

PEÇELEME İLE MUVAZAANIN NİTELİĞİ VE ARASINDAKİ FARKLAR



Doğan ŞENYÜZ*

I- GİRİŞ

Mükelleflerin durumlarına uygun vergiye ulaşabilmek, ancak kanunların doğru yorumlanıp uygulanmasıyla mümkündür. Kanuni düzenlemelerin yorumlanmasında mükellefler, bazen kanunun amaçladığı sınırları aşan yorum yapma eğiliminde bulunabilmektedirler. Bir başka ifadeyle, mükelleflerin vergi kanunlarını, amacı dışında ve vergiyi dolanmaya yönelik davranışlara zemin olarak kullanılmaları söz konusu olabilir. Bu tür bir kullanıma ise vergi hukukunun kayıtsız kalması düşünülemez. Nitekim vergi hukukunda yorumun, kanunun amacını ve özün önceliğini ön planda tutan bir anlayışla yapılması gerektiği yönünde düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenleme vergi hukuku literatüründe “ekonomik yaklaşım” olarak ifadesini bulmaktadır.

Vergi hukukunda “ekonomik yaklaşım” ilkesine VUK’un 3/B-1 maddesinde yer alan “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerinin gerçek mahiyeti esastır*” normu ile ulaşılmaktadır. Bu hükümle, vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın saptanmasında iktisadi gerçeğin ön planda tutulması ifade edilir. İktisadi gerçeğin ön plana çıkartılmasındaki neden işlemin gerçek durumunu esas alan maddi boyutunun onun hukuki veya şekli görünüm veya görünümlerinden önemli olduğudur. Buradan hareketle, özün önceliği noktasından özü bulup ortaya çıkartmak esas amaçtır. Mevcut haliyle ekonomik yaklaşım amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü özel bir yorum yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yorum yöntemiyle gerçek iktisadi ilişkinin çeşitli hukuki kılıflar kullanılarak gizlenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen bunların gizlenmesine veya üzerinin örtülmesine yönelik amaç ve buna ilişkin davranışların ortaya çıkartılması ekonomik yaklaşımla mümkün olmaktadır.

Vergi hukukunda amaçsal yorumun yapılması çabaları sonuçta vergi hukukuna peçeleme adı verilen bir müesseseyi kazandırmıştır. Aynı konuda yararlanılabilecek müesseselerden biri de işlemlerin iç (gizlenen, gerçek) iradelere göre kurulmuş sayılmasına imkân veren özel hukukun bir kurumu olan muvazaa müessesesidir.

* Prof. Dr., Uludağ Üniv. İİBF, Maliye Bölümü Başkanı

Bu yazının konusu vergiyi doğuran olayın ortaya çıkartılmasında kullanılabilen her iki müessesenin aralarındaki farkları ortaya koymaktır. Böylelikle, belki de aynı amaca hizmet etmeleri nedeniyle aynı şeylermiş gibi yapılan algılamalara da ışık tutulması düşünülmektedir. Konu öncelikle peçeleme ve muvazaa kavramlarına kısaca yer verilmek ve sonra karşılaştırma yapılmak suretiyle ele alınacaktır.

II- PEÇELEMENİN NİTELİĞİ

Uygulamada, mükelleflerin özel hukuk biçimlerinin olağan kullanımları dışına çıkarak vergi ziyai yaratarak vergi kaçırma yoluna gitmeleri yaygınca karşılaşılan durumlardandır. Mükelleflerin vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötü kullanmalarına “peçeleme”, bu eylemi esas alan işleme de “peçeleme işlemi” denir. Mevzuatımızda peçeleme kavramına ve peçeleme sözleşmelerine yer verilmemiştir. Peçeleme kavramını literatür tarafından üretilmiştir.

Peçeleme işlemi ile yapılmak istenen gerçek iktisadi ilişkinin üzerinin örtülerek gizlenmeye çalışılmasıdır. İşlemlerde peçeleme yapılmasıyla esasen vergiyi doğuran olayın gizlenmesi amaçlanır. Peçeleme işlemlerini içeren sözleşmeler özel hukuk açısından geçerli olmasına rağmen vergilendirmede gizlenen iktisadi sonuçlar dikkate alınır. Bir başka ifadeyle peçeleme işleminin var olduğu ortam-

da, gerçekleşen olay yerine vergiyi dolanma amacı olmasaydı nasıl bir sözleşme yapılacağı idi ise, onun yapıldığı varsayımıyla vergilendirme yoluna gidilir. Yani, vergiyi doğuran olay açısından gerçekleşenin yerine ikame edilen işlem vergi idaresine gerçekmiş gibi gösterilmeye çalışılır. Vergi idaresi de işlemde peçeleme olduğunu tespit ederse bu defa peçelenen işlemi vergilendirmeye esas alır.

O halde kişilerin aralarında yaptıkları sözleşmelerde peçelemenin olup olmadığına ekonomik yaklaşım sonucunda ulaşılabilmektedir.

Örnek: (A) sahip olduğu binasını (B)'ye ivazsız kullandırmış ve (B) de (A)'ya belirli bir miktar faizsiz borç para vermiş olsun. Taraflar arasındaki bu ilişki süreklilik arz ediyorsa karşımıza “para faizsiz - ev kirasız” ilişkisi çıkar. Normal şartlarda (A)'nın sağladığı bina kullandırmadan dolayı (B)'den kira, (B)'nin de verdiği paradan dolayı (A)'dan faiz alması gerekir. Sözleşmelerin olağan kullanım biçimleri bunlardır. Böyle davranmayarak karşılıklı menfaatleri denkleştirip, gizleyerek elde edilen gelire bağlanan vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini önlemiş görünmektedirler. Ekonomik yaklaşımla burada peçeleme olduğu sonucuna varılacak, sonra alınmayan kira ve faiz için vergilendirme yoluna gidilebilecektir.

III- MUVAZAANIN NİTELİĞİ

Mevzuatımızda peçeleme ile karıştırılmaya müsait bir kavram vardır. O da, tamamen özel hukukun bir müessesesi olan ve Borçlar Kanunu'nun 18. maddesinde yer verilen muvazaa'dır.

Muvazaa, yapılacak bir işlemdeki iradelerde iki taraflı yaratılan uyumsuzluk halidir. Tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla görünürde beyan ettikleri iradeleri ile gerçek iradeleri arasındaki uyumsuzluğa muvazaa ve bu konuda yapılan işleme de muvazaalı işlem denir. O halde kısaca ifade etmek gerekirse muvazaalı işlem tarafların gerçek iradelerine uymayan işlem olmaktadır. Her iki taraf da iradeleri ile irade beyanları arasındaki uyumsuzluğu bilmekte ve bu hususu isteyerek yaratmaktadırlar.

Taraflar gerçekte ortaya koymak istemedikleri bir (görünürde) iradeyi üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçekmiş gibi gösterirken görünürdeki işlemin geçerli olmayacağı konusunda anlaşılırlar. Muvazaalı sözleşme geçerli kabul edilmez ve taraflar arasında borç ilişkisi doğurmaz.

Muvazaanın mutlak ve nispi muvazaa olmak üzere iki türü bulunur.

Mutlak muvazaa, tarafların aralarında gerçekte hiçbir sözleşme yapmadıkları halde dışarıya karşı sözleşme yapmış gibi gösterilmesi ve bu sözleşmenin tarafları bağlamayacağı konusunda anlaşmaları halidir. Mutlak muvazaada görünürde bir hukuki işlem varken

gerçek işlem yoktur. Yani, var olmayan bir sözleşmenin varmış gibi gösterilmesi olup, tarafların görünürdeki sözleşmenin sonuç doğurmayacağı konusunda da anlaşmış bulunmalarıdır. Mutlak muvazaa halinde işlem tek olup o da görünürdeki sözleşmedir.

Nispi muvazaada taraflar gerçekte bir sözleşme yaparlar fakat bunu saklayarak dışarıya yaptıklarından farklı bir sözleşme yapmış görünürler. Bu nedenle nispi muvazaada biri görünürde (muvazaalı sözleşme), diğeri gizli olmak üzere iki sözleşme bulunur. Bunlardan biri tarafların gerçek iradelerine uygun sözleşme, diğeri bu sözleşmeyi gizlemek amacıyla yapılan sözleşmedir. Görünürdeki sözleşmeyle gerçek sözleşme gizlenir. Tarafların gerçek iradelerine uymayan görünürdeki sözleşme muvazaalı işlem olarak nitelendirilir.

IV- PEÇELEME İLE MUVAZAA-NIN FARKLILIKLARI VE KARŞILAŞTIRILMASI

- Muvazaa özel hukuk müessesesi iken, peçeleme vergi hukukunun bir müessesesidir.

- Muvazaada (nispi muvazaada) gizlenen ve görünürde olmak üzere iki işlem vardır. Peçelemede de iki işlem varmış gibi algılanılmasına rağmen tek işlem vardır. Bu işlem iktisadi sonucu gizleyecek şekilde hukuksal kılıklandırma kullanılarak yapılan işlemdir.

- Muvazaada (nispi muvazaa) görünürdeki sözleşmenin yapılması taraf-

larca arzulanmaz, yapılması arzulanan sözleşme gizlenen sözleşme olup bunun saklanması temel amaçtır. Peçeleme sözleşmesinde seçilen hukuki biçim saklanmaz, yapıldığı şekliyle ve açıkça kullanılması taraflarca arzulanır.

- Muvazaada sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleri ile görünürdeki iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk vardır. Peçeleme sözleşmesinde ise iradeler arasında uygunsuzluk bulunmaz. Peçeleme sözleşmesinde ortaya konan irade ile ortaya konmak istenen irade arasında fark yoktur, aynıdır.

- Muvazaalı sözleşmeler vergiyi bertaraf etmek amacıyla yapılabileceği gibi, bu amacı taşımaksızın da yapılabilir. Oysa peçeleme sözleşmesi sadece vergiyi dolanmak amacıyla yapılır.

- Muvazaada görünürdeki işlem hem özel hukuk, hem de vergiyi dolandığı biçimiyle vergi hukuku açısından başlangıçtan itibaren geçersizdir. Peçeleme sözleşmeleri ise özel hukuk açısından geçerli vergi hukuku itibarıyla geçersizdir.

- Muvazaa halinde yaratılan görünürde sözleşmenin amacı başkalarını yanıltmak olup, tüm unsurları tamam olan sözleşmedir. Gizlenen sözleşme taraflar arasında önceden kararlaştırılmış sözleşmedir. Muvazaalı sözleşme gizlenen sözleşmenin gün ışığına çıkışını önleyebilmek için yapılan sözleşmedir. Peçeleme sözleşmelerinde bir sözleşmeyle bir başka sözleşmenin gizlenmesi söz konusu olma-

yıp, gizlenen vergiyi doğuran olayın sonuçlarıdır.

- Muvazaalı sözleşmeler mutlak butlanla batıl olduklarından her zaman muvazaalı oldukları iddia edilebilir. Peçeleme iddiası, ancak vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri dikkate alınarak ileri sürülebilirse sonuç alınabilir.

- Muvazaayı aldatılan -vergi idaresi dahil- kişiler ileri sürülebilirken, peçeleme vergi idaresine karşı yapıldığından vergi idaresi tarafından ileri sürülebilir.

V- SONUÇ

Vergi hukukunca belirlenen ilişkiler her gün hayatımıza biraz daha girmektedir. Bunları anlamlandırmada ve vergi hukuku açısından sonuçlarını ortaya koymada yapılacak yorumun önemli bir yeri vardır. Yorumla amaçlanan kanunun amacının ortaya çıkarılmasıdır. Vergi hukukunda önemli yorum normlarından biri ekonomik yorumdur. Ekonomik yorum konusundaki çabalar adını literatüre borçlu olduğu peçeleme kavramını ortaya çıkartmıştır. Peçeleme farklı bir durumu ifade etmekle beraber özel hukuktaki muvazaa kavramına benzer yanları bulunmaktadır. Bu benzerlikler peçeleme ile muvazaanın aynı şeyler gibi algılanmasına ve hatta birbiri yerine kullanılmasına yol açmaktadır. Oysa yukarıda maddeler halinde belirtildiği üzere her iki kavramın ifade ettiği hukuki durumlar farklılık arz etmektedir.