukuk açısından başlangıçtan itibaren geçersiz sayılan bir sözleşme aynı zamanda vergiyi doğuran olay niteliğinde ise, bu sözleşmenin vergi hukuku yönünden doğurduğu sonuçlar da ortadan kalkar. Örneğin; dört çocuğu olan (A) diğer

<sup>110</sup> Sözlük anlamıyla muvazaa “danışık, danışıklık”; terim anlamıyla ise “danışık”; muvazaalı muamele de “danışıklı işlem”dir, İsmet Sungurbey, Medeni Hukuk Terimleri Sözlüğü, Osmanlıca’dan Türkçe’ye-Türkçe’den Osmanlıca’ya, Ankara, 1966, s. 52.

<sup>111</sup> Eren, a.g.e., C. 1, s. 324.

<sup>112</sup> Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 104; Özmen, Özkaya, a.g.e., s. 4; Tekinay, Akman, Burcuoğlu, Altop, s. 407; Kenan Tunçomağ, Türk Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, 6. Bası, C. I, İstanbul, 1976, s. 291.

<sup>113</sup> Esener, a.g.e., s. 1.

<sup>114</sup> Yar. İBK, 07/10/1953, 1953/8-7; Yar. HGK, 01/03/2000, 2000/1-126-143.

mirasçılarını mirasından yoksun bırakmak için taşınmazını çocuklarından (B)'ye satmış ve bu işlem asliye hukuk mahkemesi tarafından muvazaa olarak nitelendirilip geçersiz sayılmışsa, bu işlem sırasında ödenen tapu harcı düzeltme işlemiyle mükellefe iade edilmelidir. Zira vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olay, başlangıcından itibaren geçersiz sayılmıştır. Danıştay, bağış (hibe) suretiyle iktisap olunan taşınmaza ait tapu kaydının iptal edilmesinin, vergiyi doğuran bağış işlemi ortadan kaldırması sebebiyle yapılan veraset ve intikal vergisi tarhiyatının terkin edilmesi gerektiğine karar vermiştir.<sup>115</sup>

Muvazaalı işlemlerde ispat külfeti, kural olarak, vergi dairesine aittir. Doğrudan veya dolaylı vergiyi ortadan kaldırmak için yapılmış olsun, vergi dairesi muvazaanın vergiye ilişkin sonuçlarıyla ilgilenir. Vergi dairesi, 213 sayılı VUK'un 3/B maddesi gereğince, sadece vergi kaçırmaya yönelik iradenin varlığını, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan tanık ifadesi ve yemin hariç her tür delille ispatlayabilir.

Vergi dairesinin muvazaa sonucuna varması tarhiyat yapması için yeterlidir. Ancak vergi dairesi muvazaanın varlığını, açık, kesin ve inandırıcı delillerle ortaya koymalıdır. Varsayım veya kanaate dayalı şekilde nitelendirme yapılması ve bunun sonucunda vergi tarh edilmesi işlemi sakatlar. Verginin ortadan kaldırılması maksadıyla yapılmamasına rağmen vergiye ilişkin sonuçlar doğuran işlemlerin kesin olarak tespiti durumunda, vergi dairesinin bu kesin varğıdan delil olarak yararlanması doğal olup, vergilendirme buna göre gerçekleştirilebilir. Muvazaa sebebiyle ortadan kaldırılan sözleşmenin yerine ikame edilen gerçek sözleşmeye göre işlem yapılırken bu gerçek işlemin tapudaki tescili ayrıca harca tâbidir.<sup>116</sup>

Vergisel saikli muvazaa ve peçeleme kavramları karşılaştırılırken vergilendirmede her iki hukuki müessesenin de işlemin gerçek iktisadi sonuçlarını esas aldıkları ve bu bakımdan vergisel sonuçları itibarıyla farklılık göstermedikleri gerekçesiyle bir özel hukuk işleminin

<sup>115</sup> Dan. 3. D., 25/06/1985, E. 1983/4102, K. 1984/2217.

<sup>116</sup> 2015 yılı için uygulanan 492 sayılı Harçlar Kanunu (4) Sayılı Tarife (I) Tapu İşlemleri (19). bent: "Muvazaa tarikiyle vaki tescillerin hükmen düzeltilmesinde kayıtlı değer üzerinden (Binde 136,62)."

muvazaa veya peçeleme olarak nitelendirilmesinin önem arz etmediği şeklindeki bir yaklaşım, peçelemede “gerçek işlem yerine varsayımsal bir işlemin ikame edilmesi” kuralı karşısında kabul edilebilir değildir.

Muvazaada ulaşılmak istenen hedefe (vergisel menfaat sağlanması), gerçekte yapılmak istenen işlemin dışında bir işlemle ulaşılır. Muvazaada yapılan ve yapılmak istenen olmak üzere daima iki ayrı işlem vardır ve dış dünyaya görünürdeki işlem yansıtılır. Peçelemede ise, yapılan ve yapılmak istenen işlemler aynıdır ve yapılan işlem özel hukuk bakımından geçerlidir. Peçelemede vergisel menfaat değişik içerik ve şekilde bir veya birden fazla özel hukuk işlemiyle elde edilir.<sup>117</sup>

Peçeleme sözleşmesi ile vergisel saikli muvazaa arasında farklar vardır. Muvazaada gerçek sözleşme gizlenmiştir ve görünürdeki sözleşme üçüncü kişilere karşı geçerli kılınmak istenir. Peçeleme sözleşmesinde ise, yapılan sözleşme özel hukuk için geçerlidir, vergi hukuku için geçersizdir. Peçeleme sözleşmelerinde taraflar, peçeli sözleşmenin sadece şeklini değil, muhtevasını dahi yerine getirebilirler. Ancak vergi hukuku, vergiyi azaltmaya yönelmişse peçeleme sözleşmesini tanımaz.<sup>118</sup> Görünüşteki işlem yerine gerçek işlemin vergilemede esas tutulduğu muvazaada gerçek durum tespit edilerek nitelendirilir. Oysa peçelemede bunlara ek olarak somut maddi olay yerine vergilemede esas tutulacak varsayımsal olayın da tespit edilmesi gerekir.<sup>119</sup>

Peçelemede, yapılan işlem taraflarca görünüşteki şekliyle istenmiştir, nispi muvazaadakinin aksine görünürdeki ve gizli olmak üzere iki ayrı işlemden bahsedilemez. Peçelemede özel hukuk bakımından geçerli, ancak vergi normunu dolanmak için seçilen bir hukuki yapı vardır. Oysa nispi muvazaada asıl ekonomik sonuçları istenilen işlem, tarafların görünürdeki işlemin altında gizledikleri gizli işlemidir. Vergi kanunlarının doğrudan doğruya vergilendirdiği işlem, işte bu gizli işlemidir.<sup>120</sup>

Peçelemeyle vergisel saikli muvazaa arasındaki farkları şu şekilde sıralamak mümkündür:<sup>121</sup>

<sup>117</sup> Akkaya, a.g.e., s. 105.

<sup>118</sup> Şanver, a.g.e., s. 124.

<sup>119</sup> Akkaya, a.g.e., s. 103.

<sup>120</sup> Kaneti, a.g.e., s. 53.

<sup>121</sup> Akkaya, a.g.e., s. 103-104.

- Peçelemede tarafların yapmak istedikleri ve yaptıkları işlemler aynıdır. Nispi muvazaa niteliğindeki vergisel saikli muvazaada ise, tarafların yaptıkları (görünürdeki işlem) ile yapmak istedikleri işlem (gerçek işlem) farklıdır.
- Peçelemede özel hukuk bakımından geçerli bir işlem vardır. Nispi muvazaa niteliğindeki vergisel saikli muvazaada ise görünürdeki işlem geçersiz, geçerlilik şartlarına uygun yapılmışsa gerçek işlem geçerlidir.

Kanundan kaçınma ile vergisel saikli muvazaa arasındaki sınırı belirlemek kolaydır. Zira kanundan kaçınmada hukuk düzeni tarafından yasaklanan bir sonuca ulaşmak için yasaklanmamış başka yollar amaçları dışında kullanılır, muvazaada ise üçüncü kişilerin hak ve borçlarını etkileme amaçlı, ancak yasaklanmamış işlemler yapılır.<sup>122</sup> Oysa peçeleme ile vergisel saikli muvazaa arasında sınır çizmek bu kadar kolay değildir. Zira peçeleme ve muvazaalı işlem taraf iradelerini de kapsayacak şekilde tümüyle kavranamadığı gibi özel hukukun düzenleme imkânlarının ne zaman kullanıldığı konusu da açık değildir. Bu bakımdan kanundan kaçınma ve muvazaa ayrımında kullanılan ölçüt, peçelemede ve vergisel saikli muvazaada aldatılmak istenen üçüncü kişinin vergi idaresi olması sebebiyle vergi hukukunda yetersiz kalır.<sup>123</sup>

Kanundan kaçınmanın vergi hukukuna yansımaları olan peçeleme ile vergisel saikli muvazaa arasında tam bir ayrım yapılması güçtür. Bu tür bir ayrımda kesin bir ölçüt tespit edilmesinin uygulamada birbirinden farklı şekillerde gerçekleştirilebilecek işlemler karşısında geçerliliğini yitirmesi ihtimali çok yüksektir. Bu itibarla peçeleme ile vergisel saikli muvazaa arasındaki kuramsal belirsizlik<sup>124</sup> peçelemenin kavram ve kapsamının bir kanun hükmünde belirlenmesi suretiyle ortadan kaldırılmalıdır.<sup>125</sup>

Transfer fiyatlandırmasının neden “muvazaa” olmayıp, bir “peçeleme” olduğu aşağıdaki açıklamalarla şu şekilde somutlaştırılabilir:

<sup>122</sup> Topçuoğlu, a.g.e., s. 207.

<sup>123</sup> Akkaya, a.g.e., s. 104-105.

<sup>124</sup> Peçeleme ile vergisel saikli muvazaa arasında vergisel sonuçları bakımından bir farklılık yoktur. Zira kuramsal ayrıma bir önem atfetmeyen vergi idaresi uygulamada gizlenen iktisadi gerçekliği vergilendirir.

<sup>125</sup> Akman, a.g.m., s. 37-38.

lır: Ekonomik yaşamın bir gereği olarak kurumlar kazanç elde etmek amacıyla hukuki işlemler yapar. Hukuki işlemlerin muhatabı ister ortak veya ister diğer ilişkili gerçek kişi veya kurumlar olsun bu amaç kurumun bütün işlemlerine sirayet etmiştir. Kurum giriştiği hukuki işlemlerle “kâr etme” amacından sapmak suretiyle bir kazançtan feragat ederse bu hukuki işlemin saikinin ilişkili kişiye bir menfaat sağlamak olduğu kabul edilir.<sup>126</sup> Bir kurumun, ilişkili olduğu gerçek kişi veya kurumla olan hukuki münasebetini dikkate alarak ilişkili kişi lehine sağladığı her menfaat transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yol açabilir. Kurumun ilişkili kişi lehine kendi menfaatlerinden ve kazanç elde etme imkânından vazgeçmesi de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına sebebiyet verebilir. Bir fırsatı görmezlikten gelmek veya ilişkili kişi lehine kurumun kazancını menfi şekilde etkileyen herhangi bir işlem yapmak da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığını gösterir.<sup>127</sup>

Kurum, ivazsız olarak veya küçük bir ivazla edimlerde bulunarak ya da ilişkili kişinin edimlerine karşı çok yüksek bir ivaz ödeyerek veya sahip olduğu bir haktan ilişkili kişi lehine feragat ederek ilişkili kişiye menfaat sağlar. Kurumun ilişkili kişiye sağladığı menfaat para, hizmet veya ayın ödemeleri şeklinde olur. İlişkili kişiye faizsiz veya çok düşük bir faizle verilen borçlar para ödemelerine örnek olarak gösterilebilir. Bunun gibi, sermaye indirimi durumunda ortağa sermaye payının itibari değerini aşan ödemelerde bulunulması da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını sayılır. Kurumun ilişkili kişiden olan alacağını tahsil etmekten vazgeçmesi veya ilişkili kişi lehine bir borcu üstlenmesi de ilişkili kişiye dolaylı olarak parasal bir menfaat sağlamış olur.<sup>128</sup>

Hizmet edimlerinde kurum, organlarının hizmetlerini veya üçüncü kişilerin kuruma yapmakta olduğu hizmetleri ivazsız olarak ilişkili kişinin emrine verir. Örneğin; kurumun ilişkili kişiye ivazsız bir iş yaptırması veya ilişkili kişinin kurumun elemanlarını karşılık ödemedenden kendi işinde çalıştırması durumunda kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilir. Yine, kurumun

<sup>126</sup> Öncel, a.g.e., s. 14.

<sup>127</sup> H. Wallis, Fragen des Bilanzsteuerrechts bei Kapitalgesellschaften in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, GmbHHR, 1968, s. 89, nak. Öncel, a.g.e., s. 18.

<sup>128</sup> Öncel, a.g.e., s. 18-19.

mülkiyetindeki malları çok küçük bir ivazla ilişkili kişinin kullanımına terk etmesi, özellikle işletme binalarını, kuruma ait taşıt araçlarını ilişkili kişinin emrine vermesi, bu araçların yakıtlarını sağlaması, işletmedeki sabit sermayeyi değerlerinin çok altında bir ivazla ilişkili kişiye devretmesi gibi durumlarda kurumun ilişkiye yaptığı bu türden ayın ödemeleri de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına sebebiyet verir.<sup>129</sup>

İlişkili kişi de kuruma çeşitli edimlerde bulunabilir. Örneğin; ortağın çok yüksek oranda bir faizle kuruma borç vermesi, ilişkili kişinin kuruma para ödemesi şeklinde gerçekleştirdiği bir edimdir. Buna karşılık ilişkili kişinin sahip olduğu malları çok yüksek fiyatla kuruma kiralaması, taşınır ve taşınmaz mallarını değerlerinin çok üstünde bedelle satması ayın edimlerine örnektir. Bir ortağa kuruma yaptığı hizmetler karşılığında çok yüksek maaş, ücret, kâr payı, emeklilik maaşı ödenmesi ise hizmetleri aracı kılarak yapılan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır. Sayılan durumlar dışında ortağın veya ilişkili kişinin kuruma ait bir menfaati elde etmesine göz yumulması veya kurumun aleyhine olmak üzere bir işlemin yapılmasının, bir önlemin alınmasının ortak veya ilişkili kişi lehine ihmal edilmesi (örneğin bir sözleşmenin fesih ihbarının yapılmaması) transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını oluşturabilir.

İlişkili kişiye menfaat sağlanıp sağlanmadığı tespit edilirken objektif ölçütler kullanılmalıdır. Bir başka anlatımla ilişkili kişi objektif olarak zenginleşmiş olmalıdır. Örneğin; ilişkili kişi (örneğin ortak) sahip olduğu arsayı, bu arsanın hemen yanında taşınmazı bulunan (ortağı olduğu) kuruma satmak isteyip kurumun idare binasını genişletebilmek için bu arsaya duyduğu ihtiyaca binaen (özel menfaati sebebiyle) cari değerinden çok daha yüksek bir fiyat ödemesi durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştirmiştir. Zira kurumun sübjektif durumu arsanın değerini yükseltmekte ise de, ilişkili olmayan bir alıcı bu arsa için objektif ölçütler dâhilinde kurumun verdiği bedelden daha düşük bir tutar ödeyeceğinden, bir başka anlatımla kurumun ödediği bedel emsaline uygun olmadığından verilen örnekte kazanç transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmıştır.<sup>130</sup>

<sup>129</sup> Öncel, a.g.e., s. 19.

<sup>130</sup> Öncel, a.g.e., s. 23.

### c. İnançlı İşlem ve Peçeleme

İnançlı işlem, inananın bir borca teminat teşkil etmek veya idare olunmak üzere malvarlığına dâhil bir şey veya hakkı aynı amacı güden hukuki işlemlerden daha güçlü bir hukuki durum yaratmak amacıyla inanılana kazandıran, sonra da yeniden devretme yükümlülüğünü içeren işlemidir.<sup>131</sup> İnançlı işlemle inanan, inanılana mülkiyeti veya alacak hakkını belirli bir tarz ve amaçla kullanmak ve sonra da bu amaç gerçekleşince iade etmek üzere devreder.<sup>132</sup>

İnançlı işlemin iki unsuru vardır. Bunlar, temel işlem niteliğindeki inanç anlaşması ve devir işlemidir. İnanç anlaşması, inananla inanılan arasında yapılan, onların hak ve borçlarını belirleyen, inançlı işlemin sona erme sebeplerini ve devredilen hakkın inanılan tarafından kullanılma, idare edilme, inananın iadesi şartlarını içeren borçlandırıcı bir işlemidir.<sup>133</sup> İnanç işleminin muvazaadan temel farkı inanç anlaşmasının inançlı devrin kendine özgü hukuki sebebini oluşturmasıdır.

Alacağın devriyle taşınmazların devrine ilişkin inançlı işlemlerde hukuki sebebi oluşturan inanç anlaşması şekle tâbidir. Taşınmazlara ilişkin inançlı işlemlerde inanç anlaşmasının tapuda resmi şekilde yapılması gerekir. İnançlı işlemlerin ispatında yazılı delil esastır.

İnançlı işlemle muvazaalı işlemin her ikisinde de taraflar, dışarı karşı bir görünüş yaratmak konusunda anlaşmıştır. Her iki işlemde kazanan, devredilen şey üzerinde fiili bir iktidara sahiptir. Taraflar arasındaki iç ilişkide de, inançlı işlemde inanç anlaşmasıyla, muvazaada muvazaanın anlaşmasıyla kurulan bir ilişki vardır.<sup>134</sup> Taraflar inançlı işlemde devri ciddi olarak istedikleri halde muvazaada bunu istemez. Taraflar, inançlı devir işlemiyle inanılana devredilen hak üzerinde inanılanın tam bir mülkiyet veya alacak hakkı kazanmasını kesin ve ciddi olarak ister. İnanç anlaşmasından doğan sınırlamalar sadece borçlandırıcı niteliktedir. İnançlı işlemler sadece tasarruf işlemlerinde

<sup>131</sup> Eren, a.g.e., s. 339; Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 108; Ergun Özsunay, İnançlı Muameleler, İstanbul, 1968, s. 1.

<sup>132</sup> Esener, a.g.e., s. 113; Feyzi Necmeddin Feyzioğlu, Borçlar Hukuku, C. I, Genel Hükmeler, 2. Bası, İstanbul, 1976, s. 212; Oğuzman, Öz, a.g.e., s. 108; Tekinay, Akman, Burcuoğlu, Altop, a.g.e., s. 415; Tunçomağ, a.g.e., C. I, s. 319.

<sup>133</sup> Eren, a.g.e., C. I, s. 340; Tunçomağ, a.g.e., C. I, s. 320.

<sup>134</sup> Esener, a.g.e., s. 112-113; Özsunay, a.g.e., s. 22; Tunçomağ, a.g.e., C. I, s. 321.

yapılabilirken, hem borçlandırıcı hem de tasarruf işlemleri muvazaalı olarak yapılabilir.<sup>135</sup>

İnançlı işlem (veya sözleşme) türünde bir hakkı devredene “inanın”, devralana ise “inanılan” denir. Bu ilişkide inanılan taraf, bu sözleşmenin kendisine sağladığı hukuki durumu ancak belirli bir amaçla kullanacağını ve bu amaç gerçekleştikten sonra terk edeceğini kabul ve taahhüt eder. Böyle bir işlemde üçüncü kişileri aldatma amacı yoktur. İşlemin mahiyeti dış âleme farklı yansıtılır. Arada bir iç ilişki vardır ve bunun üçüncü kişiler tarafından bilinmesi istenmemiş olabilir. Bu haliyle inanç sözleşmesi kendine özgü özel bir borç ilişkisidir.

İnançlı işlem kavramına yakın olan başka bir kavram ise kanundan kaçınma niteliğindeki işlemlerdir. İnançlı işlem ile kanundan kaçınmanın unsurları aynıdır. Ancak kanundan kaçınmada taraflar kanunun geçerli saydığı hukuki işlemleri kanuna aykırı sonuçlara varmak amacıyla yapar. Oysa inançlı işlemde hukuka aykırı bir amaç güdülmez. Örneğin; aralarında yapılan anlaşma çerçevesinde Hollanda uyruklu bir kişinin Marmaris’te inşa ettirdiği (belli bir ağırlığın altındaki) teknesini limana kendi adına kaydettirmek istemeyip, yanında kaptan olarak çalışan kişi adına kaydettirmesi durumunda inançlı işlem vardır.<sup>136</sup>

İnançlı işlemler bir kimsenin menfaatinin başkası tarafından korunması veya teminat sağlanması amacıyla ona bazı hakları ciddi olarak devrettiği, ancak hakları iktisap edenin bunlardan doğan bazı yetkileri hiç kullanmaması, bazılarını da ancak önceden hak ve halen menfaat sahibi olanın gösterdiği şekilde kullanmak zorunda olması hususunda tarafların anlaştığı işlemlerdir. Bu tür işlemler vekâlet veya vekâlet hükümlerinin uygulanacağı vekâlet benzeri kendisine özgü yapısı olan bir sözleşme olarak nitelendirilebilir.<sup>137</sup>

İnanç konusunun, inanılan tarafından edinilmesi çeşitli şekillerde gerçekleşebilir: İnanılan, inanç konusunu doğrudan doğruya inanan dan edinebileceği gibi bir üçüncü kişiden de edinebilir. Uygulamada inanç konusunun üçüncü kişiden edinilmesi, özellikle bir dolaylı tem-

<sup>135</sup> Esener, a.g.e., s. 113; Tunçomağ, a.g.e., C. I, s. 321; Velidedeoğlu, Özdemir, s. 42-43

<sup>136</sup> Yar. 11. HD, 01/06/1999, 1999/2842-4719.

<sup>137</sup> Yar. HGK, 17/05/2000, 2000/2-888-885.

sil ilişkisi içinde gerçekleştirilir. Bu görünümde inanan, inanç konusunun edinilmesi amacıyla inanılana bir temsil yetkisi verir, inanılan da bu yetkiye dayanarak, inanç konusunu bir üçüncü kişiden edinir.<sup>138</sup> Bundan amaç, iktisabın üçüncü kişiler ve çok defa alacaklılar bakımından gizli kalmasını sağlar. İnanç anlaşması, inanç konusunun yeniden inanana devredilmesinin hukuki sebebini oluşturur.

Peçeleme ve inançlı işlem arasındaki karşılaştırma, peçeleme ile vergisel saikli muvazaaya karşılaştırmasına göre daha kolaydır. Özel hukuk bakımından içerdikleri önemli farklara rağmen inançlı işlem ile vergisel saikli muvazaaya vergi hukukunda bağlanan sonuçlar bakımından herhangi bir fark yoktur. Her ikisinde de gerçekte yapılmak istenen işlem vergilemede esas alınır. İnançlı işlemi vergisel saikli muvazaadan farklı kılan gerçekte ve görünürde olmak üzere iki işlemin bulunmamasıdır. İnançlı işlemin iktisadi sonuçları başlı başına inanılan üzerinde meydana geldiğinden, inanılana devredilmenin iktisadi sonuçları vergiyi doğuran olay çerçevesinde değerlendirilir. İnanılan inançlı işlemde dolayı geri verme borcunu ifa ediyorsa, bunun da vergiyi doğuran olayla ilgili olması halinde ayrıca vergilendirilir.<sup>139</sup> İnançlı işlem vergi yükünün aktarılmasını amaçlayan bir sözleşme değildir. Vergiyi doğuran olay, inanılan kişi nezdinde meydana gelir ve vergi mükellefi inanılan kişi olur. İnançlı işlem daha sonra inanılan kişinin bu edinimleri inanan kişiye aktarması bakımından geçerlidir. Örneğin; sahip olduğu mal ve hisse senetlerini belli süreyle idare etmek, bu sürenin sonunda da kendisine devretmek üzere inandığı bir kişiye aktarma şeklinde gerçekleşen inançlı işlemde, mal ve hakların getirileri sebebiyle doğacak vergiler sadece inanılan için hüküm ifade eder.

#### **d. Hakkın Kötüye Kullanılması ve Peçeleme**

Hakkın kötüye kullanılması, kanun kuralları ile gerçek hukuk arasındaki çelişmeden doğar.<sup>140</sup> Hakkın kötüye kullanılmasıyla kanun-

<sup>138</sup> Ergun Özsunay, Saf İnançlı Muamelelerde Vekâlet Sözleşmesine İlişkin Hükümlerin Uygulanması, Temsil ve Vekâlete İlişkin Sorunlar Sempozyumu, İstanbul, 1977, s. 114.

<sup>139</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 89-90.

<sup>140</sup> Zahit İmre, Medeni Hukuka Giriş, İstanbul, 1971, s. 328.

dan kaçınma arasında farklar vardır.<sup>141</sup> Hakkın kötüye kullanılmasında saptırılan şey bir hak veya yetkidir. Oysa kanundan kaçınmada sapmaya konu olan şey bir kanun hükmüdür ve bu sapma bir başka maddeden kaçmak için yapılmıştır.

Hakkın kötüye kullanılmasında bir başka hak sahibinin hak veya menfaati bozulmuş veya kendisi için kuvvetli bir zarar ihtimali doğmuştur. Zira hiç kimseyi ilgilendirmeyen bir kullanma olsa olsa keyfî bir kullanımdır ve bundan doğan sosyal zarar hukuki sorumluluk alanındaki ölçülerle takdir edilebilecek bir zarar olarak kabul edilemez. Ortada somut bir zarar olmadığı halde ve şikâyetçi bulunmadığı halde bir hakkın kötüye kullanımını araştırmak ferdi vicdanlara müdahale anlamına gelir. Uygulamada durum ancak hak süjelerinin menfaatinin haleldâr olmasına hasredilmiştir. Vergi kanunlarının korumadığı belirli amaçlara yönelik davranışların varlığı halinde kötüye kullanmadan söz edilir.<sup>142</sup>

Öğretide transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının hakkın kötüye kullanılmasının bir örneği olduğu yönündeki görüşler,<sup>143</sup> kanuna karşı hile ile hakkın kötüye kullanılması arasındaki değinilen temel farklılıkları dikkate almaz. Oysa bu iki kavram arasındaki farklar göz önünde bulundurulduğunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının hakkın kötüye kullanılması olmadığı açıkça ortaya çıkacaktır.

### 3. Unsurları

Peçeleme sözleşmesi, mükellef ve sorumluların özel hukuk şekillerini vergiden kaçınma amacıyla olağan kullanımları dışında kötüye kullanmalarıdır.<sup>144</sup> Bir başka deyişle peçeleme, vergi normunun iktisadi içeriğiyle vergileme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemi yerine olağan kullanımı dışında vergilemeye konu edilmeyen bir özel hukuk işleminin yapılmasıdır.<sup>145</sup> Peçelemede vergi mükellefi, vergi kanununu

<sup>141</sup> Topçuoğlu, a.g.e., s. 236.

<sup>142</sup> Kaneti, a.g.e., s. 50.

<sup>143</sup> Kaneti, a.g.e., s. 45; Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 6, Ankara, 1994, s. 44; Taşdelen, a.g.m., s. 154.

<sup>144</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 26.

<sup>145</sup> Kaneti, a.g.e., s. 44-45.

dolanmak için hukuki kalıp ve biçimlerden yararlanma olanağını kötüye kullanır.<sup>146</sup> Peçelemede somut maddi olayın, doğması muhtemel vergi mükellefiyetinin önlenmesi veya bir vergi kolaylığından yararlanılması amacıyla iktisadi özünden vazgeçilmeksizin soyut olay tanımına uygun (olduğundan farklı) şekilde sergilenmesi vardır.<sup>147</sup>

Mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleri için ciddi bir tehdit oluşturan peçeleme, kanundan kaçınmanın özel bir türü olarak vergi hukukundaki yansımasıdır. Peçeleme gerçekte mali güçleri olmasına rağmen bu işlemleri yapanların vergilendirilmemesi veya aynı mali güce sahip mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmesi sonucunu doğurur. Bu bakımdan peçelemeye vergi kanunlarının dolanılmasının önlenmesi için vergi hukuku kendine özgü tedbirler geliştirmiştir.<sup>148</sup>

Peçeleden bahsedilebilmesi için somut maddi olayda şu unsurların gerçekleşmiş bulunması gerekir:

- Özel hukukun düzenleme imkânlarının kullanılması,
- Özel hukukun düzenleme imkânlarının kötüye kullanılması,
- Vergisel menfaat sağlanması,
- Vergiyi dolanma amacı (kast).

Sayılan unsurlardan ilk üçü “objektif”, sonuncusu ise “sübjektif” unsur olarak nitelenebilir.

### a. Objektif Unsurlar

Peçelemenin varlığı için aranan ilk şart özel hukukun düzenleme imkânlarının somut maddi olayda kullanılmış olmasıdır. Bir özel hukuk işleminde peçelemenin varlığı için vergi normunun bir özel hukuk kavram veya kurumunu iktisadi içeriğiyle vergileme konusu yapmış olması gerekir. Diğer bir deyişle vergi normunda özel hukuk kavramının iktisadi içeriğinden bağımsız şekilde kullanılması durumunda peçeleden bahsedilemez.<sup>149</sup> Örneğin; 197 sayılı Motorlu Ta-

<sup>146</sup> Saban, a.g.e., s. 56.

<sup>147</sup> Akkaya, a.g.e., s. 95.

<sup>148</sup> Akkaya, a.g.e., s. 96-97.

<sup>149</sup> Örneğin; verginin bağlandığı soyut olay tanımında “evlilik” ve “boşanma” terimlerine aile hukukundaki anlamlarıyla yer verilmişse, bu tür özel hukuk işlemlerin-

şıtlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre mükellefin "*trafik, belediye veya liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'nca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler*" şeklinde tespit edilmiş olması, vergisel amaçlarla adına kayıt tescilinden kaçınmak suretiyle aracı fiilen malik gibi kullananların mükellef sayılması sonucunu doğurmaz.<sup>150</sup>

Vergi normundaki vergisel sonucu ortaya çıkaracak somut maddi olay mutlaka bir özel hukuk işlemi veya temerrüt ihtarı gibi hukuki işlem benzeri bir davranış olmalıdır. Verginin bağlandığı soyut olayın tanımında vergi hukukuna özgü kavramların veya içeriği ait olduğu alanlardan farklı belirlenmiş kavramların kullanılmış olması durumunda somut maddi olay peçeleme olarak nitelendirilemez.<sup>151</sup> İşlemin özel hukuk bakımından da geçersiz sayılması onun peçeleme olarak değerlendirilmesini engellemez, geçersizlik durumunda işlemin vergisel konumu geçersiz işlemler için öngörülen kurallar çerçevesinde belirlenir.<sup>152</sup>

Peçelemenin varlığı için aranan ikinci şart özel hukukun düzenleme imkânlarının somut maddi olayda kötüye kullanılmış olmasıdır. Peçelemenin tartışıldığı bir özel hukuk işleminde vergisel avantaj sağlama amacı dışta tutulduğunda geride anlamlı bir iktisadi bütünlük kalmakta ise, seçilen formun "ölçülü" olduğu tespit edilir ve bu durumda "kötüye kullanma şartı" gerçekleşmez. Buna karşılık vergisel avantaj sağlama amacı dışta tutulduğunda geride anlamlı bir iktisadi bütünlük kalmaz ise, seçilen form "ölçüsüz"dür ve "kötüye kullanma şartı" gerçekleşmiştir.<sup>153</sup>

Peçelemenin varlığı için aranan objektif unsurlardan bir diğeri, işlem neticesinde vergisel bir menfaatin ortaya çıkmış olmasıdır. Vergi-

---

de vergisel menfaat elde etme amacı görülse dahi ait oldukları alanlardaki anlamla bağlı kalınacağından imam nikâhı veya fiili birliktelik durumunda evlenmenin ve fiili ayrılıkta boşanmanın varlığından, dolayısıyla da peçelemeden bahsetmek mümkün değildir, Tipke, Kruse AO, § 42, Tz. 12, nak. Akkaya, a.g.e., s. 98.

<sup>150</sup> Akkaya, a.g.e., s. 97-98.

<sup>151</sup> Tipke, Kruse AO, § 42, Tz. 12, 13, nak. Akkaya, a.g.e., s. 98.

<sup>152</sup> Götürü gider, gerçek gider veya hızlandırılmış amortisman, normal amortisman gibi vergi kanunlarının sunduğu düzenleme imkanlarından veya seçimlik haklardan yararlanılması durumunda da peçelemeden söz edilemez, Tipke, Kruse AO, § 42, Tz. 13, nak. Akkaya, a.g.e., s. 98.

<sup>153</sup> Kruse, AO, § 42 Tz. 17, nak. Akkaya, a.g.e., s. 100.

sel menfaat sağlanması, verginin doğmasının önlenmesi veya bir vergi kolaylığından yararlanılması şeklinde gerçekleşebilir. Bu bakımdan mükellefin aleyhine vergisel sonuçlar doğuran özel hukuk işlemlerinde peçelemenin varlığından söz etmek mümkün değildir.<sup>154</sup>

### b. Sübjektif Unsur

Peçelemenin varlığı için aranan sübjektif unsur somut maddi olayda vergiyi dolanma amacının, diğer bir deyişle kastın gerekliliğidir. Vergi kanunlarının dolanılması amacı, peçelemenin temel bir unsuru ve göstergesidir. Kanunda böyle bir unsur öngörülmemiş olsa da “kötüye kullanma unsuru”ndan hareketle peçelemeye kast aranır. Aksi takdirde düzenleme imkânlarının bilgisizlik ve tecrübesizlikten dolayı eksik veya yanlış kullanılmasının peçeleme olarak kabul edilmesi tehlikesi vardır.<sup>155</sup>

## 4. Hukuki Sonuçları

Peçeleme tespit edildiğinde taraflarca seçilen ölçüsüz işlem yerine ikame edilen varsayımsal ölçülü işlem vergilemede esas tutulur. Vergiyi dolanma yönündeki amaç ortadan kaldırılarak işlem olağan şartlarda yapılırdı ne şekilde vergilendirilecek idiyse o şekilde vergilendirilir. Vergi hukuku bakımından bir işlemin peçeleme olarak nitelendirilmesi, işlemin özel hukuktaki geçerliliğine halel getirmez. Diğer bir deyişle bir işlemin vergi hukukunda peçeleme olarak kabul edilmesi özel hukuk bakımından geçerliliğine herhangi bir etkide bulunmaz.

Peçelemeye taraflarca seçilen ölçüsüz işlem yerine varsayımsal olarak ölçülü olduğu kabul edilen işlemin vergilendirmede esas alınması vergi hukukunda “gerçeklik ilkesi”nin istisnasıdır. Normun uygulanmasında somut olayın hiçbir surette değiştirilemeyeceği ve sadece fotoğrafının çekilebileceği kuralının geçerli olmadığı tek durum peçelemedir.<sup>156</sup>

<sup>154</sup> Akkaya, a.g.e., s. 100-101.

<sup>155</sup> Akkaya, a.g.e., s. 101.

<sup>156</sup> Akkaya, a.g.e., s. 102.

Hukukun genel ilkeleri, kamu düzeni ve hakkaniyet gibi çeşitli mülahazalarla kanundan kaçınma bütün hukuk sistemlerinde müeyyideye bağlanmıştır. Vergi hukukunda peçeleme tespit edildiğinde gerçekleşen olay yerine varsayımsal olayın ikame edilmesi esasen anayasal vergileme ilkelerinin de bir gereğidir. Bu itibarla peçeleme, vergi hukukuna özgü bir “savunma mekanizması” olarak görülebilir.<sup>157</sup>

Somut maddi olayın ortaya çıkarılması suretiyle nitelendirmenin buna göre yapılmasıyla peçeleme sonucuna ulaşılır. Modern vergi inceleme anlayışı defter ve belgeyle sınırlı olmaksızın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespite yönelik bütün araştırma, karşılaştırma ve iktisadi gerçekleri dikkate alma ve bu olayın tespitinde her türlü delili değerlendirme gibi geniş bir muhteva kazanmıştır. Bu çerçevede 213 sayılı VUK’un 134. maddesinde vergi incelemesinin, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılacağı yazılıdır.

## **B. PEÇELEMENİN YAYGIN ÖRNEĞİ: TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI**

### **1. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırılık**

Emsallere uygunluk ilkesi, uluslararası bir ölçüt olarak vergisel bir perspektiften transfer fiyatlarına hükmetmeyi sağlar.<sup>158</sup> Bu ilke, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemenin en önemli unsuru ve bir uluslararası transfer fiyatlandırması standardıdır. 5520 sayılı KVK’nın 13. maddesinde yapılan tanım, ulusal ve uluslararası ölçekte bu konuda yapılan düzenlemelerin ortak, temel noktalarını içerir. Bu tanım, OECD’nin “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” esas alınarak yapılmıştır. Bu ilke, OECD Rehberi’nin (1). bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. OECD Rehberi’nde kullanılan emsallere uygunluk kavramı da OECD Vergi Anlaşması Modeli’nin 9. maddesindeki tanımdan

<sup>157</sup> A.y.

<sup>158</sup> M. Cools, C. Emmanuel, A. Jorissen, Management control in the transfer pricing tax compliant multinational enterprise, Accounting, Organizations and Society, 2007, s. 3.

alınmıştır.<sup>159</sup> Emsallere uygunluk ilkesinin genel tanımı, OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin "Bağlı Kuruluşlar (Associated Enterprises)" başlıklı 9/1 maddesinde yer almaktadır. Bu madde şu şekildedir:<sup>160</sup>

"1. a) Bir âkit devlet kuruluşu, diğer bir âkit devlet kuruluşunun idare, denetim veya sermayesine doğrudan ya da dolaylı olarak katıldığında veya

b) Bir âkit devlet kuruluşunun ve diğer âkit devlet kuruluşunun idare, denetim veya sermayesine aynı kişiler doğrudan ya da dolaylı olarak katıldığında

ve her iki halde iki bağlı kuruluş arasında ticari veya mali ilişkilerle ilgili olarak oluşturulan şartlar, bağımsız kuruluşlar arasında oluşandan farklı ise kârlılık anılan bağlı kuruluşlardan birinde birikebilir ve bundan dolayı olması gereken kâr, ilgili olduğu kuruluşun kazancına eklenerek vergilendirilebilir."

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespit edilmesi bakımından emsal bedel veya fiyatın ortaya konması önem arz eder. Zira transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı; bir kurumun ortaklarına, yabancılara sağlayacağı en iyi şartlardan daha iyisini sağlayabileceği noktada değil, yabancılara tanıyabileceği en gayrimüsait imkânlardan daha iyisini temin ettiği noktada başlar.<sup>161</sup>

Emsallere uygunluk ilkesi, "ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması"nu ifade eder. 5520 sayılı KVK'nın 13/1 maddesi çerçevesinde kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hâl ve şartta mal veya hizmet alım veya satımı olarak değerlendirilir. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında

<sup>159</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines, G-I

<sup>160</sup> OECD, Model Tax Convention, M-21.

<sup>161</sup> Emsal tespitiyle ilgili olarak Gerhard Heuer'den akt. M. Koyuncu, Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, Ankara, 2005, s. 165.

Bakanlar Kurulu Kararı'nın<sup>162</sup> 4. maddesine göre, emsallere uygunluk ilkesinin amacı, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin bu mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele karşılaştırılabilir şartlar altında eşit olması olarak belirtilmiştir. Aslında içerik olarak emsallere uygunluk ilkesi, 5422 sayılı KVK'nın 17. maddesinde yer aldığı şekliyle “*emsaline göre göze çarpacak derecede*” ifadesiyle benzerdir. Ancak emsallere uygunluk ilkesi daha fazla belirleyici özelliğe sahiptir.

Burada emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımını kapsamında fiyat veya bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki şartlar altında oluşturduğu, piyasa veya pazar fiyatı olarak da isimlendirilen tutarı ifade etmektedir.<sup>163</sup> Bu şekilde oluşan fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak tespit edilen ideal tutardır. Örneğin (X) A.Ş., piyasa şartlarında %30 faiz oranının uygulandığı dönemde iştiraki (ilişkili olduğu) (Y) A.Ş.'ye %10 faiz oranı üzerinden 200 bin lira borç vermiştir. Oysa öyle bir borç ilişkisinin kurulması emsallere uygunluk ilkesine aykırıdır. Zira edimler arasında açık bir eşitsizlik vardır. Verilen örnekte  $[200.000 \times \%30 = 60.000]$   $[200.000 \times \%10 = 20.000]$   $[60.000 - 20.000 =]$  **40 bin lira** tutarında kazanç, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmıştır. Dağıtılan bu kazanç (X) A.Ş. için gelir, (Y) A.Ş. için giderdir.

OECD'nin emsallere uygunluk ilkesi uygulaması, transfer fiyatlandırması rejimini aydınlatacak tek norm değildir ve eleştirilmeye muhtaç birçok yönü vardır.<sup>164</sup> Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili düzenlemeler işletme kayıtlarının bütün bir ekonomik analizinin yapılmasını sağlayacak ayrıntıda tutulmasını gerektirir.<sup>165</sup> Ancak işletme kayıtlarının bu derecede ayrıntılı tutulması uygulamada çok güçtür. Yine eczacılık, otomobil, finansal hizmetler ve elektronik gibi küresel sektörlerde karşılaştırma yapılabilecek uluslararası serbest pazar işleme-

<sup>162</sup> 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG, 06/12/2007, 26722.

<sup>163</sup> J. Isenbergh, International Taxation, New York, 2000, s. 61.

<sup>164</sup> C. Jr. McLure, Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age, NTJ, Vol. 53, No. 4, December, 2000, s. 1299-1300.

<sup>165</sup> L. Dworin, Transfer Pricing Issues, NTJ, Vol. 45, No. 3, September, 1990, s. 291.

rinin bulunması her zaman mümkün değildir.<sup>166</sup> Çok uluslu işletmelerin her bir birim kârının belirlenmesi rasyonel veriler yerine bazen avukatların ve muhasebecilerin pazarlık yeteneklerine bağlı olabilir.<sup>167</sup> Kaldı ki emsali olmayan bir patentin bağlı işletmeler arasındaki transferi örneğinde olduğu gibi<sup>168</sup> sayısız uluslararası işlemin emsal bedeli de yoktur.<sup>169</sup>

Kurumla ilişkili kişi arasındaki münasebetin tek bir hukuki işlem den ibaret olmadığı durumlarda edimlerin karşılaştırılması, dolayısıyla emsallere uygunluğun araştırılması güçleşir. Özellikle aynı ortağın her iki kurumda da çoğunluk payına sahip olduğu (kardeş) şirketler arasında sürekli bir edim alışverişi olduğundan bu gibi sürekli edimi içeren sözleşmelerde edimlerin tek tek ele alınıp transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının gerçekleşip gerçekleşmediğinin araştırılması ekonomik hayatın icaplarına aykırı olur. Sürekli bir edim alışverişi içeren işlemler bir bütün olarak değerlendirildiğinde ilişkili kişiye, ilişkili olmayan kişiye sağlanmayacak bir menfaatin aktarıldığı anlaşılıyorsa kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı sonucuna ulaşılabilir.

Edimlerin karşılıklı olması, ancak aynı ekonomik temele dayanan durumlarda mümkündür. Örneğin; kuruma ait bir aracın kira bedeli kararlaştırılmadan ilişkili kişinin özel garajında durması, buna karşılık kurumun garajın bakım ve onarım masraflarını yüklenmesi durumunda (ivazların birbirini karşıladığına dair bir anlaşmanın yapılmış olması ve ivazların birbirlerine eşit olmaları kaydıyla) transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştirmez. Öte yandan

<sup>166</sup> D. R. Bucks, M. Mazerov, The State Solution to The Federal Government's International Transfer Pricing Problem, NTJ, Vol. 46, No. 3, September, 1993, s. 387.

<sup>167</sup> R. Vernon, In the Hurricane's Eye: The Troubled Prospects of Multinational Enterprises, Cambridge MA, 1988, s. 41.

<sup>168</sup> J. R. Hines, E. M. Rice, Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business, National Bureau of Economic Research, October, 1990, s. 13.

<sup>169</sup> Sayılanların dışında transfer fiyatlandırması uygulamaları esnasında ortaya çıkan başka sorunlar da bulunmaktadır. Bunlardan biri de gizli karşılaştırmalardır. Kanada, Meksika ve Japonya gibi ülkelerde vergi idareleri emsal fiyat karşılaştırmalarında emsal aldıkları kontrol dışı işlemin kaynağını, işlemleri incelenen mükelleflere açıklamamaktadır. Böylece mükellefler kendilerini bu tür gizli karşılaştırmalara karşı savunma imkanından yoksun bırakılmaktadır, Öz, N. S., Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara, Mart, 2005, s. 297.

edimler aynı ekonomik temele dayanmıyorsa aralarında karşılıklılık yoktur. Örneğin; kurumun ilişkili kişiye çok yüksek bir kira bedeli ödemesi ve buna karşılık ilişkili kişiyi yönetici olarak ücretsiz çalıştırması durumunda sağlanan menfaatler arasında ekonomik bakımdan hiçbir bağlantı bulunmadığından bunlar arasında karşılıklılık olduğundan bahsetmek mümkün değildir.<sup>170</sup>

Emsallere uygunluk ilkesinin tespitinde üç yöntem veya mükellef ve Maliye Bakanlığının üzerinde anlaşacağı başka bir yöntem uygulanır. Vergilendirme için dikkat edilmesi gereken fiyatlar kurumun diğer müşterilerine verdiği fiyatlar (iç emsal) ve piyasada bu hizmet veya mal için belirlenen fiyatlardır (dış emsal). Bu uygulama genelde şartların birbirine çok yakın olduğu durumlarda geçerlidir. Ancak bağlı şirketlerde genelde farklı fiyat belirlenmesini gerekçelendiren özel durumlar da gerçekleştirilebilir.<sup>171</sup>

### a. İç Emsal

İncelenen kurumun kontrol altındaki işlemleri için en doğru emsal, aynı kurumun benzer şartlarla üçüncü kişilerle yaptığı kontrol dışı işlemlerde kullandığı fiyat veya bedeldir. Burada kontrol altındaki işlemlerle kontrol dışı işlemlerdeki unsurların benzer olup olmadığı da araştırılmalıdır. Bu işlemler arasında benzerlik bulunmamakta ise farklı unsurların fiyat veya bedel üzerinde yarattığı etkinin tespit edilerek gerekli işlem düzeltiminin yapılması gerekir. İlişkisiz gerçek kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin, ilişkili gerçek kişi veya kurumlarla yapılan işlemlere emsal teşkil edebilmesi için işlem hacminin makul seviyesinin ne olması gerektiği belirsizdir. İşlem hacminin makul seviyesi konusunda transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerde herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak 213 sayılı VUK'un "*Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti*" başlıklı 267. maddesi gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen malların rayiç bedelinin tespitinde kullanılacak yöntemleri sayar. Buna göre ilk başvurulacak yöntem olan "*ortalama fiyat esası*"nda, aynı cins ve nevideki mallardan sırayla değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki veya daha önceki aylarda satış yapılmışsa

<sup>170</sup> Öncel, a.g.e., s. 29-30.

<sup>171</sup> BFH, 06/04/2005, I R 22/04, <http://juris.bundesfinanzhof.de/>, 15/04/2009.

emsal fiyat veya bedel bu satışların miktar ve tutarlarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatına göre hesaplanır. Bu esasın uygulanması için aylık satış miktarının emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır. Doğrudan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili olmayan bu %25 oranının kanun koyucunun kabul ettiği makul oran olarak dikkate alınması mümkündür. Bir başka anlatımla, kurumun ilişkili gerçek kişi veya kurumlarla yaptığı işlem hacmi 100 birim ise, ilişkisiz gerçek kişi veya kurumlarla aynı nitelikteki işlemlerinin hacminin en az 25 birim olması, bu işlemlerin iç emsal olarak kullanılması için yeterli sayılabilir.

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde belirtilen mal hareketi ve hizmet ifalarıyla kiralama, ödünç para verme ve ücret ödemesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespit edilirken işletme içi ölçütler veri teşkil eder. Kurumun madde metninde sayılan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılabilecek gerçek kişi veya kurumlarla ilişkili olmayan üçüncü kişiler arasında uyguladığı fiyatların karşılaştırması yapılabilir. Emsal alınacak ölçüt ilişkili olmayan üçüncü kişilerle yapılan iş ve işlemlerdir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılabilecek gerçek kişi veya kurumlara emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak farklı fiyat uygulanması halinde "emsal", ilişkili olmayan üçüncü kişilere uygulanan fiyat veya bedeldir. Ancak sektörel olarak iç emsal uygulaması mümkün olmayabilir. Örneğin; baraj inşaatıyla uğraşan bir firma, hem nadiren faaliyette bulunması, hem de inşaat niteliği olarak farklı işler yapması sebebiyle iç emsalleri kullanamaz. Ancak benzer konumda pek çok taşınmazını kiraya veren bir kurum için emsal tespiti iç emsaller bakımından daha kolay olur. Bu çerçevede aynı türden işlemlerin birden çok yapıldığı, bu işlemlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılabilecek kişiler ve ilişkili olmayan kişilerle birlikte gerçekleştirildiği kurumlar bakımından iç emsaller kullanılabilir.<sup>172</sup> Kurum tarafından yapılan aynı nitelikteki işlemler ve bu işlemlere uygulanan bedel ve fiyatlar birbirleri bakımından emsal teşkil eder. Bu emsaller iç emsal olarak nitelenmekte olup,

<sup>172</sup> D. Erdem, Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 95, Ağustos, 1996, s. 24.

transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespitinde dikkate alınması gereken ilk emsal, iç emsaldir.<sup>173</sup>

Bir şirket, kardeş şirketten ve aynı zamanda bağlı bulunmadığı başka bağımsız bir şirketten aynı malı almakta ise, transfer fiyatının belirlenmesinde yabancı şirketten alınan mallardaki brüt kâr dikkate alınmalıdır. Bir şirket bağlı olduğu şirkete aynı şartlar altında üçüncü kişilere ödemeyeceği bir fiyatı öderse bu durumda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını karşısında bulunulur. Bu menfaat aktarımı şirketin kârını azaltamaz. Bu sebeple hali hazırda anlaşmaya varılmış fiyatla iç emsal arasındaki farkın bilançodaki kâra eklenmesi gerekir.<sup>174</sup> Konuyla ilgili olarak vergi yargısının görüşü de, iç emsallerin dikkate alınması şeklindedir. Teşhir ve tanıtım hizmetleriyle ilgili emsal karşılaştırması sırasında ölçü alınacak fiyatların iç emsallerden seçilmesi esastır. İç emsallerin kabul edilmemesi durumunda kurum dışından emsal araştırmasına gidilmesi ve emsallerin iyi seçilmiş olması önem taşır.<sup>175</sup> Emsal alınacak fiyat veya bedelin bizatihi kendisinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını neticesinde ortaya çıkmamış olması gerekir. Özellikle grup şirketlerinde bu durum iç emsal tespitini güçleştirir.

İç emsal kavramıyla murat edilen, kurumun aynı işlem için kânda sayılan kişiler dışındaki kişilerle yaptığı işlemlerdeki fiyat veya bedeldir. Bir başka anlatımla, burada, emsal fiyat veya bedel, ilişkili olmayan üçüncü kişilere uygulanan fiyat veya bedeldir.

## b. Dış Emsal

İç emsale ulaşamıyorsa, diğer kurumların ilişkili olmadığı gerçek kişi veya kurumlarla yaptığı benzer işlemler emsal olarak dikkate alınır. İncelenen işlemlerle bu işlemler tümüyle benzer değilse, fiyat veya bedel üzerinde farklılık yaratan unsurların etkisini telafi etmek için gerekli işlem düzeltiminin yapılması gerekir. Burada da iç emsalde olduğu gibi emsal alınacak işlem hacminin incelenen işlemin miktarına göre makul olup olmadığı hususu önem arz eder. Ancak başka bir emsal yok ise, zorunlu olarak miktarın fiyat veya bedel üzerindeki

<sup>173</sup> H. Yalçın, Örtülü Kazanç Dağıtım, Vergi Dünyası, 1991, S. 124, s. 46.

<sup>174</sup> BFH, 06/04/2005, I R 22/04, <http://juris.bundesfinanzhof.de/>, 15/04/2009.

<sup>175</sup> Dan. VDDGK, 17/01/1997, E. 1995/415, K. 1997/6.

etkisi düzeltildikten sonra herhangi bir miktardaki emsalin kullanılabilmesi mümkündür. Zira dış emsalin muvazaalı olma ihtimali iç emsale göre çok düşüktür.

Emsal incelemesinde en doğru olan, incelenen kurumun dışındaki kurumların ilişkisiz gerçek kişi veya kurumlarla yaptığı benzer işlemlerin emsal olarak alınmasıdır. Nitekim OECD Rehberi'nde emsallere uygunluk ilkesinin genellikle kontrol altındaki işlemlerle bağımlı olmayan kurumlar arasındaki işlemlerin karşılaştırılması esasına dayandığı belirtilmiştir. Bu tür karşılaştırmaların yararlı olabilmesi için verilerin ekonomik yönden birbirleriyle yeterli düzeyde karşılaştırılmaya elverişli olması gerekir. Kazancını transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıttığı iddia edilen kurumla emsal olarak belirlenen kurumun yeterli ölçüde benzer olması gerekir. Farklılık olsa dahi bu farklılığın ölçülebilir olması da kabul edilmelidir.

Aynı faaliyet konusuyla iştigal eden ve yapıları itibariyle (sermaye, sevk, idare vb.) birbirine benzeyen kurumların aynı nitelikteki işlemleri ve bunlara uygulanan fiyat ve bedeller birbirleri bakımından emsal olarak kabul edilebilir.<sup>176</sup> Özellikle durumlarda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespitinde dış emsallerin dikkate alınması zorunludur. Aynı piyasada faaliyet gösteren kurumların belirledikleri fiyat veya bedellerin emsal araştırmasında dikkate alınabilmesi için aralarında çeşitli benzerliklerin bulunması şarttır. Şöyle ki; her iki kurumun da ürün veya hizmet, kapasite, organizasyon sermaye yapısı, karşılaştırılan dönemler ve piyasa konumları itibariyle benzer olması gerekir.

5520 sayılı KVK'nın 13/2 maddesinde sayılan kişiler arasında gerçekleşen alım, satım, imalat, inşaat işlemleriyle hizmet ilişkileri sebebiyle kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılabilmesi için bu işlem veya hizmetlerin emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir şekilde yapılmış olması şartı, bu işlem veya hizmetlerin taraflarının karşılıklı olarak edimlerinin değeri eşit olduğu sürece transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının gerçekleşmeyeceğini gösterir. Başka bir ifadeyle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kurumun belli ilişkiler içinde bulunduğu kişilere,

<sup>176</sup> H. Yalçın, S. Yücel, Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler, İstanbul, 1996, s. 259.

kendi varlığından bedelsiz kıymet aktarması veya bunlarla olan mal ve hizmet alım satımlarında emsalinden farklı fiyat uygulanmasıyla menfaat sağlaması halinde mümkündür. Bu konuda emsal karşılaştırması önem taşır.

Kurumun (X) A.Ş. adına reklam hizmeti karşılığında düzenlediği faturaların tutarları üzerinden %90 oranında özel iskonto uygulamasına rağmen emsal alınan başka firmalara %30 iskonto uygulamasının ortakları yönünden aralarında mevcut ilişki dikkate alınarak örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilip matrah farkı hesaplandığı bir uyuşmazlıkta Danıştay; %90 iskonto uygulamasına konu edilen reklamların belirli programlar için yapılan devamlı ve yoğun reklam kampanyalarına yönelik bir uygulama olması, özellik gösteren reklam kampanyalarına normal ve olağan kabul edilenin üstünde iskonto uygulanmasında ticari gerekçelere aykırı bir yön görülmemesi ve bu konuda yapılmış bir emsal karşılaştırmasının da bulunmaması gerekçesiyle olayın örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilmesini ve bu yönden matrah farkı hesaplanmasını hukuka aykırı bulmuştur.<sup>177</sup>

Emsal tespitinde 5422 sayılı (eski) KVK'nın 17. maddesi kesin belirlemelere gitmemiş ve emsali açık bir şekilde düzenlememişti.<sup>178</sup> 5520 sayılı kanunun 13/4 maddesine göre ise kurumlar, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri "geleneksel işlem yöntemleri" olarak nitelendirilen; "karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi", "maliyet artı yöntemi" ve "yeniden satış fiyatı yöntemi"nden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanmak suretiyle tespit edebilirler. Emsallere uygun bedel veya fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi biriyle ulaşma imkânı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bakanlar Kurulu diğer yöntemleri, "işleme dayalı kâr yöntemleri"<sup>179</sup> olarak tespit etmiştir. İşleme dayalı işlem yöntemleri; "kâr bölüşüm yöntemi" ve "işleme dayalı net kâr

<sup>177</sup> Dan. 4. D., 06/11/1996, 1996/2142-3934.

<sup>178</sup> 5422 sayılı (eski) KVK'nın 17'nci maddesinde bu konuda açık bir düzenleme yer almamasına karşılık Maliye Bakanlığı, kurumun aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların ortaklara emsal bedeliyle devredilmesi gerektiği, mahkemece resen tespit edilen bir değer bulunması halinde bu değer emsal bedeli olarak dikkate alınacağı görüşündeydi, Maliye Bakanlığı'nun 11/04/1998 tarih ve GEL. KVK/22116 sayılı özeldesesi, Yaklaşım, Y. 6, S. 71, Kasım, 1998, s.179-180.

<sup>179</sup> Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı m. 11.

*marjı yöntemi*"dir.<sup>180</sup> Ancak "*diğer yöntemler*" olarak nitelendirilen işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde emsal fiyat veya bedel tespitine imkân vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

Toptancı kuruma uygulanan iskonto ile perakendeci satıcılara uygulanan iskonto haddinin emsal alınması ekonomik ve ticari icaplara uygun düşmediğinden Danıştay'a göre biri diğerine emsal olmayan iskonto oranlarından hareketle satışın düşük yapıldığı ve bu suretle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu iddiasıyla yapılan tarhiyat hukuka aykırıdır.<sup>181</sup>

Kurumun pay senetlerinin % 99,6'sına sahip iki ortağının yarı payla kurdukları limited şirkete pazarlanmak üzere satılan ürünler sebebiyle tüm müşterilere diğer ürünler için tanınan %7 iskontoya ek olarak %15-30 arasında değişen oranlarda özel iskonto yapılmasının örtülü kazanç dağıtımı niteliği taşıdığı gerekçesiyle yapılan tarhiyatı Danıştay; ilaç ve tıbbi müstahzar üreten firmaların reçetesiz satılabilen iskontoya konu veya benzer ürünlerin aynı zamanda pazarlanmasını da üstlenen firmalara satışı sırasında uygulanan ve ticari teamüle uygun miktardaki iskonto düzeyinin araştırılmadan tarhiyat yapılmasını hukuka aykırı bulmuştur.<sup>182</sup>

Vergi idaresinin incelemeler sırasında edindiği sınırlı bilgi dışında, İMKB'de sadece halka açık kurumlarla ilgili sınırlı bilgi vardır. Bunlar dışında Türkiye'de işletmelerin finansal verilerini saklayan bir veri bankası yoktur. Böylece mükelleflerin dış emsalle fiyat tespiti yaparken kendi çabalarıyla (hatta bazen casusluk yoluyla) edindikleri bilgiler dışında başka bir veri kaynağı yoktur. Yurt dışında firmaların yararlanabilecekleri DATASTREAM, COMPUSTAT, CRISP, BvDEP, WRDS gibi veri bankaları vardır. Özel girişim tarafından oluşturulan bu veri bankalarından firmalar veya danışmanlık şirketleri belli bir

<sup>180</sup> Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı m. 3/1-d.

<sup>181</sup> Dan. 13. D., 10/12/1990, 1990/1414-3381.

<sup>182</sup> Dan. VDDGK, 28/04/1995, E. 1994/263, K. 1995/144.

ücret karşılığında yararlanabilir. Ancak bu veri tabanlarında Türk firmaları ile ilgili bilgiler yoktur. Bu sebeple yurt dışı pazar imkânlarının farklılığı, coğrafi konum, hukuki nitelik gibi birçok unsurun etkisi altındaki dış emsallerin bu şekilde tamamen dışarıdan alınması uygulamada sıkıntılar yaratmaya elverişlidir.

Özel kesimin veri bankacılığı alanında faaliyet gösterinceye veya uluslararası veri bankaları Türk firmalarını kapsayınca kadar vergi idaresinin bu alanda yol gösterici olması gerekir. Vergi idaresi mükelleflerden temin edeceği bilgileri güvenli bir şekilde saklayarak veri havuzu oluşturabilir ve istenilen içerikte ve şekilde bu verileri mükelleflere vergi mahremiyetini ihlâl etmeden duyurabilir. Kesin ve hakkaniyete uygun sonuçlar vermesi beklenemeyecek böyle bir uygulamanın eksiklikleri inceleme elemanlarının mükelleflerin özel durumları karşısında daha esnek yaklaşımları veya peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamının genişletilmesiyle telâfi edilebilir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını incelemesi yapılırken emsal konusunda mükellef tarafından yapılan itirazın ve buna ilişkin açıklamaların dikkate alınması gerekir. Demir kütük satan kurumun nakliye imkânının kısıtlı olması sebebiyle taşıma işinin de alıcı firma tarafından yapıldığı, bundan dolayı nakliye bedeli düşülerek fatura düzenlendiği iddia edilmesine rağmen vergi dairesi tarafından satılan kütüklerin emsallerine göre düşük ve maliyet bedelinin altında satıldığı kabul edilirken emsal satışların tarihi, kıstasları, mükellefin iddia ettiği gibi ihracata verilen mallar açısından farklı bir fiyat olup olmadığı ve satışlarda nakliye ücretinin birim maliyete dahil olup olmadığı hususunda kıyaslama ve araştırma yapılmaması hatalıdır.<sup>183</sup> Alış fiyatının emsal fiyata uygunluğu sadece satıcının tüm müşterilere uyguladığı bir fiyat listesinden yola çıkmak suretiyle tespit edilemez. Bu çerçevede bir şirketin uzun süre büyük ihtimalle zarar edeceği bir fiyatı kabul etmesi mümkün değildir.<sup>184</sup> Emsal karşılaştırmasında ilgili kurumun faaliyet türü, iş hacmi, kârlılığı, öz varlığı, gelişmesindeki çabukluk ve istikrar gibi unsurların dikkate alınması ve iştilgal sahaları benzer olan kurumlarda somut olarak ölçülebilir ve

<sup>183</sup> Dan. 3. D., 07/03/1990, E. 1989/762, K. 1990/775.

<sup>184</sup> BFH, 17/02/1993, I R 3/92, BFH 170, 550, BStBl II 1993, 457; vom 17/10/2001, I R 103/00, BFH 197, 68, BStBl II 2004, 171, <http://juris.bundesfinanzhof.de/>, 23/01/2009.

kavranabilir madde ve hizmetlerin karşılaştırılması gerekir. Üzerinde değerlendirme yapılan kurum değil, o kurumun bağlı olduğu holdingin emsal olarak seçilmesi ve holdinglerin almış olduğu hizmet bedellerinin dünya çapında tutarlarının karşılaştırılması tarhiyatın iptalini gerektirir.<sup>185</sup>

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını incelemelerinde gösterilen emsalin yeterli ve uygun olduğu durumlarda işlemdeki fiyat veya bedelle emsal fiyat veya bedel arasındaki fark emsallere uygunluk ilkesine açıkça aykırı ise bu farkın kurum yetkilileri tarafından izah ve ispatı gerekir. Zira 213 sayılı VUK'un 3/B maddesinin son cümlesine göre; *"iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde, ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."* Bu hükme istinaden emsal karşılaştırması sonucunda ortaya çıkan müspet ya da menfi farkın izah ve ispatının kurum yetkilileri tarafından yapılması gerekir.

### c. Gizli Emsal<sup>186</sup>

Emsal araştırmasında kurumlarla vergi idaresi eşit imkânlarla sahip değildir. Vergi idaresinin diğer kurumların mali tablolarına ulaşması her zaman mümkündür. Ancak bu bilgiler kurumlar için kolaylıkla erişilebilir değildir. Kurumların iyi niyetli çabalarla ulaştıkları emsaller vergi idaresi tarafından erişilebilen emsallere göre yetersiz kalabilir. Vergi idaresinin bu şekilde temin ettiği gizli emsalleri kullanarak vergi tarhiyatı yapıp yapamayacağı tartışmalıdır. Türk vergi mevzuatında vergi idaresinin temin ettiği gizli emsale göre tarhiyat yapmasını engelleyen açık bir düzenleme yoktur. Ancak böyle bir uygulamanın verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edeceği kuşkusuzdur. Böyle bir tarhiyat aynı zamanda vergi mahremiyetinin ihlâli anlamına da gelebilir.

Emsal araştırmasında vergi idaresinin, ulaşılması ve denetlenebilmesi nispeten daha kolay olması ve benzer piyasa şartları sebebiyle

<sup>185</sup> Dan. 3. D., 25/01/1988, E. 1987/1694, K. 1988/181.

<sup>186</sup> Bu konuda ayrıntılı değerlendirmeler için bkz. Billur Yaltı, Transfer Fiyatlandırmasında "Gizli Emsal", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 251, Ağustos, 2009; Olcay Kolotoğlu, Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 309, Haziran, 2014.

le yerli emsallerin kullanılmasını tercih etmesi daha doğru sonuçlar verir. Yerli ve yabancı kurumlar araştırmalarını öncelikle yerli piyasa verileri üzerinde yapar, ancak emsal bulunamaması veya bulunan emsallerin sınırlı bilgi içermesi durumunda yabancı emsallere başvurmak zorunda kalır. Ancak coğrafyadan bağımsız uluslararası emsallerin önemi ve yerli emsallere göre tercih edilmesinin sebebi bilgi ve belgelere dayanmalıdır.

## 2. Hukuki Niteliği

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde<sup>187</sup> düzenlenen transfer fiyat-

<sup>187</sup> "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı  
MADDE 13- (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. 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.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder: a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder. b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder. ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef,

landırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında taraflar gerçek iradelerine uygun, ancak emsal bedel veya fiyattan düşük değerlerle işlem yaptıklarında bu durum peçeleme olarak nitelendirilir.<sup>188</sup> Burada işletmeyle ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmeler özel hukuka göre gerçeği yansıttığı için geçerli, peçeleme olduğundan vergi hukukuna göre emsal fiyat ile oluşan fiyat arasındaki farka isabet eden kısım ise geçersizdir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla bir kurumun vergilendirilmemiş geliri, açık kazanç dağıtımı veya sermayenin geri ödenmesi şeklinde olmaksızın, belirli kişi ve kurumlara (ilişkili kişilere) kaydırılır.<sup>189</sup> Menfaat aktarımı alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler gibi hukuki bir işlem perdesi arkasına gizlenerek gerçekleştirildiğinden kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığının anlaşılması güçtür. Bu şekilde sağlanan menfaate ivaz niteliği kazandırılarak yapılan harcamanın vergi hukuku yönünden işletme gideri olarak tanınması sağlanır. Oysa menfaat aktarımı ilişkili kişinin herhangi bir

---

işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

<sup>188</sup> Savaş Çevik, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Konya, Ekim, 2014, s. 31.

<sup>189</sup> Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Kasım, 2014, s. 430.

edimine karşı verilen bir ivaz niteliğinde değildir. Yapılan hukuki işlemin dış görünümü maddi içeriğine uymadığı için bu gibi durumlarda menfaat aktarımı “örtülü”dür. Vergiden kaçınmak üzere yapılan bu tür sözleşmeler “peçeleme sözleşmesi” olarak nitelendirilir.

5520 sayılı KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 13. maddesi gerçekleşen olay yerine ikame edilecek varsayımsal olayı da tespit etmiştir. Bu sebeple 213 sayılı VUK'un 3/B maddesinin peçeleme işlemlerine uygulanması durumunda karşılaşılan sakıncaları içermez.

Kanundan kaçınmanın kanunda düzenlenmesi, bu müessesenin varlık sebebine ters ise de, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını, esasen, kanundan kaçınmadır. Zira kanundan kaçınma kanun koyucunun öngörmediği ve fakat istemediği bir sonucun ortaya çıkmasının önlenmesine yönelik hukuki bir sigorta görevini yerine getirir. Bunun da kanunda düzenlenmesi beklenemez. Ancak 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde özel olarak düzenlendiğinden transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını bu haliyle kanundan kaçınmayı yasaklayan bir hükme, diğer bir deyişle kanuna aykırılıktır. Ancak kanun koyucunun bu durumu açıkça öngörmüş ve düzenlemiş olması, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının kanundan kaçınma olarak tanımlanan hukuki niteliğini değiştirmez.

Vergi idaresi ve yargı, peçeleme sonucuna ekonomik yaklaşımla varır. Bu konuda ispat külfeti, kural olarak, vergi mükellefine aittir. Vergi idaresi ise, sadece vergi kaçırmaya yönelik iradenin varlığını, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan şahit ifadesi<sup>190</sup> dışında, her çeşit delille ortaya koyabilir. Vergi mahkemesi de delilleri resen araştırma ilkesi<sup>191</sup> çerçevesinde araştırır.<sup>192</sup> Ayrıca peçelemenin varlığı için şart olan vergi kanununun emredici hükmünün özel hukuk şekil-

<sup>190</sup> 213 sayılı VUK m. 3/B, c. 3: “Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.”

<sup>191</sup> 2577 sayılı İYUK m. 20/1: “Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.”

<sup>192</sup> Ayrıntılı değerlendirmeler için bkz. Recep İbiş, Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi, Ankara, 2013.

leriyle kötüye kullanılarak bertaraf edilmeye çalışılmasının varlığı da aranacaktır.

Peçeleme olduğu kanunda özel olarak düzenlenmiş durumlarda aksi ispat edilebilen adi bir karine söz konusu olduğundan ispat yükü yer değiştirip yükümlüye geçer. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili olarak 5520 sayılı KVK'da yer alan peçeleme sözleşmesi hükümleri (m. 13) adi kanuni karine<sup>193</sup> niteliğindedir. Bir başka anlatımla, bu sözleşmelerin ekonomik gerçekliği yansıttığını ispat yükü vergi mükellefi veya sorumlusuna aittir.<sup>194</sup> Peçeleme sözleşmesinin tarafları kanunun sözüne uygun davranıyor görünmekle beraber onun özünü ihlâl eder. Peçeleme sözleşmesiyle kanunun öngördüğü amaç tümüyle bertaraf edilir, mükellef ve sorumlular tarafından durumun gereklerine göre başvurulması ihtimal dışı bir hukuکی şekil sırf vergi kanununu dolanmak amacıyla gerçekleştirilir.<sup>195</sup> Bu çerçevede peçeleme, özel hukukun kanundan kaçınma müessesesinin özelliklerine sahiptir.

5520 sayılı KVK'nın 13/1 maddesinde kurumların ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleriyle kazancı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtabilecekleri belirtilmiştir. Alım satım işlemlerinde edim ve karşı edim arasında açık bir uyumsuzluğun olması ve bu uyumsuzlukla tarafların ilişkili sıfatı arasında illiyet bağının bulunması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti bakımından bir karinedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı esasen bir vergi güvenlik önlemidir. Açıkça söz edilmemekle beraber 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesindeki "(...) ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa (...)" ifadesi, kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak aktarılmasının mükellef kurumun "bilerek ve is-

<sup>193</sup> Adi kanuni karine, aksi iddia ve ispat edilebilen karineler olup, aksi ispat edilinceye kadar delil olarak değerlendirilir. Adi kanuni karinenin aleyhine olan taraf, karinenin aksini ispat edebilir, Saban, a.g.m., s. 6. Kesin kanuni karine ise, aksinin ispatı mümkün olmayan karinedir. Bu tür olaylara dayanarak lehine haklar çıkarılan taraf, bu olayların varlığını ispat etmek zorunda olmadığı gibi, karşı taraf da bunların aksini ispat etme imkânına sahip değildir.

<sup>194</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 342.

<sup>195</sup> Kaneti, a.g.e., s. 49-50.

*teyerek*” gerçekleştirdiği bir fiili sonucunda ortaya çıktığını işaret eder. Kanun koyucunun 5520 sayılı KVK’nın 13. maddesinde tercih ettiği ifade tarzıyla bir “*kasıt karinesi*” sevk ettiği söylenebilir. Burada “*bilme ve isteme*” şeklinde ortaya çıkan kasıt, sadece vergi kaçırmaya yönelik değil, aynı zamanda menfaat sağlamaya ilişkindir.

5520 sayılı KVK’nın 13. maddesinde “mal veya hizmet alım ya da satımı” olarak sayılan işlemler bakımından “sadece kurumlar vergisine özgü” bir **kasıt karinesi** getirilmiştir. Buna göre, “mal veya hizmet alım ya da satımı” olarak kanunda sayılan işlemler bakımından vergi idaresinin matrah farkı takdir etmesi için mükellefin kasıtlı hareket ettiğini ispat etmesi gerekmez. İlişkili kişiler ile maddede sayılan işlemlerin gerçekleştirilmesi durumunda işlemde ivazlar arasındaki uyumsuzluğun emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil ettiğinin vergi idaresince belirlenmesi yeterlidir. Bunun aksini ispat külfeti mükellefin üzerindedir. Mükellef burada kanuni karinenin aksini ispata yarayacak delilleri ortaya koymak durumundadır. Diğer taraftan, maddede sayılmayan işlemler hakkında “kasıt karinesi” işletilemeyeceğinden, incelenen işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına sebebiyet verebilmesi için maddede belirlenen diğer şartların yanında vergi idaresinin bu işlemin “mal veya hizmet alım ya da satımı” kapsamında olduğunu da ispat etmesi gerekir. Bu türden işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının sübjektif unsuru bakımından kasıt karinesi işletilemez, ispat külfeti mükelleften vergi idaresine geçer.

Kurumun ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak “mal veya hizmet alım ya da satımı” yapması, kanuna göre, bu fiili bilerek ve isteyerek gerçekleştirdiğinin karinesidir. Bu sebeple, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına sebebiyet veren “mal veya hizmet alım ya da satımı” işlemini tespit eden vergi idaresinin, cezalı tarhiyat yapabilmesi için kurumun menfaat aktarımını kasten (bilerek ve isteyerek) gerçekleştirdiğini ispat etmesi gerekmez. Aksine mükellefin vergi ziyayı cezalı tarhiyattan kurtulmak için ivazlar arasındaki uyumsuzluğun haklı sebeplerden ileri geldiğini ispatlaması gerekir.<sup>196</sup>

<sup>196</sup> Öncel, a.g.e., s. 33.

### III. SONUÇ

Bir kurumun ilişkili olduğu kişilerle ticari münasebet içinde bulunması gayet doğaldır. Ancak iktisadi ilişkinin değişik unsurlarında iradeler arasında uyumsuzluk olmamasına rağmen işlemde kullanılan fiyat veya bedelin emsalden farklılık göstermesi durumunda işlem vergi hukukunun ilgilenmesini gerektirecek bir duruma gelir. Emsalin tespiti sözleşmenin peçelemeyle olan ilişkisini ortaya koymayı sağlayan temel faktördür. Bu çerçevede ilişkili kişiler ile kurum arasındaki sözleşmede karşılaştırılan fiyat veya bedel emsallerine göre farklı ise peçeleme karşısında bulunulur.

Vergi kanunları bazen belli sözleşmelerin peçeleme sözleşmesi olarak kullanılabileceği öngörüsüyle belli şartlar altında yapılan sözleşmelerin geçersiz sayılacağını veya kısmen geçerli olacağını hükme bağlamıştır. Kanun koyucu 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde sayılan şekillerde yapılan örtülü ödemelerin kurumlar vergisi matrahının tespit edilmesinde gider olarak indirilmesine izin vermez. Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında peçeleme sözleşmesi tümüyle değil, normal sınırları aşan kısmı bakımından geçersiz sayılır. Bu yönü ile peçelemenin yaygın bir örneği olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bir vergi güvenlik önleimidir.

İspat yükünün vergi mükellefine düşebilmesi için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin kanun hükmünün vergi idaresince doğru bir şekilde uygulanmış olması gerekir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilmesi için kullanılan özel hukuk olanaklarının emsallerine uygun olmayan bir bedel/fiyat/ücret üzerinden gerçekleştirilmiş olması şarttır.

Karmaşık ve sofistike bir kavram olan transfer fiyatlandırmasının,<sup>197</sup> ülkemiz için bir hayli yeni olması nedeni ile öğretide ve uygulamada tartışmaları beraberinde getireceği muhakkaktır.

<sup>197</sup> Tuncer, S., Vergi Hukuku ve Uygulaması, C-III, Ankara, 2012, s. 234.

### Kaynakça

- Ağar Serkan, Transfer Fiyatlandırması-Örtülü Kazanç Dağıtımı, Ankara, 2011.
- Ağar Serkan, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Ankara, Şubat, 2009.
- Antalya Gökhan, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, 2012.
- Akdoğan Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Kasım, 2014.
- Akıntürk Turgut, Borçlar Hukuku, Ankara, 2001.
- Akıntürk Turgut, Medeni Hukuk, 31. Bası, İstanbul, Ocak, 2003,
- Akkaya Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Ankara, 2002.
- Akman Şefik Taylan, Vergi Hukukunda "Peçeleme" Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi, *Ankara Barosu Dergisi*, Y. 66, S. 3, Yaz, 2008.
- Ayan Mehmet, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Konya, 2012.
- Berki Osman Fazıl, Devletler Hususi Hukukunda Kanuna Karşı Hile, *AÜHFD*, 1943, C. 1, S. 3.
- Bucks D. R., Mazerov M., The State Solution to The Federal Government's International Transfer Pricing Problem, *NTJ*, Vol. 46, No. 3, September, 1993.
- Cools M., Emmanuel C., Jorissen A., Management control in the transfer pricing tax compliant multinational enterprise, *Accounting, Organizations and Society*, 2007.
- Çevik Savaş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Konya, Ekim, 2014.
- Dural Mustafa, Ögüz Tufan, Gümüş Mustafa Alper, Türk Özel Hukuku, C. III, Aile Hukuku, İstanbul, 2010.
- Dworin L., Transfer Pricing Issues, *NTJ*, Vol. 45, No. 3, September, 1990.
- Erdem D., Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Uygulaması, Vergi
- Eren Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, C. 1, İstanbul, 1998.
- Erginay Akif, Vergi Hukuku, 6. Bası, Ankara, 1977.
- Esener Turhan, Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler, İstanbul, 1956.
- Feyzioğlu Feyzi Necmeddin, Borçlar Hukuku, C. I, Genel Hükümler, 2. Bası, İstanbul, 1976.
- Furtun İdris Hakan, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Ankara, 2009.
- Hines J. R., Rice E. M., Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business, National Bureau of Economic Research, October, 1990.
- Gönensay Ahmet Samim, Borçlar Hukuku, İstanbul, 1948.
- Gutmann Daniel, Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, çev. Selçuk Özgenç, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Ağustos, 2014.

- Gündoğdu Burhan, Muvazaa I, Özel Hukukta Muvazaa, Vergi Dünyası, 2005, S. 287.
- Güneş Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Tıpkı Baskı, İstanbul, Eylül, 2014.
- Güneş Gülsen, Hukuka ve Ahlâka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi, Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan, İstanbul, 1996.
- Gürboğa E., Atabey T., Vural İ., Ayfer Ü., Sencar H., Yıldırım M., Berk Y., Berk A. T., Vergi Rehberi, Ankara, Ağustos, 2014.
- Gürsoy Kemal Tahir, Eren Fikret, Cansel Erol, Türk Eşya Hukuku, 2. Bası, Ankara, 1984.
- Isenbergh J., International Taxation, New York, 2000.
- İbiş Recep, Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi, Ankara, 2013.
- İmre Zahit, Medeni Hukuka Giriş, İstanbul, 1971.
- İnan Ali Naim, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Birinci Kitap, Ankara, 1971.
- Kaneti Selim, Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul, 1989.
- Kaneti Selim, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi, Vergi Dünyası, Temmuz, 1992, S. 131.
- Karahasan Mustafa Reşit, Türk Borçlar Hukuku, C. 1, Genel Hükümler, İstanbul, 1992.
- Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, 2011.
- Karayalçın Yaşar, Muvazaa (Danışık) Hileli Anlaşma, Miras Birakanın Muvazaası, Prof. Dr. Selahattin Sulhi Tekinay'ın Hatırasına Armağan, İstanbul, 1999.
- Kılıçoğlu Ahmet, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, 2012.
- Kırbaş Sadık, Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Ağustos, 2012.
- Kiper Osman, Öğretide ve Uygulamada Muvazaa (Mirasçıdan Satış Görünümüyle Mal Kaçırma), Tenkis, Mirasta Geri Verme, Mirasta Hakediş (İstihkak) Davaları, Ankara, 1995.
- Kızılot Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler, C. 2, Ankara.
- Kızılot Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 6, Ankara, 1994.
- Kızır Mahmut, Üstün Ümit Süleyman, Vergi Hukukunda Muvazaa, Mevlana (Rumi) University, Uluslararası Hukuk ve Ekonomi Sempozyumu, Konya, 2013.
- Kolotoğlu Olcay: Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, Vergi Sorunları Dergisi, S. 309, Haziran, 2014.
- Koyuncu M., Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, Ankara, 2005.
- Kumru Ahmet, Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim, Danıştay Dergisi, S. 72/73.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gereklere (Vergi Usul Kanunu), C. 3, Ankara, 1988.
- McLure, C. Jr., Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age, NTJ, Vol. 53, No. 4, December, 2000.
- Mutluer Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul, Ocak, 2006.

- Oğuzman Kemal, Öz Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, 2000.
- Oktar S. Ateş, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, İstanbul, 2014.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, 23. Bası, Ankara, Eylül, 2014.
- Önen Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 1999.
- Örmeci Musa, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulama Esasları, İstanbul, 1995.
- Öz, N. S., Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara, Mart, 2005.
- Özmen İhsan, Özkaya Eraslan, Muvazaa Davaları, Ankara, 1993.
- Özsunay Ergun, Saf İnançlı Muamelelerde Vekâlet Sözleşmesine İlişkin Hükümlerin Uygulanması, Temsil ve Vekâlete İlişkin Sorunlar Sempozyumu, İstanbul, 1977.
- Özüğür Ali İhsan, Açıklamalı İçtihatlı Tenkis, Muvazaa, Mirasta İade Davaları, Ankara, 1999.
- Özyer Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Temmuz, 2014.
- Pehlivan Osman, Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon, Ağustos, 2014.
- Saban Nihal, Vergi Hukuku, 6. Baskı, İstanbul, 2014.
- Saban Nihal, Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat, Danıştay Dergisi, Y. 22, S. 82-83.
- Saygılıoğlu Nevzat, Vergi Hukukunda Yorum, Ankara, 1987.
- Schwarz Andreas Bertalan, Borçlar Hukuku Dersleri, 1947.
- Seviğ Veysi, Muvazaa (Collusion), Dünya, 10/06/1998.
- Sungurbey İsmet, Medeni Hukuk Terimleri Sözlüğü, Osmanlıca'dan Türkçe'ye-Türkçe'den Osmanlıca'ya, Ankara, 1966.
- Şanver Salih, İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1968.
- Şanver Salih, Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama, Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul, 1984.
- Şenyüz Doğan, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Ankara, Kasım, 2002.
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, Vergi Hukuku, Genel Hükümler, 6. Baskı, Bursa, 2015.
- Taşdelen Aziz, Vergisel Açından Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi, AÜHFD, 2004, C. 53, S. 2.
- Taylar Yıldırım, Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi, Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan, C. II, Ankara, 2009.
- Tekinay, Selahattin Sulhi, Akman Sermet, Burcuoğlu Haluk, Altop Atilla, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, 7. Bası, İstanbul.
- Topçuoğlu Hamide, Kanuna Karşı Hile, Doktora Tezi, İzmit, 1950.
- Tuncer Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, C-III, Ankara, 2012.

- Tunçomağ Kenan, Türk Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, 6. Bası, C. I, İstanbul, 1976.
- Usta Yusuf, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Mayıs, 2013.
- Velidedeoğlu Hıfzı Veldet, Özdemir Refet, Borçlar Kanunu Şerhi, Genel-Özel, Ankara, 1987.
- Vernon, R., In the Hurricane's Eye: The Troubled Prospects of Multinational Enterprises, Cambridge MA, 1988.
- Von Tuhr Andreas, Borçlar Hukukunun Umumi Kısmı, C. 1-2, çev. Edege Cevat, Ankara, 1980.
- Yalçın, H., Yücel, S., Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler, İstanbul, 1996.
- Yaltı, B., Transfer Fiyatlandırmasında "Gizli Emsal", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 251, Ağustos, 2009.
- Yaltı Billur, VUK, 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi, *Vergi Sorunları*, Temmuz, 2010, S. 262.