

- Hogg, R., Nassif, C., Osorio, C.G. "Afghanistan in Transition Looking beyond 2014."
- Pomfret, R. (2010), "Constructing market-based economies in central Asia: A natural experiment?". EJCE.
- World Bank (2005). Afghanistan: Poverty, Vulnerability and Social Protection: An Initial Assessment.
- World Bank (2008), The Afghanistan Investment Climate.

---

**LAW**

---

**Problems in Transition Economies: Central Asian Countries**

---

---

**Collusion (Simulation) in Tax Law**

**Mahmut KIZIR**

Asst. Prof. Dr. Mevlana University Law Faculty, Konya / TÜRKİYE  
E-mail: mkizir@mevlana.edu.tr

**Ümit Süleyman ÜSTÜN**

Asst. Prof. Dr. Selçuk University Law Faculty Konya / TÜRKİYE  
E-mail: sustun@selcuk.edu.tr

### Abstract

People, as a part of social life, make declarations of intent to bear the legal result, within the limits prescribed by the rule of law, and are facing various legal proceedings.

It is considered that the declarations of people are appropriate with their wills. But sometimes, declaration and the will may be different from each other. For example, a person wanting to buy something, tell something else by mistake. In the same way a person who wants to sell his property may declare accidentally to donate it. Here, the non-compliance between the will and the declaration can occur for various reasons, such as slip of the tongue, drowsiness, not known the real meaning of the words used, the failure by means of the statement delivering the addressee. In all such cases, unknowingly and unintentionally non-compliance occurs between the declaration and the will.

The parties shall sometimes knowingly and willingly, capable of forming non-conformity between their wills and declaration for various reasons. We can express this situation as collusion (simulation). In collusion, the parties seem to be doing a legal transaction actually they do not want to have to do in order to deceive third parties. Sometimes they actually want to make a legal transaction, they intend that third parties understand this process in a different way. In such situations, it is arranged in the law that the real and the common will of the parties should be based, regardless of the words used incorrectly or to hide the real intentions of the parties. (Turkish Code of Obligations article 19/ I).

Collusion (simulation) is also seen at tax law. Therefore, the private law concept of collusion can be used also for the fictitious transactions involving tax law. However, the implementation of the same principles of collusion does not wholly possible at tax law which is a branch of public law. The principle of private law on collusion finds application at tax law as appropriate.

The regulation concerning collusion is also arranged at Tax Procedure Law in the 3<sup>rd</sup> article. "The true nature of taxable event and transactions relating to this event is essential at taxation". As can be seen, the provisions of regulation of TCO, article 19 / I and TPL, article 3 / B are parallel to each other. Both in the articles of the law, it is regulated that the common and the true will of the parties should be based on and the apparent transaction renders it invalid. Therefore, there is no need a different concept of collusion in tax law apart from private law. In terms of private law, the apparent contracts made in order to mislead third parties shall be void because of nullity. In terms of tax law, the apparent contract will be void, however, the secret contract will be valid and tax is taken because the results of this transaction are desired. Thus, the transaction which the parties do to get rid of tax will be ineffective. Therefore, the concept collusion referred to both in the tax and private law is the same.

A benefit related to tax must be available for tax collusion. The concept of collusion is very similar to the concept of tax veiling. In both cases, there is purpose of disposal of the provisions of the tax law, and obtaining interest related to tax. However, this conclusion can be reached with different shapes. For tax collusion, there should have intention of deception of tax administration instead of deception of third parties. Or, a broad interpretation of the element of intent of deception as including the deception of tax administration is a must in terms of tax law. Although tax veiling and collusion is done in order to evade the tax rules, they must be fully considered. For this reason, the determination of the legal transaction made by the parties whether appropriate or not with their actual wills is a must. Accordingly, the transaction coincides with the actual will at tax veiling. Whereas collusion does not reflect the true will of the people of the transaction.

**Keywords:** Tax law, tax collusion, simulation, tax veiling.

---

## Occupational Safety Expertise in Occupational Health and Safety Law

**Yalçın BOSTANCI**

Asist. Prof. Dr. Mevlana (RUMI) University, Department of Labour and Social Security Law  
E-mail: ybostanci@mevlana.edu.tr

### Abstract

When the published data on work related accidents and occupational diseases in our country and around the world are analysed the un-employability of people due to permanent physical and spiritual injuries reveal that how important is this issue for the society. In EU countries, with the ILO Convention No. 155 and No. 164 decision of the Framework Directive No. 89/391 the basis of legislation related to occupational health and safety has been established. The member states have included the basic norms in their regulations about the idea of occupational-safety-specialist in work life and employment of such a specialists due to aforementioned European

## 2) "Vergi Hukukunda Muvazaa"

Mahmut KIZIR, Yrd. Doç. Dr. Mevlana Üniversitesi Hukuk Fakültesi Konya / TÜRKİYE  
Ümit Süleyman ÜSTÜN, Yrd. Doç. Dr. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Konya /  
TÜRKİYE

### VERGİ HUKUKUNDA MUVAZAA

#### ÖZET

Toplumsal yaşamın bir gereği olarak insanlar, hukuk düzeninin öngördüğü sınırlar içinde, hukuki sonuç doğurmaya yönelik pek çok irade beyanında bulunmakta ve çok çeşitli hukuki muamelelerle karşılaşmaktadırlar.

Hukuki muamele yapmak için irade beyanında bulunan kişilerin iradeleriyle beyanlarının birbirine uygun olduğu düşünülür. Ancak bazen beyan ile irade birbirinden farklı olabilir. Örneğin bir kimse bir şey satın almak isterken yanlışlıkla başka bir şey satın almak istediğini söyleyebilir. Aynı şekilde malını satmak isteyen bir kimse yanlışlıkla bağışladığını beyan edebilir. İşte irade ile beyan arasında meydana gelen uygunsuzluk, dil sürçmesi, dalgınlık, kullanılan kelimelerin gerçek anlamlarının bilinmemesi, beyanı muhataba ulaştırılan vasıtanın hatası gibi sebeplerle ortaya çıkabilir. Bütün bu hallerde irade ile beyan arasında, bilmeden, istemeden uygunsuzluk meydana gelmektedir.

Taraflar bazen de çeşitli sebeplerle bilerek ve isteyerek iradeleri ile beyanları arasında uygunsuzluk meydana getirebilirler. Muvazaa olarak ifade edebileceğimiz böyle bir durumda, taraflar aslında üçüncü kişileri aldatmak amacıyla hiç yapmak istemedikleri bir hukuki işlemi yapıyormuş gibi görünmektedirler. Bazen de aslında bir hukuki işlem yapmak istemekle birlikte bu işlemin üçüncü kişiler tarafından farklı bir şekilde anlaşılmasını arzu etmektedirler. Böyle durumlarda tarafların yanlışlıkla ve gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradelerinin esas alınması gerektiği hükme bağlanmıştır (TBK. m. 19/I).

Özel hukukta muvazaa olarak ifade edilen bu türlü hallere vergi hukukunda da rastlanmaktadır. Dolayısıyla vergi hukukunu ilgilendiren muvazaalı işlemlerde de özel hukuktaki muvazaa kavramından yararlanılabilir. Ancak özel hukuka ilişkin muvazaaya ait ilkelerin kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunda aynen uygulanması söz konusu olmaz. Ancak uygun düştüğü oranda uygulama alanı bulur.

Vergi hukukunda muvazaaya ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin B bendidir. "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır" (VUK. m. 3/B). Görüldüğü üzere, TBK. m. 19/I ile VUK. m. 3/B hükmünün birbirine paralel düzenlemeler olduğu ifade edilebilir. Her iki madde de gerçek ortak iradelerinin esas alınması gerektiği düzenlenmekte, tarafların gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları, tabirlere bakılmamakta, görünürdeki işlem geçersiz sayılmaktadır. Bu sebeple, vergi hukukunda özel hukuktan farklı bir muvazaa kavramına gerek yoktur. Özel hukuk açısından üçüncü kişileri yanıltmak için yapılan görünürdeki sözleşme butlan nedeniyle geçersiz sayılacaktır. Vergi hukuku açısından da, görünürdeki sözleşme geçersiz sayılacak, buna karşılık gizli sözleşme (saklanan), sonuçları istenen işlem olduğu için, geçerli sayılarak vergilendirilecektir. Böylece tarafların vergiden kurtulmak için yaptıkları işlem, etkisiz kalacaktır. Dolayısıyla hem vergi hukukunda hem özel hukukta atıf yapılan muvazaa kavramı temel itibarıyla aynı kavramdır.

Vergi hukuku bakımından muvazaanın ele alınabilmesi için ortada mutlaka vergiye ilişkin bir çıkar bulunması gerekmektedir. Muvazaa kavramı vergi hukukundaki peçeleme kavramıyla büyük benzerlik göstermektedir. Her ikisinde de vergi kanunu hükümlerinin dolanılması ve vergiye ilişkin çıkar elde edilmesi amacı söz konusudur. Ancak bu sonuca farklı şekillerle ulaşılmaktadır. Muvazaanın vergi hukuku bakımından dikkate alınabilmesi için üçüncü kişileri aldatma kastı yerine vergi idaresini aldatma kastı bulunmalıdır. Ya da üçüncü kişileri aldatma kastı unsurunun, vergi hukuku bakımından vergi idaresini aldatmayı da içerecek şekilde geniş yorumlanması lâzımdır.

Peçeleme ve muvazaa her ne kadar vergi kanunlarını dolanmak maksadıyla yapılıyorsa da, bunların tam olarak nitelendirilmesi gerekir. Bunun için de tarafların yaptıkları işlemin gerçek iradelerine uygun olup olmadığının tespiti şarttır. Buna göre peçelemeye yapılan işlem gerçek irade ile örtüşmektedir. Oysa muvazaada yapılan işlemin kişilerin gerçek iradelerini yansıtmamaktadır.

**ANAHTAR KELİMELEER:** Vergi hukuku, vergide muvazaa, muvazaa, peçeleme.

## GİRİŞ

Muvazaada, taraflar iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun şekilde beyan etmektedirler<sup>36</sup>. Ancak burada irade ile beyan arasında bilerek uygunsuzluk meydana gelmektedir<sup>37</sup>. Taraflar bu uygunsuzluğu bilmekte ve istemektedirler<sup>38</sup>. Böylece aralarında muvazaa anlaşması olarak ifade edebileceğimiz iki taraflı bir hukuki işlem meydana gelmektedir<sup>39</sup>. Taraflarca yapılan böyle bir anlaşma TBK. m. 19/I' e göre hukuken geçerli değildir. "Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır" (TBK. m. 19/I). Gerçekten de muvazaa anlaşmasında iki tarafın sözleşmenin gerçek niteliğini gizlemek için kullandıkları isim ve deyimlere bakılmayıp onların birbirlerine uygun gerçek iradelerini aramak gerekir<sup>40</sup>.

## I. ÖZEL HUKUKTA GENEL OLARAK MUVAZAAANIN TANIMI, ŞARTLARI VE ÇEŞİTLERİ

### A. Muvazaanın Tanımı

Tarafların, aralarında anlaşarak, gerçekte yapmak istemedikleri bir hukuki işlemi üçüncü kişileri aldatmak maksadıyla yapıyormuş gibi görünmelerine muvazaa adı verilir<sup>41</sup>. Tanımdan da anlaşılacağı gibi muvazaada

<sup>36</sup> ESENER, s. 1.

<sup>37</sup> EREN, s. 350; AKINCI, s. 90; ANTALYA, s. 201; AYAN, s. 163; KILIÇOĞLU, s. 169.

<sup>38</sup> Y.HGK. 12.5.2004 gün ve E. 2004/11-254, K. 2004/295 sayılı kararına göre, "Borçlar Yasasının 1. maddesinde belirtildiği üzere, bir sözleşme karşılıklı ve birbirine uygun iradelerin birleşmesi ile oluşur. Kural olarak bir irade beyanında, irade ile bildirim birbirine uyumlu olması aranır. Uyumsuzluk, istemeden oluşabileceği gibi, taraflar bilerek ve isteyerek de bu uygunsuz durumu yaratabilirler. Tarafların bilerek ve isteyerek iradeleri ve beyanları arasında böylesi bir uygunsuzluğu yaratmaları halinde muvazaa söz konusu olacaktır" (Kazancı Mevzuat- İctihat Programı); EREN, s. 350; ANTALYA, s. 201.

<sup>39</sup> ESENER, s. 1; OĞUZMAN / ÖZ, s. 108; KILIÇOĞLU, s. 169.

<sup>40</sup> Y.2.HD. 18.4.2002 gün ve E. 2002/2854 ve K. 2002/5453 sayılı kararına göre, "Borçlar Yasasının 18. Maddesi (TBK. m. 19); bir sözleşmenin şartlarının belirlenmesinde tarafların gerek yanılarak, gerekse sözleşmedeki gerçek niyetlerini gizlemek için kullandıkları sözlere ve isimlere bakılmaksızın onların gerçek ve ortak maksatlarını aramak gerekeceğini öngörmüştür. Görünüşteki sözleşme tarafların gerçek iradelerini aksettirmedeği surette geçersizdir (1.4.2947 gün 1/2 sayılı İç. B. Kararı )" (Kazancı Mevzuat- İctihat Programı); EREN, s. 350; KILIÇOĞLU, s. 172.

<sup>41</sup> Y.9.HD. 24.9.2008 gün ve E. 2008/30742 ve K. 2008/24595 sayılı kararında muvazaanın tanımı verilmiştir. Karara göre, "Muvazaa Borçlar Kanununda düzenlenmiş olup, tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla ve kendi gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç meydana getirmesi arzu etmedikleri görünüşte bir anlaşma olarak tanımlanabilir" (Kazancı Mevzuat- İctihat Programı);

tarafının asıl amaçları görünürdeki işlemle üçüncü kişileri aldatmaktır. Burada aldatma kastı doktrin tarafından açıkça aranmaktadır<sup>42</sup>. Muvazaada taraflar, gerçek iradelerine uymayan bir işlem yapmak üzere (görünürdeki işlem) anlaşmakta ve böylece her iki tarafta beyanları ile iradeleri arasındaki uygunsuzluğu kasten meydana getirmektedir<sup>43</sup>.

## B. Muvazaanın Şartları

Muvazaanın şartlarını tanımından çıkarmak mümkündür. Buna göre muvazaanın şartlarını, irade ile beyan arasında bilinçli bir uygunsuzluk, üçüncü şahısları aldatma kastı ve muvazaa anlaşması şeklinde sıralayabiliriz.

### 1. İrade ile Beyan Arasında Bilinçli Bir Uygunsuzluk

Belli bir davranışta bulunup bulunmama konusunda kişinin kafasında, iç dünyasında oluşan düşünce ve varılan karara irade adı verilir. Hukuki işlemin kurulabilmesi için sadece iradenin oluşması yetmez, aynı zamanda açığa vurulması da gerekir. Buna, irade açıklaması denir<sup>44</sup>. İrade açıklaması, psikolojik bir olgu olan iradenin hukuki işlem ile istenen sonucu meydana getirebilmesi için, bunun dış dünyaya yansımaları, üçüncü kişilere bildirilmesi gereklidir<sup>45</sup>. Dolayısıyla irade açıklaması hukuki işlemin temel kurucu unsurudur. Bir hukuki işlemin kurulabilmesi için irade açıklaması tek başına yeterli değildir. Bu irade açıklamasının aynı zamanda bir hukuki sonuca yönelik olması da gerekir. Tarafların, yaptıkları hukukî işlem ile ulaşmak istedikleri amaca, hukukî işlemin sonucu denir. Hukukî sonuç, bir hakkın ya da hukukî ilişkinin kurulması, değiştirilmesi, devredilmesi ya da ortadan kaldırılması şeklinde olabilir<sup>46</sup>. Örneğin, mülkiyetin devredilmesinde olduğu gibi hukukî sonuç mülkiyetin naklidir. Eğer hukukî sonuca yönelik bir irade açıklaması söz konusu değilse, bu durumda hukukî işlemden söz edilemez. Örneğin bir öğrencinin arkadaşına bahçede gezmeyi teklif etmesi, diğerinin de bu teklifi kabul etmesi halinde, irade açıklaması olduğu halde ortada bir hukukî işlem yoktur<sup>47</sup>. Şu halde, her irade beyanı biri “kişi iradesi” diğeri de “beyanı” olmak üzere bu ikisinden oluşur<sup>48</sup>.

Normal olarak bir hukukî muamelede irade ile beyan birbirine uygun olmalıdır. Fakat bazı durumlarda hukukî muamelelerde tam bir mutabakata varılamaz. Yani irade ile beyanın birbirine uygun olduğu söylenemez<sup>49</sup>.

Muvazaadan bahsedebilmek için, irade ile beyan arasındaki uygunsuzluğun bilinçli olması gereklidir. Yani taraflar bu uygunsuzluğu bilerek ve isteyerek meydana getirmişlerdir. Böylece taraflar başka bir şey düşünmekte ve istemekte oldukları halde, bunun dışında başka bir şeyi beyan etmektedirler<sup>50</sup>. Bu gibi durumlarda hâkim

---

Federal Mahkemeye göre; “muvazaa, tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçek iradelerine uymayan bir muamele yapmaları, fakat görünüşte ki bu muamelenin kendi aralarında geçerli olmayacağı hususunda anlaşmalarınıdır” (JT 1929, 261), Y.HGK. 12.5.2004 gün ve E. 2004/11-254, K. 2004/295 (Kazancı Mevzuat- İċtihat Programı); Von TUHR/ PETER, s. 293; AKINCI, s. 90; ESENER, s. 7; TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP, s. 407; EREN, s. 350; REİSOĞLU, s. 103; KILIÇOĞLU, s. 169; AYAN, s. 163; ANTALYA, s. 201; OĞUZMAN / ÖZ, s. 108.

<sup>42</sup> Federal Mahkemede aldatma kastını muvazaanın temel unsuru olarak kabul etmektedir. BGE 97 II 201; ESENER, s. 11 vd.; EREN, s. 350; ANTALYA, s. 201.

<sup>43</sup> ANTALYA, s. 201; EREN, s. 350.

<sup>44</sup> AKINCI, s. 47; EREN’in İrade açıklaması hakkındaki tanımı için bkz. s. 127.

<sup>45</sup> EREN, s. 120; AKINCI, s. 47.

<sup>46</sup> EREN, 124; AYAN, s. 89.

<sup>47</sup> AKINCI, s. 49.

<sup>48</sup> ESENER, s. 8.

<sup>49</sup> AKINCI, s. 90; SCHWARZ, s. 288.

<sup>50</sup> Nitekim Y.HGK.’nın 4.4.1951 gün ve E. 54/5-92, K. 20 sayılı kararında da pek haklı olarak “muvazaadan bahsedilmek için tarafların izhar etmiş oldukları iradenin kasdetmiş oldukları akde uygun olmaması icap eder. Hâlbuki hadisede taraflar temlikin hakiki kast ve niyetlerine uygun olduğuna ittifak ettiklerinden dava konusunu teşkil eden satış akdi muvazaa’ı sayılamaz” demektedir (Sinerji İċtihat Programı).

TBK. m. 19/1 gereğince tarafların gerçek iradelerinin ne olduğunu araştırarak hukuki işlemin mahiyetini tayin etmelidir.

## 2. Üçüncü Şahısları Aldatma Kastı

Taraflar, yapmış oldukları hukuki muamelelerde üçüncü şahısları aldatma kastıyla hareket etmişlerse, buna muvazaa niyeti denir<sup>51</sup>. Gerçek irade ile beyan arasında kasdî bir uygunsuzluk meydana getirmenin sebebi, üçüncü şahısları görünürde yaptıkları işlem ile aldatmaktır<sup>52</sup>. Taraflar burada hukuki işlemi sırf görünüşte yapmakta, kendileri hakkında hiçbir hüküm ve sonuç doğurmayacağı hususunda anlaşmaktadırlar. Örneğin borçlu bir kimsenin alacaklılarının icra takibinden kurtulmak için mallarını arkadaşına devretmesi halinde bu devir işlemi görünürdeki işlemdir. Burada devri sağlayan görünürdeki işlem aynı zamanda muvazaalı işlemi de oluşturur<sup>53</sup>.

## 3. Muvazaa Anlaşması

Tarafların, muvazaalı (görünürdeki) işlemi sırf üçüncü kişileri aldatmak amacıyla yaptıklarına ve kendileri için hüküm ifade etmeyeceğine dair aralarında yaptıkları gizli anlaşmaya muvazaa anlaşması denir<sup>54</sup>. Örneğin alacaklılardan mal kaçırmak amacıyla bütün mallarını muvazaalı olarak arkadaşına devreden borçlu ile arkadaşı arasında yapılan satım sözleşmesinin sırf alacaklıların icra takibinden kurtulmak için yapıldığı, dolayısıyla kendi aralarında hüküm ifade etmeyeceğine ilişkin yaptıkları anlaşma, muvazaa anlaşması olarak ifade edilir<sup>55</sup>.

Muvazaa anlaşması görünürdeki işlemin tamamı için yapılabileceği gibi (Tam muvazaa), bir kısmı için de yapılabilir (Kısmî muvazaa). Aynı şekilde muvazaa anlaşması, görünürdeki işlemden önce yapılabileceği gibi aynı anda da yapılabilir. Ancak görünürdeki işlemden sonra yapılamaz. Muvazaa anlaşmasının yazılı veya sözlü şekilde yapılması mümkündür. Resmî şekle tâbi sözleşmelerde, muvazaa anlaşmasının da resmî şekilde yapılması gerekmez<sup>56</sup>. Örneğin, gayrimenkulünü bağışlamak isteyen bir kimse bunu satış olarak göstermişse, satış akdinin resmî şekilde yapılma mecburiyeti muvazaa anlaşmasının da resmî şekilde yapılmasını gerektirmez. Sözlü bir şekilde yapılması yeterlidir.

## C. Muvazaanın Çeşitleri

Muvazaa, mutlak muvazaa ve nispi muvazaa olmak üzere iki türdür.

### 1. Mutlak (Adi) Muvazaa

Mutlak muvazaada taraflar, üçüncü kişileri aldatmak amacıyla, aslında hiç bir hukukî işlem yapmak istememelerine rağmen hukukî işlem yapıyormuş gibi davranmaktadırlar<sup>57</sup>. Örneğin, alacaklıların haciz işlemlerinden korkan borçlunun, alacaklılardan mal kaçırmak amacıyla, bir arkadaşı ile anlaşarak aralarında göstermelik bir satım sözleşmesi yapması halinde mutlak muvazaadan bahsedilir. Burada ne mallarını satan

<sup>51</sup> ESENER, s. 11.

<sup>52</sup> ANTALYA, s. 203; ESENER, s. 11.

<sup>53</sup> EREN, s. 352; OĞUZMAN / ÖZ, s. 108.

<sup>54</sup> ANTALYA, s. 202; EREN, s. 351; ESENER, s. 20.

<sup>55</sup> EREN, s. 351; ESENER, s. 20.

<sup>56</sup> EREN, s. 351- 352; ANTALYA, s. 202.

<sup>57</sup> Y.1.HD. 11.12.1996 gün ve E. 1996/14548, K. 1996/14984 sayılı kararına göre, "Muvazaada taraflar üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçek iradelerine uymayan, aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratmak için anlaşarak bazen aslında bir sözleşme yapma iradesi taşımadıkları halde görünüşte bir sözleşme yapmaktadırlar (mutlak muvazaa)" (Kazancı Mevzuat- İçtihat Programı); AKINCI, s. 90; OĞUZMAN / ÖZ, s. 109.

borçlu ne de alıcı gerçekte bir satım sözleşmesi yapmak niyetinde değildirler. Bilâkis, üçüncü kişileri, örneğimizde alacaklıları ve icra memurunu aldatmak maksadıyla aralarında anlaşmışlardır<sup>58</sup>. Aynı şekilde iflasın eşliğine gelen arkadaşının itibarını yükseltmek için bir borç senedi imzalanması halinde de mutlak muvazaa söz konusudur<sup>59</sup>. Aralarında gerçekte bir kefalet sözleşmesi yapma niyeti olmamasına rağmen diğer kimselerinde kefil olmalarını sağlamak amacıyla A'nın, B'ye kefil olması halinde de mutlak muvazaadan söz edilir<sup>60</sup>.

Mutlak muvazaa halinde yapılan sözleşme geçerli değildir. Çünkü taraf iradeleri böyle bir sözleşme yapmak hususunda uyuşmamıştır. Sadece üçüncü kişileri aldatmak amacıyla bir işlem yapmış gibi davranmaktadırlar. Böyle durumlarda tarafların yanlışlıkla ve gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradelerinin esas alınması gerektiği hükme bağlanmıştır (TBK. m. 19/1).

## 2. Nisbî (Mevsuf) Muvazaa

Nisbî muvazaa, tarafların aralarında gerçekte akdettikleri bir sözleşmeyi (gerçek işlem) üçüncü kişileri aldatmak için, dışa karşı yaptıkları başka bir işlem ile gizlemeleridir<sup>61</sup>. Nisbî muvazaada taraflar, aslında aralarında yapmış oldukları hukukî işlemin üçüncü kişiler tarafından farklı bir şekilde anlaşılmasını arzu etmektedirler. Burada iki tane hukukî işlem söz konusudur. Birincisi, tarafların gerçekte yapmak istedikleri fakat üçüncü kişilerden gizledikleri işlemdir ki buna gerçek işlem ya da gizli işlem denir. İkincisi ise, üçüncü kişileri aldatmak maksadıyla, yapıyormuş gibi göründükleri işlemdir. Buna da görünürdeki işlem denir. Taraflar, gerçek işlemi, görünürdeki işlemin arkasına gizlemişlerdir. Yani taraflar arasında gerçekte arzu edilen sözleşme gizlenerek arzu edilmeyen görünürde bir sözleşme yapılmıştır. Örneğin, tek erkek evladına gayrimenkullerini bağışlamak niyetinde olan bir baba, diğer kız çocuklarının tepkilerinden çekindiği için, oğlu ile sanki bir satış sözleşmesi yapıyormuş gibi anlaşması halinde nisbî muvazaadan bahsedilir. Örnekte tarafların gerçekte yapmak istedikleri sözleşme, bağış sözleşmesidir (gizli işlem). Üçüncü kişileri aldatmak maksadıyla yaptıkları işlem ise satıştır (görünürdeki işlem)<sup>62</sup>.

Nisbî muvazaada, görünürdeki işlem tarafların gerçek iradelerine uygun olmadığı için geçerli değildir (TBK. m. 19/1)<sup>63</sup>. Buradaki geçersizlik, doktrindeki hâkim görüşe göre butlandır<sup>64</sup>. Aynı durum, mutlak muvazaa için de geçerlidir. Bazı yazarlar ise görünürdeki işlemin yok hükmünde olduğu fikrindedirler<sup>65</sup>.

Nisbî muvazaada gizli işlemin geçerli olması, kanunun öngördüğü şekil şartına uygun olarak yapılmış olmasına bağlıdır. Taraf iradeleri gerçekte yapmak istedikleri bu gizli işlemin yapılması konusunda uyuşmuştur. TBK. m.

<sup>58</sup> REİSOĞLU, s. 103; AKINCI, s. 90- 91; EREN, s. 353; ESENER, s. 42; AYAN, s. 165; ANTALYA, s. 203; KILIÇOĞLU, s. 172.

<sup>59</sup> ESENER, s. 42.

<sup>60</sup> ESENER, s. 42.

<sup>61</sup> TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP, s. 409; EREN, s. 353; AKINCI, s. 91; KILIÇOĞLU, s. 172; OĞUZMAN / ÖZ, s. 109; ANTALYA, s. 203; AYAN, s. 165; ESENER, s. 87.

<sup>62</sup> AKINCI, s. 91; ANTALYA, s. 203.

<sup>63</sup> Y.HGK, 02.10.2002 gün ve E. 2002/6-618, K. 2002/659 sayılı kararına göre, "Nispi (mevsuf ) muvazaa görünüşteki işlem tarafların gerçek iradesine uygun bulunmadığından, her koşulda geçersizdir" (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Programı); AYAN, s. 168.

<sup>64</sup> Von TUHR/ PETER, s. 294; OĞUZMAN/ ÖZ, s. 110; TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP, s. 411- 412; EREN, s. 356- 357; AKINCI, s. 91; KILIÇOĞLU, s. 173; Esener' e göre, butlan kamu düzeni düşüncesi ile konulmuş bir müeyyidedir. Hâlbuki muvazaalı olarak yapılan işlem kamu düzenini ihlal etmediği gibi bizatihi muvazaada ahlak ve adaba aykırı bir mefhum değildir. Bu sebeple muvazaa sebebiyle butlanın, kanundan doğan ve bir müeyyide niteliğini taşıyan butlandan farklı olduğunu ifade etmektedir. Yazarın görüşü hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ESENER, s. 51- 52.

<sup>65</sup> Hangi görüş kabul edilirse edilsin, muvazaayı ileri sürmek herhangi bir süreye bağlı değildir. Çünkü butlanda da yoklukta da kanun bir zamanaşımı süresi öngörmemiştir (AKINCI, s. 92, dn. 64).

I/1'e göre bir sözleşmenin kurulabilmesi için, iradelerin karşılıklı ve birbirine uygun olması gereklidir. İradelerin ne şekilde beyan edildiği şekle bağlı olmayan hukukî işlemlerde önemli değildir. Taraflar iradelerini sarıh ya da zımnî olarak beyan edebilirler. Gizli işlemi yapan tarafların da iradeleri karşılıklı ve birbirine uygundur. İrade beyanlarının sarıh olması gerekmez. Şu halde gizli işlem geçerlidir. Ancak, kanun gizli işlemi belli bir geçerlilik şartına bağlamışsa durum farklıdır. Bu durumda gizli işlemin geçerli olması, kanunun öngördüğü şekil şartına uygun olarak yapılmasına bağlıdır<sup>66</sup>. Bu sebeple yukarıda verilen örnekte baba ile oğlu arasında yapılan görünürdeki satış sözleşmesi, tarafların gerçek iradeleri satış değil bağış olduğu için geçerli değildir. Gizli işlem olan bağış sözleşmesi ise kanunun öngördüğü şartlara uygun olarak yapıldıysa geçerli, aksi halde geçersizdir. Türk hukukunda taşınmaz mülkiyetinin kazanılması tescille olur (TMK. m. 705/1). Taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerliliği, resmî şekilde, tapu memurunun huzurunda yapılmış olmasına bağlıdır (TMK. m. 706/1). Örnekte taraflar tapu kütüğünde, tapuya kayıtlı gayrimenkullerin bağışlanması için değil, satılması için irade beyanında bulunmuşlardır. Bağışın (gizli işlemin) geçerli olabilmesi için tarafların tapuda, tapu memuru huzurunda resmî bir bağışlama sözleşmesi yapmaları gerekirdi. Bu nedenle gizli işlemi oluşturan bağışlama sözleşmesi, tarafların iradeleri gerekli şekil şartı içinde beyan edilmediği için, şekil eksikliğinden dolayı geçerli değildir<sup>67</sup>.

Bağışlanan şeyin tapuya kayıtlı bir gayrimenkul değil de menkul olması halinde durum farklı olurdu. Menkullere ilişkin elden bağışlama sözleşmesinin geçerliliği, tarafların irade beyanlarının bu hususta uyumması ve malın bağışlanana teslim edilmiş olmasına bağlıdır. Örneğimizde baba ile oğul, kıymetli bir kol saatinin bağışlanması konusunda anlaşmışlar ve saat büyük oğula görünürdeki işlem olan satım sözleşmesi ile teslim edilmiş olsaydı, görünürdeki işlem (satış sözleşmesi) geçersiz olsa bile, gizli işlem (bağış sözleşmesi) geçerli olurdu. Çünkü elden bağışlama konusunda taraflar anlaşmış ve elden bağışlamanın şekil şartları da sağlanmıştı<sup>68</sup>.

#### a. Nisbî Muvazaanın Çeşitleri

Nisbî muvazaa, işlemin niteliğinde muvazaa, işlemin konusunda veya şartlarında muvazaa ve kişide muvazaa olmak üzere 3 çeşittir.

#### aa. İşlemin Niteliğinde Muvazaa

<sup>66</sup> Y.HGK, 02.10.2002 gün ve E. 2002/6-618, K. 2002/659 sayılı kararına göre, "Nispi (mevsuf ) muvazaa görünüşteki işlem tarafların gerçek iradesine uygun bulunmadığından, her koşulda geçersizdir. Gizli işlem ise yasanın o işlem için öngördüğü şekil şartına ayrıca bir sözleşmenin geçerli olabilmesi için aradığı genel geçerlilik şartlarına uygun bulunduğu takdirde geçerli olabilecektir" (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Programı); **AYAN**, s. 168.

Y.HGK. 22.12.1982 gün ve E. 1979 / 13 – 1905, K. 1982 / 966 sayılı kararına göre, "Taraflar ister yalnız bir görünüş yaratmayı, ister ikinci bir gizli işlem yapmayı arzu etmiş olsunlar, görünüşteki (zahiri) işlem tarafların gerçek iradelerine uymadığından, ilke olarak herhangi bir sonuç doğurmaz. Muvazaada görünüşteki işlemin her türlü hukuki sonuçtan yoksun olması, tarafların ortak iradelerinin bu yolda olmasından ötürüdür. Şu halde, özellikle mevsuf (nisbi) muvazaada ilke olarak görünüşteki işlemin altına saklanan ve tarafların muhteva ve sonuçlarıyla birlikte gerçekleştirmek istedikleri işlem (gizli sözleşme) geçerlidir. Çünkü bu geçerlilik, yine tarafların gerçek ve uygun iradelerinin bu yolda olmasından kaynaklanır ve çünkü, onun muvazaalı hukuki işlemin altına gizlenmiş olması, kural olarak geçerliğini etkilemez. Ancak muvazaada, gizli işlem şekle bağlıysa ve bu gizli işleme ilişkin irade açıklamaları şekle uygun olarak yapılmamışsa, görünüşteki işlem yapılırken yasaların öngördüğü şekle uyulmuş olması, gizli işlemdeki şekle aykırılığı gidermez. Bu durumda, görünüşteki işlem tarafların gerçek iradelerini yansıtmamasından ötürü herhangi bir sonuç doğurmadığı gibi, gizli işlem dahi şekle aykırılıktan dolayı geçersizdir" (<http://www.kararevi.com/karars/57504>, Erişim Tarihi 20.04.2013); **REN**, s. 362-363; **OĞUZMAN / ÖZ**, s. 111; **AKINCI**, s. 92.

<sup>67</sup> **AKINCI**, s. 92; **REİSOĞLU**, s. 106.

<sup>68</sup> **AKINCI**, s. 92- 93.



Bu tür nisbî muvazaaya, sözleşmede muvazaa veya sözleşmenin vasfında muvazaa veyahut da tam muvazaa denilmektedir. Burada taraflar gizli işlemi, görünürdeki işlemin niteliğini değiştirmek için yaparlar. Örneğin miras bırakanın saklı paylı mirasçılardan mal kaçırmak amacıyla, karşı tarafla yapmış olduğu bağışlama sözleşmesini bir satış sözleşmesiyle gizlemesi halinde işlemin niteliğinde veya sözleşmede muvazaadan bahsedilir. Aynı şekilde önalım (şuf'a) hakkının kullanılmasına mâni olmak için, satım sözleşmesinin bağışlama sözleşmesi ile gizlenmesi halinde de durum böyledir<sup>69</sup>.

#### bb. İşlemin Konusunda veya Şartlarında Muvazaa

Burada taraflar görünürdeki işlemi gerçekte yapmak istemektedirler. Ancak işlemin bazı şartlarını gerçekte iradelerinden farklı olarak tayin etmektedirler. Yani gizli akıt muvazaalı akdi tamamen ortadan kaldırmamakta, akdın bir kısmını veya belli şartları tadil etmektedir. Bu tür muvazaaya "*kısmî muvazaada*" denir<sup>70</sup>. Nisbi muvazaanın bu türüne verilen en bariz örnek, satış bedelinin hakiki bedelden eksik veya fazla gösterildiği "*bedelde muvazaa*" halidir. Bedelde muvazaaya ya tapu harçlarını daha az ödemek amacıyla satış bedeli gerçekte bedelden daha düşük gösterilmek suretiyle ya da önalım (şuf'a) hakkı sahibinin bu hakkını kullanmasını güçleştirmek amacıyla satış bedeli gerçekte bedelden daha yüksek gösterilmek suretiyle başvurulur. Örneğin 100 bin TL'ye satılan bir taşınmaz, daha az vergi ödemek için tapuda 50 bin TL gösteren alıcı ve satıcı için durum böyledir. Yine önalım (şufa) hakkı sahibinin bu hakkını kullanmasını güçleştirmek amacıyla, taşınmazın gerçek değerinin iki katı satış bedeli gösterilmişse bedelde muvazaadan bahsedilir. Her iki durumda da, görünürdeki bedelle yapılan satış sözleşmesi, tarafların gerçek iradelerine uymadığı için, muvazaa nedeniyle; gizli bedelle yapılan satış sözleşmesi ise, geçerlik şartının bir unsurunu gizlediğinden, yani resmi şekilde yapılan senette gerçek bedel gösterilmediği için, batıldır<sup>71</sup>. Hatta Alman Federal Mahkemesi'ne göre, aradaki bedel farkı, peşin olarak ödenmiş olsa bile resmi şekil şartı yerine getirilmediği için, gizli bedelle yapılan satış sözleşmesi batıldır<sup>72</sup>. Buna karşılık Türk hukukunda vergi mevzuatına göre<sup>73</sup>, eksik gösterilen bedel tamamlanmakta ve eksik ödenen harç cezalı olarak alınmak suretiyle satış sözleşmesinin geçerliği kabul edilmektedir<sup>74</sup>.

#### cc. Kişide Muvazaa

Burada yapılacak işlemde yararlanacak kişi yerine başka bir kimse gösterilmektedir. Yani sözleşme, taraf olarak gözüken kimseden başka bir şahıs ile yapılmak istenmektedir. Kişide muvazaada nitelik itibariyle "*kısmî muvazaa*" olarak ifade edilir. Örneğin sabıkalı olduğu için bir şirkette yönetici olarak çalışmayan baba (A), diğer ortak (B) ile anlaşarak oğlu (C)'nin sigorta şirketinde yönetici olarak çalışmasını öngören bir iş sözleşmesi yapmakta, ancak gerçekte (A) ile (B), (C)'nin değil sabıkalı olan (A)'nın çalışması hususunda anlaşmaktadırlar<sup>75</sup>.

#### D. Muvazaanın İspatı

<sup>69</sup> Von TUHR/PETER, s. 294; EREN, s. 354; ANTALYA, s. 203- 204; KILIÇOĞLU, s. 170- 171.

<sup>70</sup> EREN, s. 354; ANTALYA, s. 204; ESENER, s. 62.

<sup>71</sup> BGE 78 II 224; 86 II 404; 104 II 101.

<sup>72</sup> BGE 86 II 260.

<sup>73</sup> Buna ilişkin bazı düzenlemeler için bkz. 492 sayılı Harçlar Kanunu m. 63, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu m. 29 ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 49.

<sup>74</sup> OĞUZMAN / ÖZ, s. 112; EREN, s. 354- 355; ESENER, s. 62 vd.

<sup>75</sup> ANTALYA, s. 205; EREN, s. 355- 356.

Hukuki işlemin muvazaalı olduğunu, gerçek iradelerine uymadığını ileri süren taraf, bu iddiasını ispat etmekle yükümlüdür (TMK. m. 6)<sup>76</sup>. Burada hâkim taraflarca ileri sürülen şefkat, özendirme, yardım gibi emareler dışında bir malın gerçek değerinden çok düşük bir bedelle satılması muvazaa emaresi sayılır<sup>77</sup>. Sözleşmenin muvazaalı olarak yapıldığı iddiasını ilgili üçüncü kişiler ileri sürebileceği gibi, bizzat sözleşmenin tarafları da ileri sürebilir. Muvazaanın ispatı bu kişilere göre değişmektedir.

Hukuki işleme taraf olmayan üçüncü kişiler, işlemin muvazaa sebebiyle geçersiz olduğunu iddia ediyorsa, hukuki işlem adı veya resmi senede bağlanmış olsa dahi, bu iddiasını tanık, vs. her türlü delille ispat edebilirler<sup>78</sup>. Muvazaalı işlemlerde saklı paylı mirasçılarla önalım hakkı sahibi kimse ve alacaklılar üçüncü kişi olarak nitelendirilir. Muvazaalı işleme taraf olmadıkları için bu kimselerden yazılı delil istenmez<sup>79</sup>. Üçüncü kişiler işlemin yapılmasına taraf olarak katılmamışlardır. Saklı payına tecavüz edilen mirasçılarda, murisle tasarruf nisabını aşan işlemi yapan kimse karşısında üçüncü kişi konumunda olduğu için, açılan tenkis davasında muvazaayı tanıkla veya herhangi bir delille ispat edebilir<sup>80</sup>. Önalım hakkı sahibi de, taraflarca bağışlama olarak gösterilen işlemin gerçekte satış olduğunu veya sözleşmedeki bedelin gerçek bedel olmadığını tanık veya her türlü delille ispatlayabilir<sup>81</sup>.

Üçüncü şahısların (saklı paylarından mahrum edilmek istenilen mirasçıların) taraflar arasında yapılan bir sözleşmenin tarafı olmadıkları için, muvazaa anlaşmasıyla ilgili belge temin edemezler. Dolayısıyla işlemin muvazaalı olduğunu senetle ispat etmeleri maddeten imkânsız olduğu için, tanık vs. delille ispat etmeleri zorunlu bir sonuçtur<sup>82</sup>.

Muvazaanın taraflar yönünden ispatı durumunda tanık dinlenemez. Taraflardan biri, muvazaalı olduğu ileri sürülen hukuki işlemi bir adi senede veya noter ya da tapu memuru önünde yapılmış bir resmi senede bağlamışsa, tarafların (aynı şekilde, murisin külli halefi olarak hareket eden mirasçıların) muvazaa iddiası HMK. M. 200- 201' e göre tanıkla ispat olunamaz. Bu gibi durumlarda taraflar, işlemin muvazaa sebebiyle

<sup>76</sup> Y.1.HD. 14.02.1996 gün ve E. 1996/01179, K. 1996/01570 sayılı kararına göre, "...muvazaanın varlığını iddia eden taraf veya bunların ardılı (halefi) sıfatı ile hareket eden, başka bir anlatımla sözleşmenin yanlarından birine teb'an dava açan kişi Medeni Kanunun 6. maddesi gereğince bu iddiasını isbat etmek zorundadır. Senede bağlı bir sözleşmeye karşı muvazaa iddiası, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 288. ve 290. maddelerinde belirtildiği üzere ancak yazılı delille kanıtlanabilir. Sözleşme aynı Kanunun 293. maddesinde sözü edilen yakın akrabalar arasında yapılmış olsa dahi muvazaanın yazılı delille ispat edilmesi gerekir. Böyle bir sözleşmenin resmi şekilde yapılması halinde dahi olayın özelliği itibarıyla adi yazılı delilin yeterli olacağı öğretide ve kararlılık kazanmış içtihatlarla ortaklaşa kabul edilmiştir. İşte bu görüşten hareketle 05.02.1947 tarih, 20/6 sayılı İçtihatları Birleştirme Kararında taraf muvazaası ve takma ad (nam-ı müstear) davalarında iddianın ancak yazılı delille kanıtlanabileceği kabul edilmiştir" (<http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=82209> Erişim Tarihi: 21.04.2013).

<sup>77</sup> Y.HGK. 21.11.1979 gün ve E. 1978/13- 627, K. 1979/ 1380 sayılı kararında, değerinden çok düşük bedelle kiraya verilmesini muvazaa emaresi olarak kabul etmiştir. Karar "Tarafların karşılıklı iddia ve savunmalarına, dosyadaki kâğıtlara, tanık sözlerine, direnme kararındaki gerekçeleri nedenlere, özellikle 38 dönüm yüzölçümündeki dava konusu tarlanın 15 yıl süre ile 56.000 lira gibi yörenin özelliklerine göre çok cüz'î sayılabilecek bir bedelle kiraya verilmesinin hayatın normal akışına denk düşmemesine, bu suretle davalıların muvazaa savunmalarının kanıtlanmış olmasına göre usul ve yasaya uygun olan direnme kararının onanması gerekir" şeklindedir (Kazancı Mevzuat- İctihat Programı).

Y.HGK. 31.03.2004 gün ve E. 2004/1- 186, K. 2004/ 189 sayılı kararına göre, "Somut olayda, miras bırakanın satışa ihtiyacı olmadığı, ara malik Nurhan'ın taşınmazı hiç kullanmadığı, alım gücünün bulunmadığı, satış bedelleri ile gerçek değerler arasında açık fark belirlendiği, böylelikle devirlerin muvazaalı bir şekilde gerçekleştirildiği anlaşıldığından taşınmazdaki miras bırakan payı yönünden tapunun iptaline karar verilmesi gerekir" (İstanbul Barosu Dergisi, C. 80, S. 5, Y. 2006, s. 2128 vd.).

<sup>78</sup> REİSOĞLU, s. 109 vd.; EREN, s. 363- 364; AYAN, s. 170; ESENER, s. 109 vd.; KILIÇOĞLU, s. 174.

<sup>79</sup> TEKİNAY/ AKMAN/ BURCUOĞLU/ ALTOP, s. 419; EREN, s. 363- 364; ESENER, s. 109 vd.; OĞUZMAN / ÖZ, s. 110.

<sup>80</sup> EREN, s. 364; ESENER, s. 110.

<sup>81</sup> Y.6.HD. 21.03.2005 gün ve E. 2005/955, K. 2005/ 2510 sayılı kararına göre, "Davacı önalıma konu payın davalıya gerçekte 480.000.000.-TL'ye satıldığı halde önalım hakkının engellenmesi için tapuda bedelin fazla gösterildiğini bildirerek bedelle muvazaa iddiasında bulunmuştur. Davacı bu iddiasını kanıtlamak zorundadır. Muvazaa iddiası tanık dahil her türlü delil ile kanıtlanabilir. Mahkemece keşif yapılarak keşifte belirlenen bedel üzerinden önalım hakkının tanınmasına karar verilmiş ise de keşif bedelde muvazaa iddiasının varlığına tek başına yeterli delil teşkil etmez. Yargıtay'ın yerleşen içtihatları da bu yöndedir. Bu nedenle bedelde muvazaaya ilişkin davalının gösterdiği tanıkların dinlenilmesi ve sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, bu hususun göz ardı edilerek yazılı şekilde hüküm kurulması hatalı olduğundan hükmün bozulması gerekmektedir" (Kazancı Mevzuat- İctihat Programı).

<sup>82</sup> REİSOĞLU, s. 112.

geçersizliğini adi veya resmi bir senetle ispat etmek zorundadırlar<sup>83</sup>. Ancak hukuki işlem resmi şekilde yapılmış olsa dahi, taraflar muvazaa iddiasını adi senetle ispat edebilirler<sup>84</sup>.

## II. VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA MUVAZAA

Vergi hukukunda muvazaa kavramını ele almak için öncelikle özel hukuk kavramlarının vergi hukukunda ne ölçüde uygulama alanı bulduğu konusuna değinmek gerekir.

### A. Özel Hukuk Kavramlarının Vergi Hukukunda Uygulanması

Kamu hukukunun içinde yer alan vergi hukukunun özel hukuk dalları ile çok yakından bir ilişki bulunmaktadır. Özel hukuk şekilleri ve kavramları, kural olarak vergi hukukunda geçerlidir. Ancak belli durumlarda vergi hukukunun özel bir düzenleme getirdiği hallerde, bu özel düzenlemeler esas tutulmaktadır<sup>85</sup>.

Vergi hukuku ile özel hukuk dalları arasındaki ilişkiyi önemli hale getiren temel sebep, vergiyi doğuran olayın birçok durumda özel hukuk ilişkisine dayanmasıdır. Vergiyi doğuran olayın özünde, özel hukuk ilişkisi bulunmaktadır<sup>86</sup>. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olay birçok durumda bir özel hukuk olgusudur<sup>87</sup>.

Vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 19. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir: “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*”. Vukuu bulacak olay ya da tekemmül edecek hukuki durum, çoğunlukla bir özel hukuk kavramını teşkil etmektedir.

Vergiyi doğuran olayın bu şekilde çoğunlukla özel hukuk ilişkisine dayanması dolayısıyla doktrinde vergi hukuku “gıdasını özel hukuktan, otoritesini kamu hukukundan” alan bir dal olarak tanımlanmıştır<sup>88</sup>.

Bir özel hukuk kavramı olan muvazaa da vergi hukukunda uygulama alanı bulmaktadır. Ancak özel hukuk kavramlarının vergi hukukunda aynen uygulanması bazı yanlış sonuçlara yol açabilecektir. Bu itibarla vergi hukukunun ilkelerinin de dikkate alınarak bir sonuca ulaşmak gereklidir<sup>89</sup>. Doktrinde, vergi hukukuna hâkim olan ilkelere ve özellikle ekonomik yaklaşım ilkesine aykırı olmadığı ölçüde, vergi hukuku alanında başvuru özel hukuka özgü kavram ve kurumların bu alanda kabul edilen genel anlam ve kapsamlarıyla uygulanmasının hukuk düzeninin birliğinin sonucu olduğu vurgulanmaktadır. Buna göre vergi hukukuna has amaç, usul ve yaklaşım açıları zedeledikçe, özel hukuk kavram ve kurumlarına yapılan atıfların özel hukuktaki gibi anlaşılması da vergi hukukunun bağımsızlığını zedelemek<sup>90</sup>. Vergi hukukunda da muvazaalı yapılan işlemlere rastlanmaktadır. Ancak muvazaa işlemlerin vergi hukuku bakımından sonuçlarının ne olacağı üzerinde önemle

<sup>83</sup> Y. 1. HD. 14.02.1996 gün ve E. 1996/01179, K. 1996/01570 sayılı kararına göre, “...muvazaanın varlığını iddia eden taraf veya bunların ardılı (halefi) sıfatı ile hareket eden, başka bir anlatımla sözleşmenin yanlarından birine teb'an dava açan kişi Medeni Kanunun 6. maddesi gereğince bu iddiasını isbat etmek zorundadır. Senede bağlı bir sözleşmeye karşı muvazaa iddiası, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 288. ve 290. maddelerinde belirtildiği üzere ancak yazılı delille kanıtlanabilir. Sözleşme aynı Kanunun 293. maddesinde sözü edilen yakın akrabalar arasında yapılmış olsa dahi muvazaanın yazılı delille ispat edilmesi gerekir. (<http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=82209> Erişim Tarihi, 21.04.2013); KILIÇOĞLU, s. 173- 174; AYAN, s. 170.

<sup>84</sup> Y.1. HD. 14.02.1996gün ve E. 1996/01179 K. 1996/01570 sayılı kararına göre, “...Senede bağlı bir sözleşmeye karşı muvazaa iddiası, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 288. ve 290. maddelerinde belirtildiği üzere ancak yazılı delille kanıtlanabilir...Böyle bir sözleşmenin resmi şekilde yapılması halinde dahi olayın özelliği itibarıyla adi yazılı delilin yeterli olacağı öğretide ve kararlılık kazanmış içtihatlarda ortaklaşa kabul edilmiştir” (<http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=82209> Erişim Tarihi: 21.04.2013).

<sup>85</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 5.

<sup>86</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 9.

<sup>87</sup> KANETİ, s. 12.

<sup>88</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 9.

<sup>89</sup> TUNCER, I, s. 5; TUNCER, II, s. 4; “Hem vergi hukukunda hem de özel hukukda atıf yapılan muvazaa kavramının aynı olduğunu düşünmekteyiz. Vergi hukukunda özel hukuktan farklı ayrı bir muvazaa kavramı yaratmaya gerek yoktur. Özel hukukun muvazaa kavramı vergi hukuku açısından da geçerlidir”. GÜNDOĞDU, Muvazaa-II, s.3.

<sup>90</sup> KANETİ, s. 14.

durulması gerekmektedir. Vergi hukukunun kamu hukuku dalı olması ve kendine özgü bazı ilkelerinin bulunması konuyu önemli hale getirmektedir. Ayrıca muvazaa kavramının vergi hukukundaki peçeleme kavramı ile olan benzerlik ve farklarının da iyi tespiti gerekmektedir.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi sırasında özel hukuk ilkeleriyle vergi hukuku düzenlemeleri arasında bir çatışma durumunda vergi hukukunun ilke ve kuralları uygulanacaktır<sup>91</sup>. Bu yüzden özel hukuk kurumları aynen vergi hukukuna uygulamak, her zaman doğru sonuçlar vermeyebilecektir. Örneğin kanuna, ahlâka aykırı işlemler özel hukuk bakımından batıl oldukları için herhangi bir sonuç doğurmasalar da, vergiyi doğuran olay kapsamı içinde değerlendirilmeleri halinde vergi yükümlülüğü doğurabileceklerdir<sup>92</sup>. Nitekim bu husus VUK'un 9/2. maddesinde şöyle belirtilmektedir: "*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*".

Benzer şekilde, özel hukukta geçerli kabul edilen bazı şekiller, vergi hukuku bakımından peçeleme oluşturduğu takdirde, özel hukuk şekil ve kavramlarının bir kenara bırakılması ve olayın vergi hukuku açısından değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>93</sup>. Bu durum da VUK'un 3/B maddesinde "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" şeklinde hükme bağlanmaktadır.

Vergi hukuku bakımından önem taşıyan özel hukuk işlemleri, şekli olarak değil, iktisadî içerikleriyle uygulanmaktadır. Bu itibarla vergi hukuku alanında, özel hukuk kavram ve kuralları adeta vergi hukukunun damgasını taşırlar ve özel hukuktakinden daha değişik bir anlam ve muhtevaya sahip olabilirler<sup>94</sup>. Bunun temel sebebi vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım ilkesidir.

Yukarıda açıklandığı üzere, bir işlem özel hukuk bakımından geçerli olsa bile, vergi hukuku bakımından o olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması lâzımdır. Bu durum ise vergi hukukunda ekonomik yaklaşımı ifade etmektedir:

## **B. Ekonomik Yaklaşım Kavramı**

Vergi hukukunda kanunun amacından hareket edilerek yorum yapılması, ekonomik yaklaşımın uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların tespitinde ve vergi kanunu hükümlerinin uygulanmasında hukukî şekillerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamına gelmektedir. Ekonomik yaklaşım, amaçsal (gai) yorumun vergi hukukundaki yansıması niteliğindedir<sup>95</sup>. VUK'un 3/B maddesinde yer alan "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmü, vergi hukukunda ekonomik yaklaşımı ifade etmektedir.

Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olay belirlenip nitelendirilirken ve vergi kanunu hükümleri anlamlandırılırken şekillerin ötesine geçilerek özün "*iktisadî boyutun*" esas alınmasını öngörmektedir<sup>96</sup>.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, inceleme konumuz itibarıyla, muvazaa ve peçeleme uygulama alanı bulunmaktadır. Doktrinde bu husus şu şekilde belirtilmektedir: "*Somut maddi olayın –vergiyi doğuran olayın- bünyesinde formun veya biçimin ötesine geçilerek gerçek iktisadî niteliğinin vergilendirmede esas alınmasının ön koşulu.*

<sup>91</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 9; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 5.

<sup>92</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 9.

<sup>93</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 5.

<sup>94</sup> KANETİ, s. 13.

<sup>95</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 24; KARAKOÇ, s. 164; ÇÖLGEZEN, s. 71.

<sup>96</sup> AKKAYA, s. 34.

verginin bağlandığı olgu ve olayların tanımında yer alan kurum ve kavramların biçimleri nedeniyle değil, iktisadi içerikleriyle vergilendirmede etkili unsur olarak belirlenmiş olmasıdır. Bu ön saptamadan sonradır ki, biçimiyle iktisadi içeriği farklı (*muvaazaa*), hukuken geçerli bir biçime sahip olmaksızın iktisadi sonuçlar doğurmuş (ahlâk ve kanuna aykırı), iktisadi sonuçlar doğurmuş olmakla birlikte geçerliliği veya geçersizliği askıda olan (iptal edilebilir) veya taliki ya da bozucu şarta bağlanmış somut maddi olayların vergi normunun uygulanmasındaki konumlarının belirlenmesi, ekonomik irdelemenin uygulama alanının sınırlarının çizilmesi bakımından gereklidir. Ekonomik irdeleme hususunda ele alınması gereken son bir konu da vergisel sonuçlara ulaşmak için irade özgürlüğünün sunduğu olanakları kötüye kullanarak, vergi yasalarını dolanmaya yönelik “peçeleme” sözleşmeleridir<sup>97</sup>.

Vergiyi doğuran olayın saptanmasında ve bu saptama sonrasında uygulanacak kanun hükmünün belirlenmesinde ekonomik yaklaşım esas alınmaktadır. Bu bakımdan vergiyi kaçırmaya yönelik faaliyetlerin, peçeleme ve muvaazaa gibi işlemlerin tespit edilip daha sonra bu tespite uygun vergi kanunu hükmüne göre vergilendirme hep ekonomik yaklaşım çerçevesinde gerçekleştirilebilecektir.

### C. Vergi Hukukunda Muvazaa Kavramı

#### a. Genel Olarak

Muvazaa kavramı, vergi hukukunda geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Ancak buna rağmen vergi hukuku alanında çok fazla inceleme konusu edilmemiştir<sup>98</sup>. Bunun temel sebebi olarak vergi kanunlarında muvaazaa kavramına açıkça yer verilmemesi ve uygulamaya ilişkin sorunların özel hukuk ilkeleri ile çözümlenmeye çalışılması gösterilmektedir. Ayrıca vergi hukuku ile uğraşan bilim adamlarının muvaazaa konusuna pek iltifat etmedikleri de ileri sürülmektedir<sup>99</sup>.

Vergi hukukunda muvaazaa ile ilgili kapsamlı bir açıklama şu şekildedir: “Mükellefler kendi aralarında yaptıkları göstermelik bir anlaşma ile vergi idaresini yanıltmak ve bu yolla vergiden kurtulmak isterler ve bunun için görünürde normal hukuki kurallara uygun fakat gerçekte vergiden kurtulmayı amaçlayan sözleşmeler yaparlar. İşte sözleşmeyi yapan taraflar, vergiyi doğuran olayı asıl amacından saptırarak ödenecek olan verginin konusu, matrahi, mükellefi ve tutarını ortadan kaldıran veya oranını düşüren sonuçlara ulaşmak istedikleri takdirde, yapılan işlem vergi uygulaması bakımından muvazaalı sayılacaktır”<sup>100</sup>.

Bu tanım elbette nisbi (mevsuf) muvaazaa için geçerlidir. Ancak mutlak (adi) muvaazaa da ayrıca bir gizli işlem bulunmadığını da ihmal etmemek gerekir. Bunu dışında doktrinde bu tanımda yer alan her iki tarafın da mükellef olması gerektiği kısmi eleştirilmektedir<sup>101</sup>. Gerçekten de vergi hukukunda muvazaadan bahsedebilmek için her iki tarafından da mükellef olması şart değildir. Tarafların en az birisinin mükellef olması yeterli olacaktır. Önemli olan vergiden dolanma kastının mevcut olmasıdır. Vergiyi dolanma kastı unsurunun bulunmadığı muvazaalı sözleşmeler, doğal olarak vergi hukukunun ilgi alanına girmeyecektir.

Muvazaanın unsurları, yukarıdaki bölümde incelendiği üzere üç başlıkta ele alınabilir:

I-İrade ile Beyan Arasında Bilinçli Bir Uyumsuzluk

<sup>97</sup> AKKAYA, s. 83.

<sup>98</sup> TUNCER, I, s. 1.

<sup>99</sup> TUNCER, I, s. 1; ŞENYÜZ, s. 63.

<sup>100</sup> TUNCER, I, s. 2; YILMAZ, s. 1770; GÜNDOĞDU, Muvazaa-I, s. 4; BATUN, s. 110.

<sup>101</sup> “Muvazaa tanım – açıklaması, her iki tarafından “mükellef olması” mecburiyetini ifade eden kısmı dışında başarılıdır”. Bkz. ŞENYÜZ; s. 65.

## 2-Üçüncü Şahısları Aldatma Kastı

### 3-Muvazaa Anlaşması

Muvazaanın unsurlarından en önemlilerinden birisi üçüncü kişileri aldatmaktır. Bir taraf diğerini aldatmamaktadır. Bu husus, kanuna karşı hile ile muvazaa arasındaki farktır. Muvazaada üçüncü kişileri aldatmak üzere anlaşma yapılmaktadır<sup>102</sup>.

Vergi hukuku bakımından muvazaanın ele alınabilmesi için ortada mutlaka vergiye ilişkin bir çıkar bulunması gerekmektedir. Aşağıda da ele alınacağı üzere, peçeleme işlemleriyle vergi hukukunda muvazaanın ortak noktasını vergiyle ilgili çıkar elde edilmesi oluşturmaktadır. Bu itibarla özel hukuk bakımından sayılan muvazaanın unsurlarının vergi hukuku bakımından tekrar ele alınması gereklidir. Muvazaanın vergi hukuku bakımından dikkate alınabilmesi için üçüncü kişileri aldatma kastı yerine vergi idaresini aldatma kastı bulunmalıdır. Ya da üçüncü kişileri aldatma kastı unsurunun, vergi hukuku bakımından vergi idaresini aldatmayı da içerecek şekilde geniş yorumlanması lâzımdır.

Vergi idaresinin aldatılması suretiyle vergiye ilişkin menfaat sağlanmış olmalıdır. Bu menfaat verginin az ödenmesi/ödenmemesi şeklinde olabileceği gibi, vergi kolaylıklarından yararlanma şeklinde de olabilir. Hatta vergi icra hukuku kapsamında cebren tahsil işlemlerinden (ve kamu alacağının korunması yollarından) kurtulma şeklinde de gerçekleşebilir.

Vergiyle ilgili çıkar sağlanması amacına yönelik olmayan muvazaa, vergi hukukunun kapsamına girmeyecektir. Bunlar sadece özel hukuku açısından sonuç doğuracaktır. Bu halde, *“hukuki veya iktisadi olgu niteliğindeki sonuçların ancak verginin doğumunun bağlandığı olay ile irtibatlandırılması halinde buna yol açan sözleşmelerle vergi hukuku ilgilenecektir. Bu durumda muvazaalı sözleşmenin vergi hukuku ile ilişkisi dolaylı olarak kurulmaktadır”*<sup>103</sup>.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında bütün muvazaanın değil sadece vergi ile ilgili çıkar sağlama amacına yönelik muvazaalı işlemlerin vergi hukukunun inceleme alanına girdiği anlaşılmaktadır. Bu tür muvazaa ise doktrinde esas itibarıyla “vergisel saikli muvazaa” olarak adlandırılmaktadır<sup>104</sup>.

Muvazaanın ispatı kural olarak idareye aittir. Vergi idaresi muvazaalı durumu VUK’un 3/B maddesi kapsamında ispatlayabilecektir. Vergi idaresi doğal olarak, muvazaalı durumun vergiye ilişkin sonuçlarıyla ilgilenecektir. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince, vergilendirmede, yapılan muvazaada gizlenen işlem dikkate alınacaktır<sup>105</sup>. Vergisel saikli olmayan ya da dolaylı olarak vergiyle ilgili sonuç doğurmayan muvazaalarla vergi idaresi ilgilenmeyecektir.

## **b. Vergi Hukukunda Muvazaanın Çeşitleri ve Sonuçları**

### **aa. Mutlak (Adi) Muvazaa**

Mutlak (adi) muvazaada, taraflar herhangi bir işlem yapmak istemedikleri halde, görünüşte bir işlem yapmaktadırlar. Ortada sadece tek bir görünüşte sözleşme vardır ve taraflar aslında bunu da yapmak istememektedir. Burada muvazaalı sözleşme ile vergiyi doğuran olay ortadan kaldırılabilceği gibi, ödenecek

<sup>102</sup> TUNCER, I, s. 5.

<sup>103</sup> ŞENYÜZ, s. 66- 67.

<sup>104</sup> “Vergisel motifli (saikli) muvazaa”. Bkz. AKKAYA, s. 103; ŞENYÜZ, s. 66; AKMAN, s. 33; YILMAZ, s. 1776.

<sup>105</sup> ŞENYÜZ, s. 85; ÇÖLGEZEN, s. 73; ÇÖLGEZEN, Vergi Kaçakçılığı, s. 75.

verginin ödenmemesi de sağlanabilmektedir. Örneğin, vergi borcundan dolayı mallarının haczini önlemek için, kişi mallarını yakın akrabalarından birine satmış gibi gösterebilir. Görünüşte bir satım sözleşmesi vardır fakat taraflar gerçekte böyle bir sözleşme yapmak istememektedir. Yani, aslında olmayan bir satım sözleşmesi varmış gibi gösterilmektedir<sup>106</sup>. Böyle bir durumda vergi dairesi muvazaayı ispatlayarak mallar üzerinde haciz koyma hakkına sahip olur. Geçersiz sayılan görünürdeki satış sözleşmesi dolayısıyla ödenmiş vergiler varsa, bu vergilerin düzeltme hükümlerine göre iadesi gerekir<sup>107</sup>. Çünkü geçersiz sayılan sözleşmeye dolayısıyla alınan vergiler de artık dayanaksız hale gelmiştir.

Benzer şekilde, bir kişi diğer mirasçılara miras bırakmamak için gayrimenkulünü bir mirasçısına satmış olabilir. Bu durumda geçerli sayılacak işlem de doğal olarak söz konusu olmayacaktır. Çünkü yapılmış olan görünürdeki işlemin sakladığı bir işlem yoktur. Muvazaalı işlem aynı zamanda vergiyi doğuran olay niteliğinde olup vergisi ödenmişse ve daha sonra o işlemin muvazaalı olduğu tespit edilip geçersiz hale getirilmişse, artık vergi hukukuna ait hukukî sonuçlar da ortadan kalkacaktır. Bu itibarla ödenmiş vergi, söz konusu işlemin geçersizliğinin ardından mükellefe iade edilecektir<sup>108</sup>. Yine, veraset sonucu ortaya çıkacak veraset ve intikal vergisini ödememek amacıyla muris ile mirasçı arasında da muvazaalı sözleşme yapılabilir. Bu yolla murisi borçlu gösteren, gerçekte olmayan bir borç ilişkisi oluşturulabilir. Bu durumun tespiti halinde borç ilişkisi geçersiz kabul edilecek ve veraset ve intikal vergisi uygulanacak ve muvazaalı borç tutarı vergilendirmede doğal olarak dikkate alınmayacaktır<sup>109</sup>.

#### **bb. Nisbî (Mevsuf) Muvazaa**

Nisbî muvazaada biri tarafların gerçek iradesini yansıtan gizli sözleşme, diğeri de tarafların aslında yapmak istemedikleri görünürde sözleşme vardır.

Muvazaanın ispatı halinde gerçek (gizli) işleme göre vergilendirme yapılacaktır<sup>110</sup>. Görünürdeki işlemin vergisinin gerçek işlemden fazla olması halinde, vergi idaresinin gerçek işleme göre tarhiyat yapacağı ve mükellefin başvurusu halinde hata düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltme yapılacağı belirtilmektedir<sup>111</sup>. Örneğin, taraflar veraset ve intikal vergisi ödememek için bağış sözleşmesini ölünceye kadar bakma sözleşmesinin altına gizleyebilirler. Muvazaanın tespiti halinde, gerçek (gizli) sözleşme ivazsız olan bağışlama olduğu için, veraset ve intikal vergisi uygulama alanı bulacaktır<sup>112</sup>.

Murisin sağlığından sahibi bulunduğu gayrimenkulün intifa hakkını kendine bırakmak suretiyle çocuklarına satış olarak tapuda tescil ettirilmesi halinde de muvazaalı işlem vardır. Burada da veraset ve intikal vergisinden kaçınmak amacıyla yapılan muvazaalı bir işlem bulunmakta olup, murisin ölümü halinde veraset ve intikal vergisi uygulanacaktır. Gerçek duruma göre vergilendirme yapılacağı için, veraset ve intikal vergisinden, muvazaalı satış işleminin yapılması sırasında ödenen vergiler mahsup edilebilecektir<sup>113</sup>.

<sup>106</sup> ŞENYÜZ, s. 68; TUNCER, II, s. 5.

<sup>107</sup> ŞENYÜZ, s. 69; TUNCER, II, s. 5.

<sup>108</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 29.

<sup>109</sup> Ayrıca bkz. Dş.7.D. 04.02.1986 gün ve E. 1985/2894, K. 1986/286, Danıştay Dergisi, S. 64-65, s. 267-269, KANETİ, s. 53, dn. 12a; bkz. ŞENYÜZ, s. 69, dn. 124. Bu konuda başka örnekler için bkz. ŞENYÜZ, s. 70-71.

<sup>110</sup> KANETİ, s. 52.

<sup>111</sup> ŞENYÜZ, s. 73.

<sup>112</sup> KANETİ, s. 52.

<sup>113</sup> Dş.7.D. 07.06.1985 gün ve E. 2539, K. 1354, Danıştay Dergisi, S. 60-61, s. 335-336, Bkz. KANETİ, s. 52, dn. 11b.

Nisbî muvazaanın bir türü olan kısmî muvazaa içinde yer alan bedelde muvazaaya örnek olarak, tapu harcının az ödenmesine yönelik işlemler gösterilebilir. Tapu harcından kaçınmak için resmi senette gösterilen satış bedelinin gerçekte kararlaştırıldan düşük olması halinde vergilendirme gerçek bedel üzerinden yapılacaktır. Burada peçeleme değil, vergilendirmenin gerçek (gizli) işlem göz önünde tutularak yapılmasına dayanan bir muvazaalı işlem bulunmaktadır<sup>114</sup>. Bedelde muvazaada sözleşmenin tamamı değil, sadece muvazaalı kısım geçersizdir<sup>115</sup>, gizlenen gerçek değer üzerinden ikmalen tarh yoluna gidilecektir<sup>116</sup>.

Vergi borcu olan ve gayrimenkul almak isteyen bir kişi, alacağı gayrimenkulün haczedilmesini önlemek için başkasının adına alıyor. Kişide (tarafaların şahsında) muvazaa olarak belirtilecek bu örnekte, görünürdeki kişi ile satıcı arasındaki satış sözleşmesi muvazaalıdır. Benzer şekilde, otomobil alıp satan kişi ticarî kazanç dolayısıyla vergilendirilmemek için otomobilleri her defasında farklı bir tanıdığına üzerine alması durumunda da kişide muvazaa söz konusu olacaktır. Vergilendirmenin gerçek taraf dikkate alınarak yapılması gerekir<sup>117</sup>.

Nisbî muvazaada iki ayrı sözleşme bulunduğu için, bu sözleşmeler dolayısıyla vergilendirmenin nasıl olacağı şu şekilde belirtilebilir<sup>118</sup>:

Gerçek (Gizli) Sözleşmede	Görünürde Sözleşmede	Hangisinde Vergi Yükünün Daha Fazla Olduğu	Vergi Hukuku Açısından Ortaya Çıkan Sonuç
Vergiyi Doğuran Olay VAR	Vergiyi Doğuran Olay VAR	Gerçek sözleşmenin vergi yükü daha fazla	Gerçek sözleşmeye göre tarhiyat yapılır. Görünürde sözleşmeye göre yapılan tarhiyat terkin edilir, eğer vergi ödenmişse düzeltilir veya mahsup edilir.
Vergiyi Doğuran Olay VAR	Vergiyi Doğuran Olay VAR	Görünürdeki sözleşmenin vergi yükü daha fazla	Mükellef muvazaayı ispat ederek gerçek sözleşmeye göre ortaya çıkan iktisadî sonuçlara göre vergilendirme yapılmasını sağlar. Sonuçta görünürde sözleşmeye göre ödediği vergileri geri alma hakkını elde eder, varsa tahakkuk edenler terkin edilir.
Vergiyi Doğuran Olay VAR	Vergiyi Doğuran Olay YOK		Gerçek sözleşmeye göre vergilendirme yapılır
Vergiyi Doğuran Olay YOK	Vergiyi Doğuran Olay VAR		Esas itibarıyla görünürde sözleşmeye göre vergilendirme yapılmıştır. Gerçek sözleşmeye göre vergilendirme durumu değerlendirilmelidir. Gerçek sözleşmenin vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmadığından vergilendirme yapılmayacaktır. Görünürde sözleşmeye göre tarh edilen vergiler terkin edilecek, ödenmişse düzeltme hükümleri uygulanacaktır.
Vergiyi Doğuran Olay YOK	Vergiyi Doğuran Olay YOK		Bu muvazaa vergi hukukunun alanı dışında kalmaktadır.

Vergi hukukunda muvazaa, peçeleme kavramı ile benzerlik göstermektedir. Her ikisinde de vergi ile ilgili bir çıkar elde edilmesi amacı bulunmaktadır. Bu iki müessese arasındaki benzerlik ve farkların ortaya konulması gerekir.

#### D. Vergi Hukukunda Muvazaanın Peçeleme ile Karşılaştırılması

<sup>114</sup> KANETİ, s. 53; Ancak tapu harcını fazla ödemeyi göz önüne alan bir müteahhit arsaların maliyetini yüksek göstermek suretiyle ileride yapacağı bina satışından elde edeceği kazancını az gösterme çabasına girebilir. Bu durumda fazla ödenen tapu harcının dikkate alınmaması ve arsanın gerçek maliyetinin tespiti gerekecektir. Bkz. ŞENYÜZ, s. 79 ve ayrıca bkz. s. 79, dn. 132.

<sup>115</sup> ŞENYÜZ, s. 77.

<sup>116</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 28.

<sup>117</sup> ŞENYÜZ, s. 83.

<sup>118</sup> ŞENYÜZ, s. 76'daki tablo esas alınmıştır.



## I. Peçeleme

Peçeleme, mükelleflerin vergiyi dolanmak veya bertaraf etmek için başvurdukları yollardan biri olarak kabul edilmektedir<sup>119</sup>. Peçeleme işlemi, vergi mükellefleri ile sorumlularının vergi kaçırmaya ya da vergiden kaçınma amacıyla özel hukuk şekillerini veya kurumlarını olağan kullanımları dışında kullanarak yaptıkları işlemler olarak tanımlanmaktadır<sup>120</sup>. Vergi kanununun vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle ulaşılmaması gereken iktisadî sonucu elde etmek için, vergi kanunlarınınca vergi konusu sayılmamasından istifade etmek üzere olağan ve doğal kullanımını dışında başvurulmuş başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemleri peçeleme (perdeleme) işlemi olarak adlandırılmaktadır<sup>121</sup>. Kısaca peçeleme işlemleri, vergi konusu teşkil eden bir özel hukuk işlemi yerine, vergi konusunu oluşturmayan bir başka özel hukuk işleminin “olağan ve doğal kullanımı dışında” kullanılarak yapılan işlemlerdir<sup>122</sup>.

Peçeleme işlemlerinde, kanunun istemediği bir sonuca, kanunda yasaklanmayan işlemlerle, bu işlemleri olağan ve doğal kullanımı dışında kötüye kullanılarak ulaşılmaması durumu söz konusudur. Bu itibarla peçeleme işlemleri, kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki özel türü, vergi hukukuna yansıma olarak kabul edilmektedir<sup>123</sup>. Bu özelliği dolayısıyla malî güce göre vergileme ve eşitlik ilkeleri bakımından ciddi tehdit oluşturmaktadır<sup>124</sup>.

Peçelemede mükellef kanunun gereklerin şeklen yerine getirmesine rağmen, esas itibarıyla kanun hükmünü amacı dışında kullanmak suretiyle aslında kanunun özünü ihlâl etmektedir. Kanunun amacı tamamen bertaraf edilmektedir<sup>125</sup>. Vergi mükellefleri ya da sorumluları, normal şartlarda kendisine başvurulmayacak hukuki biçimlere, sırf vergi kanunlarını dolanmak amacıyla başvurmakta<sup>126</sup>.

Peçelemenin unsurları esas itibarıyla dört başlık altında ele alınmaktadır<sup>127</sup>:

a) Özel hukukun düzenleme imkânlarının kullanılması: Peçelemenin varlığının ön şartı, vergi kanununun vergiyi bağladığı olayın tanımında, özel hukuk kurum ve kavramının temsil ettiği iktisadî içeriğiyle kullanılmış olmasıdır. Eğer özel hukuk kavramları iktisadî içeriğinden bağımsız bir şekilde kendi ait olduğu hukuk dalındaki anlamıyla kullanılmışsa, peçeleme yoktur<sup>128</sup>. Kısaca, vergi kanunu, vergiyi doğuran olayı özel hukukun kalıp ve şekillerine dayalı olarak tanımlamış olmalıdır<sup>129</sup>.

b) Özel hukukun düzenleme imkânlarının kötüye kullanılması: Özel hukukun düzenleme imkânlarının uygun, makûl, münasip, ölçülü bir şekilde kullanılmaması, esas itibarıyla kötüye kullanma teşkil edecektir<sup>130</sup>. Bu bakımdan özel hukukun kavram ve kurumları kötüye kullanılmamışsa, peçelemeden söz edilemeyecektir.

<sup>119</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 338; TUNCER, III, s. 1.

<sup>120</sup> Bkz. KARAKOÇ, s. 167.

<sup>121</sup> Bkz. KANETİ, s. 49.

<sup>122</sup> Bkz. AKKAYA, s. 96.

<sup>123</sup> KANETİ, s. 49; AKKAYA, s. 96; KARAKOÇ, s. 170; TUNCER, III, s. 2; YILMAZ, s. 1777; TAYLAN, s. 29; “Bir vergi kanununun emredici bir hükmünün men ettiği amaca bu hükmün uygulamasını ortadan kaldırarak başka bir yoldan erişmek istenildiği takdirde yapılan işlem kanuna karşı hiledir”. TUNCER, III, s. 4; ÇÖLGEZEN, Vergi Kaçakçılığı, s. 75.

<sup>124</sup> AKKAYA, s. 96.

<sup>125</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 28; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 338.

<sup>126</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 28; KANETİ, s. 49-50.

<sup>127</sup> AKKAYA, s. 97 vd.; KANETİ, s. 49 vd.; YILMAZ, s. 1765-1766.

<sup>128</sup> AKKAYA, s. 97.

<sup>129</sup> KANETİ, s. 50.

<sup>130</sup> AKKAYA, s. 99; TUNCER, III, s. 2.

Özel hukuk şekillerine kendi nitelikleri sebebiyle değil de, onlardan kaynaklanan iktisadî sonuçlar dolayısıyla başvurulmuş olmalıdır. Amaç, sonuçla karşılaştırıldığında, işlemin olağan dışı, doğal akışa aykırı, yapay, iktisadî açıdan anlamsız, gereksiz yere karmaşık olarak değerlendirilmesi, kötüye kullanmanın belirtileridir<sup>131</sup>.

e) Vergi bakımından çıkar sağlanması: Peçeleden bahsedebilmek için yapılan işlem sonucunda, vergi bakımından bir çıkar elde edilmiş olması şarttır. Bu, vergi borcunun doğumunun engellenmesi şeklinde olabileceği gibi, vergi kolaylığından yararlanılması şeklinde de ortaya çıkabilecektir<sup>132</sup>.

d) Vergiyi dolanma kastının varlığı: Bu unsur (kastın arınıp aranmayacağı) hakkında doktrinde bazı tartışmalar olsa da<sup>133</sup>, peçelemenin diğer unsurları da göz önüne alındığında, vergiyi dolanma kastının peçelemenin temel bir unsuru olduğu anlaşılmaktadır. Özel hukuk imkânlarının kötüye kullanılmasının temel sebebi zaten vergi ile ilgili bir çıkar sağlamaktır. Bu da ancak vergi kanunları hükümlerinin dolanılması ile mümkün olabilecektir. Kişiler kanunun öngördüğü sonuca, özel hukuk işlem ve kurumlarını kanunun öngörmediği şekilde – vergiyi dolanma kastıyla – gerçekleştirecek ulaşmaktadırlar.

Vergi hukukunda peçelemenin varlığı halinde gerçekleşen olay yerine varsayımsal olay ikame edilmektedir<sup>134</sup>.

## 2. Muvazaa ile Peçelemenin Karşılaştırılması

### a. Ortak Özellikleri

Peçelemenin ana hatlarıyla muvazaa kavramıyla benzerlik gösterdiği doktrinde kabul edilmektedir. Buna göre muvazaada tarafların gizledikleri (gerçek) iradeleri ile görünürdeki (açıkladıkları) iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk vardır<sup>135</sup>. Bu husus Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararında da benzer şekilde ifade edilmiştir: "*Vergi mükellefleri özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere "peçeleme sözleşmeleri" adı verilir. Peçeleme borçlar hukukunun muvazaa kavramı ile benzerlik gösterir. Her ikisinde de gerçek irade ile açıklanan arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır*"<sup>136</sup>.

Hem peçelemde hem de vergi hukukunda muvazaada aldatma kastı mevcuttur. Yine her ikisinde de aldatılmaya çalışılan esas itibarıyla vergi idaresidir<sup>137</sup>. Doktrinde de bir özel hukuk işleminin muvazaa ya da peçeleme olarak nitelendirilmesinin sonuç itibarıyla vergi hukuku bakımından bir farklılık göstermeyeceği, çünkü her iki durumda da vergilemede gerçek iktisadî sonuçların esas alınacağı belirtilmektedir<sup>138</sup>. Hem muvazaalı işlemler hem de peçeleme sözleşmeleri yapıldıkları andan itibaren geçersizdir<sup>139</sup>.

### b. Farkları

Peçeleme ile muvazaa arasındaki temel farklar ana hatlarıyla şu şekilde belirtilebilir:

<sup>131</sup> Bkz. KANETİ, s. 50.

<sup>132</sup> "Kanımızca da peçelemenin doğası gereği, yükümlünün aleyhine vergisel sonuç doğuran özel hukuk işlemlerinde peçelemenin varlığından söz edilemez". AKKAYA, s. 100-101.

<sup>133</sup> AKKAYA, s. 101.

<sup>134</sup> AKKAYA, s. 102.

<sup>135</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 28.

<sup>136</sup> Dş.VDDGK. 06.12.1996 gün ve E. 1996/320, K. 1996/410, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com>

<sup>137</sup> GÜNDOĞDU, Muvazaa ve Peçeleme, s. 3.

<sup>138</sup> AKKAYA, s. 103.

<sup>139</sup> GÜNDOĞDU, Muvazaa ve Peçeleme, s. 4.

Ekonomik yaklaşımının uygulanmasının sonuçları her iki durum bakımından da farklıdır. Muvaza ve peçelemenin her ikisinde de, ekonomik yaklaşımdan hareket edilerek, işlemin gerçek iktisadi sonuçları ele alınmaktadır. Ancak muvazaada hukuk uygulayıcısının görevi sadece gerçek ekonomik nitelik ve mahiyeti saptamak ve saptadığı olayı nitelenmekten ibarettir. Buna karşın peçelemde, hukuk uygulayıcısı bütün bu belirleme ve nitelenmelere ilaveten, somut maddi olay yerine vergilemede esas tutulacak varsayımsal olayı da belirlemek zorundadır<sup>140</sup>. Dolayısıyla muvazaalı ve peçelemeli işlemlerin tespiti halinde ekonomik yaklaşım sonucu yapılacak işlemler farklılık göstermektedir.

**Peçelemde** taraf veya tarafların yapmak istedikleri işlem (gerçek işlem[gerçek iradeleri]) ile yaptıkları işlem aynıdır. Dolayısıyla sadece tek bir işlem söz konusudur. Taraflar özel hukuk bakımından geçerli olan hukuki şekli, görünürdeki biçimiyle seçip istemişlerdir. Ancak vergi hukukunda **muvazaada** tarafların yapmak istedikleri işlem (gerçek işlem[gerçek iradeleri <bu bağlamda örneğin hiç işlem yapmak istememeleri>]) ile yaptıkları işlem (görünürdeki işlem) birbirinden farklıdır<sup>141</sup>.

Muvazaada görünürdeki işlem geçersizdir. Gerçek (gizli) işlem ise, geçerlilik şartlarına sahipse geçerli kabul edilmektedir. Oysa peçelemde yapılan tek işlem (veya bazen birden fazla ama ayrı ayrı işlem), görünüşteki şekliyle taraflarca istenmiş olup özel hukuk bakımından geçerli bir işlemdir<sup>142</sup>. Bu itibarla, görünürdeki şekil ve gerçek içeriği birbirinden farklı işlemler de muvazaadan bahsedilebilirken, peçelemde tek işlem vardır ve irade özgürlüğünün vergiye ilişkin bir takım sonuçlar elde edebilmek için bu işlemin kötüye kullanımı söz konusudur<sup>143</sup>. Dolayısıyla peçelemde ortaya konan şekil (işlem) ile irade arasında farklılık yoktur<sup>144</sup> ancak seçilen şekil normal kullanımı dışında kötüye kullanılmıştır.

Muvazaanın sadece vergiye ilişkin sonuçlar doğurması, vergi hukukunu ilgilendirmektedir. Oysa peçeleme vergi hukukuna has bir kavramdır<sup>145</sup>.

Muvazaada görünürdeki işlem hem özel hukuk hem de vergi hukuku bakımından geçersizdir. Hâlbuki peçeleme işlemleri sadece vergi hukuku bakımından geçersizdir, özel hukuk bakımından geçerlidir<sup>146</sup>.

Muvazaalı sözleşme mutlak batıldır, vergi idaresi dâhil aldatılan kişilerce her zaman ileri sürülebilir. Peçeleme ise vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri dikkate alınmak suretiyle sadece vergi idaresi tarafından ileri sürülüp ortaya çıkarılabilir<sup>147</sup>. Elbette örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı gibi kanunî karine olarak kabul edilen peçelemelerde<sup>148</sup> ise vergi idaresinin bunu ayrıca ileri sürmesine gerek yoktur.

Muvaza ile peçeleme arasında farklar bu şekilde belirtilmesine rağmen, her iki müessese arasındaki sınırın tam ve net olarak çizilebilmesinin neredeyse imkânsız olduğu doktrinde belirtilmektedir. Bu duruma doktrinde

<sup>140</sup> AKKAYA, s. 103.

<sup>141</sup> Bkz. AKKAYA, s. 103; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 29; ŞENYÜZ, s. 87; YILMAZ, s. 1777; "Muvazaada genellikle ulaşılmak istenen hedefe (vergisel çıkar sağlama) gerçekte yapılmak istenen işlemin dışında bir işlemle ulaşılar. Dış dünyaya görünüşteki işlem yansıtılır. Peçelemde ise yapılan ve yapılmak istenen işlem aynıdır. Yapılan işlem özel hukuk bakımından geçerlidir. Vergisel çıkara değişik içerik ve biçimde bir veya birden fazla özel hukuk işlemiyle ulaşılar". AKKAYA, s. 105.

<sup>142</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 29; AKKAYA, s. 104, 105; "Muvazaalı sözleşmelerde gizlenen işlemin saklanması temel amaçtır. Peçelemde saklamak bir yana yararlanmak üzere kullanılması normaldir". ŞENYÜZ, s. 87; "Muvazaalı sözleşme, gizlenen sözleşmenin gün ışığına çıkışını önleyebilmek için yapılan sözleşmedir. Peçeleme sözleşmelerinde bir sözleşmeyle bir başka sözleşmenin gizlenmesi söz konusu olmayıp, gizlenen vergiyi doğuran olayın sonuçlarıdır". YILMAZ, s. 1778; TUNCER, III, s. 2.

<sup>143</sup> AKKAYA, s. 83; ŞENYÜZ, s. 87.

<sup>144</sup> ŞENYÜZ, s. 87.

<sup>145</sup> ŞENYÜZ, s. 87; YILMAZ, s. 1776; BATUN, s. 114.

<sup>146</sup> ŞENYÜZ, s. 88; AKKAYA, s. 105.

<sup>147</sup> ŞENYÜZ, s. 89; Karş. YILMAZ, s. 1778; BATUN, s. 114.

<sup>148</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 27.

verilen örneklerdeki iç içe geçmiş haller delil olarak gösterilmektedir<sup>149</sup>. “Peçeleme ve muvazaalı işlemin taraf veya taraf iradelerin de kapsar biçimde bir bütün olarak kavranamaması ve özel hukukun düzenleme olanaklarının ne zaman kullanıldığı konusundaki belirsizlik” ler bu iki müessesenin sınırlarının belirlenmesindeki güçlüğüün sebebidir<sup>150</sup>.

Bir annenin oğluna yapacağı büyük miktar bağışlamayı Veraset ve İntikal Kanunu’ndaki istisna hükümlerini dikkate almak suretiyle, tek bir bağışlama yerine istisna haddinden aşağıda kalacak şekilde birden fazla bağış halinde yapması, bazı yazarlarca peçeleme olarak kabul edilmektedir. Çünkü bağış işlemi kanunun emredici hükmüne aykırı olarak yapılmıştır<sup>151</sup>. Buna karşı olan görüşe göre ise yapılan işlem muvazaalıdır. Çünkü gerçek bağışlama iradesi, yapılan birden çok bağışlama işleminin toplamıdır. Gerçekleştirilen (görünürdeki) işlem ise, birden çok bağışlama işlemidir (örnekte beş ayrı bağışlama)<sup>152</sup>.

Benzer şekilde para faizsiz-ev kirasız şeklinde karma sözleşme yapılması halinde, bir görüşe göre peçeleme bulunmaktadır<sup>153</sup>. Ancak burada gerçek iradelerin gizlendiğinden bahsedilebilir. Buna göre tarafların gerçek iradesi faiz ve kira almaktır. Hâlbuki görünürdeki bir işlemle karşılıklı olarak faiz ve kira alınmaması öngörülmüştür. Bu itibarla burada muvazaa vardır<sup>154</sup>.

Örtülü kazanç dağıtımında da bazı durumlarda muvazaa söz konusu olabilmektedir. Kişiler emsale uygun bedel dışında kendi aralarında geçerli bedel de belirleyebilmektedir. Ancak tarafların arasında gizli bedel belirlemeleri ihtimali dışında, örtülü kazanç dağıtımı ile muvazaa birbirinden farklıdır<sup>155</sup>.

Kişilerin emsal kira bedeli dışında kalmalarına yönelik çabalarında ise muvazaa söz konusudur. Binaların mesken olarak kira verilmesinde, usul, fûru ve kardeşler dışındaki kiralamalarda emsal kira bedeli esası uygulanacaktır (GVK md. 73). Oğlun amcasına evini kiraya vermesi halinde emsal kira bedeli üzerinden vergi ödemesi söz konusudur. Bunun için oğul evini babasına, baba da kardeşine (amcaya) evini tahsis ettiğinde vergi ödenmeyecektir. Burada yapılan tek işlem (kiralama) kanun hükmünü dolanmak için yapıldığından peçeleme söz konusu olacaktır. Kişilerin iradeleri ile görünürdeki işlem arasında uygunluk bulunmaktadır.

Nisbi muvazaa ile peçeleme arasındaki farkı ortaya koyabilmek için tarafların iradelerine bakılması gerektiği yönünde bir görüş de vardır. Buna göre, tarafların yaptıkları sözleşme (nisbi muvazaa açısından görünürde sözleşme), tarafların iradelerini karşılamıyorsa, ona aykırıysa muvazaa; yok eğer tarafların iradelerine uygunsa peçelemeden söz edilir. Bu itibarla muvazaada yapılan işlemin araç niteliğinde olduğu, peçelemede ise işlemin gerçek iradeyi yansıttığı, amaç niteliğini haiz olduğu belirtilmektedir<sup>156</sup>.

Peçeleme ve muvazaa her ne kadar vergi kanunlarını dolanmak maksadıyla yapılıyorsa da, bunların tam olarak nitelendirilmesi gerekir. Bunun için de tarafların yaptıkları işlemin gerçek iradelerine uygun olup olmadığının tespiti şarttır. Buna göre peçelemede yapılan işlem gerçek irade ile örtüşmektedir. Oysa muvazaada yapılan işlem kişilerin gerçek iradelerini yansıtmamaktadır.

<sup>149</sup> AKKAYA, s. 104; AKMAN, s. 34.

<sup>150</sup> AKKAYA, s. 104-105.

<sup>151</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 26.

<sup>152</sup> AKKAYA bu işlemin yine de peçeleme olarak da savunulabileceğini, çünkü irade muhtariyetinin aynı sözleşmenin parçalar halinde yapılmasını engellemeyeceğini belirtmektedir. Bu halde bağışın parçalara bölünerek yapılması, özel hukuk şekillerinin kötüye kullanılması olarak kabul edildiği ölçüde peçeleme oluşturmaktadır. Bkz. AKKAYA, s. 104.

<sup>153</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 25.

<sup>154</sup> TUNCER, II, s. 6-7; AKMAN, s. 36.

<sup>155</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. BATUN, s. 115-116.

<sup>156</sup> AKMAN, s. 35.

## SONUÇ

Özel hukuk kavram ve kurumları vergi hukukunda da uygulama alanı bulabilmektedir. Bu kavramlardan birisi de muvazaadır. Muvazaa kavramı da vergi hukukunda kullanılmaktadır. Bu bakımdan muvazaanın çeşitleri, unsurları kural olarak vergi hukukunda da geçerlidir.

Vergi hukukunun kendine has özelliklerinin de dikkate alınması gereklidir. Bu itibarla muvazaanın vergi hukukunda dikkate alınması için mutlaka vergiye ilişkin sonuç doğurmaya yönelik olması gereklidir. Bu sonuç doğrudan olabileceği gibi, dolaylı da olabilmektedir. Dolaylı sonuç doğuranlar da vergi hukukunun inceleme alanına girer. Bu yüzden vergi hukukunda muvazaadan bahsedebilmek için muvazaanın unsurları içinde yer alan üçüncü kişileri aldatma kastının vergi idaresini aldatmaya yönelik olarak da geniş şekilde anlaşılması gerekir. Vergi idaresini aldatma kastı ön planda olabileceği gibi, üçüncü kişileri aldatmanın yanı sıra vergi idaresinin de aldatılması talî olarak da hedeflenebilir.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi de muvazaada dikkate alınmalıdır. Muvazaalı işlemler, ekonomik yaklaşım ilkesi uyarınca tespit edilip geçersiz sayılacaktır. VUK'un 3/B maddesinde "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" şeklinde ifadesini bulan ekonomik yaklaşım, muvazaalı işlemler bakımından da çok büyük bir önem arz etmektedir.

Muvazaa kavramı vergi hukukundaki peçeleme kavramıyla büyük benzerlik göstermektedir. Her ikisinde de vergi kanunu hükümlerinin dolanılması ve vergiye ilişkin çıkar elde edilmesi amacı söz konusudur. Ancak bu sonuca farklı şekillerle ulaşılmaktadır.

Peçeleme ve muvazaa her ne kadar vergi kanunlarını dolanmak maksadıyla yapılıyorsa da, bunların tam olarak nitelendirilmesi gerekir. Bunun için de tarafların yaptıkları işlemin gerçek iradelerine uygun olup olmadığının tespiti şarttır. Buna göre peçelemelerde yapılan işlem gerçek irade ile örtüşmektedir. Oysa muvazaada yapılan işlemin kişilerin gerçek iradelerini yansıtmamaktadır.

Peçeleme ve muvazaa arasında temel fark, gerçek irade ile yapılan işlemin (görünürdeki işlemin) uygun olmadığıdır. Muvazaada yapılan görünürdeki işlem, tarafların gerçek iradesini yansıtmamaktadır. Nisbi muvazaada ayrıca bir gizli işlem de vardır. Bu gizli işlem kişilerin gerçek iradesini yansıttığı için, görünürdeki işlem geçersiz sayıldığında bu gizli işlem esas alınacaktır. Peçelemelerde ise tek bir işlem yapılmaktadır. Bu yapılan işlem (ya da ayrı ayrı yapılan birden fazla işlemler) ise tarafların gerçek iradelerine uygundur. Ancak yapılan işlem özel hukuk kurum ve kurallarının -vergiye ilişkin çıkar sağlanması maksadıyla- normal kullanımları dışında kötüye kullanılmasını teşkil etmektedir. Bu itibarla yapılan işlem özel hukuk bakımından geçerli olsa da vergi hukuku bakımından geçersiz olmaktadır.

## KAYNAKÇA

**AKINCI**, Şahin, Borçlar Hukuku Bilgisi, Genel Hükümler, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Hükümlerine göre Hazırlanmış 5. Baskı, Konya 2011.

**AKKAYA** Mustafa, Vergi hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.

**AKMAN** Şefik Taylan, "Vergi Hukukunda "Peçeleme" Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi", Ankara Barosu Dergisi, Yıl 66, S. 3, 2008, s. 26-48.

**ANTALYA**, Gökhan, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 2012.

- AYAN**, Mehmet, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Hükümlerine göre Hazırlanmış 7. Baskı, Konya 2012.
- BATUN** Mehmet, "Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım ve Muvazaa", Vergi Dünyası, S. 344, Nisan 2010.
- ÇÖLGEZEN** Övül, "Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi", Vergi Dünyası, S. 346, Haziran 2010.
- ÇÖLGEZEN** Övül, "Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçım ve Vergi Planlaması", Vergi Dünyası, S. 347, Temmuz 2010.
- EREN**, Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 2012.
- ESENER**, Turhan, Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler, İstanbul 1956.
- GÜNDOĞDU** Burhan, "Muvazaa I – Özel Hukukta Muvazaa", Vergi Dünyası, S. 287, Temmuz 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr>. (Muvazaa-I).
- GÜNDOĞDU** Burhan, "Muvazaa II – Vergi Hukukunda Muvazaa", Vergi Dünyası, S. 288, Ağustos 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr>. (Muvazaa-I).
- GÜNDOĞDU** Burhan, "Muvazaa ve Peçeleme", Yaklaşım, S. 193, Ocak 2009, <http://www.yaklasim.com>.
- KANETİ** Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.
- KARAKOÇ** Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2011.
- KILIÇOĞLU**, Ahmet, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 2012.
- OĞUZMAN**, M. Kemal / **ÖZ**, M. Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 2010.
- ÖNCEL** Muallâ/**KUMRULU** Ahmet/**ÇAĞAN** Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- REİSOĞLU**, Sefa, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 2011.
- SCHWARZ**, Andreas B., Borçlar Hukuku Dersleri, C. I, İstanbul 1948 (Çev. Bülent DAVRAN).
- ŞENYÜZ** Doğan, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım yayınları, Ankara, Kasım 2002.
- ŞENYÜZ** Doğan/**YÜCE** Mehmet/**GERÇEK** Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa 2013.
- TEKİNAY**, Selahattin Sulhi/ **AKMAN**, Servet/ **BURCUOĞLU**, Haluk/ **ALTOP**, Atilla, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul 1993.
- TUNCER** Selahattin, "Vergi Hukukunda Muvaza", Yaklaşım, S. 80, Ağustos 1999, <http://www.yaklasim.com>, (I).
- TUNCER** Selahattin, "Vergi Hukukunda Muvazaa II", Yaklaşım, S. 81, Eylül 1999, <http://www.yaklasim.com>, (II).
- TUNCER** Selahattin, "Vergi Hukukunda Muvazaa III", Yaklaşım, S. 82, Ekim 1999, <http://www.yaklasim.com>, (III).
- Von TUHR**, Andreas/ **PETER**, Hans, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Band I, 3. Aufl. Zürich 1979.
- YILMAZ** Elif, "Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, Yıl 2013, S. 1-2, s. 1757-1781.

**Room:** İbrahim Gül

**Chair:** Prof. Dr. Süleyman YALMAN

1. *“Problems in Transition Economies: Central Asian Countries”*

Bülent AÇMA, Assoc. Prof. Dr. Anadolu University, Economy Faculty, Eskişehir / TURKEY  
Kübra YENİŞEN, B.S Student, Anadolu University Economy Department, Eskişehir / TURKEY

2. *“Collusion (Simulation) in Tax Law”*

Mahmut KİZİR, Asst. Prof. Dr. Mevlana University Law Faculty, Konya / TURKEY  
Ümit Süleyman ÜSTÜN, Asst. Prof. Dr. Selçuk University Law Faculty Konya / TURKEY

3. *“Occupational Safety Expertise in the Occupational Health and Safety Law”*

Yalçın BOSTANCI, Asst. Prof. Dr. Mevlana University Law Faculty, Konya / TURKEY

### Special Presentation

**Room:** Hekimoğlu

**Subject:** “Investment Opportunities at Kazakhstan”

**Presenter:** Bilal YEŞİLTAŞ, Foreign Trade Expert, General Directorate of Imports, Ministry of Economy, Ankara / TURKEY

---

**LUNCH BREAK: 12:30 – 14:00**

---

---

**SESSION II: 14:00 – 15:00**

---

### Modern Management - Human and Information

**Room:** 201

**Chair:** Assoc. Prof. Dr. Filiz KADI

1. *“What is The Envisioned Future of Azerbaijan Companies? The Case of CCI (Chamber of Commerce and Industry)”*

Sümevra Alpaslan DANİSMAN, PhD, Mevlana University, Management Department, Konya /TURKEY

Ayşe KOCABACAK, PhD, Mevlana University, Management Department, Konya /TURKEY

2. *“The Importance of Establishing Knowledge Bank between the Universities of Turkey and Azerbaijan Aimed at Increasing the Potential of Mutual Investment”*

Uğur Arif BÖLEK, Vice Rector, Qafqaz University, Baku, AZERBAIJAN

Berrin BÖLEK, Lecturer, Qafqaz University Faculty of Economic and Administrative Sciences, Department of Public Administration, Baku, AZERBAIJAN

3. *“Human Resources Development in The Region: The Experience of Near and Far Abroad”*