

# VERGİ HUKUKUNDA YORUM NORMLARI VE EKONOMİK YAKLAŞIM

*Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ\**

*Vergi hukukundaki kanunilik ilkesi yorum konusunda daha titiz davranulmasını öngören bir ilke olarak hareket alanını belirlemektedir. İkincil mevzuatın da kanunilik ilkesine uygun bir yorum yaklaşımı içinde olması gerekir. Ekonomik yoruma izin veren vergi hukukunun bu özelliği amaçsal yorumda sınırsızlık olarak değerlendirilemez. Ekonomik yorum kendi içinden adını literatüre borçlu olduğu peçeleme kavramını ortaya çıkartmıştır. Peçeleme farklı bir durumu ifade etmekle beraber özel hukuktaki muvazaa müessesesinden ayrılır.*

Bir kanun hükmünün gerçekte ne demek istediğini nasıl bir düzenleme öngördüğünü belirlemek için yapılan çabalar genel olarak yorumlama faaliyeti olarak nitelendirilir. Bir hukuk kuralının yorumunun anlam ve kapsamının belirlenerek ne demek istediği noktasında gerçek iradesinin ortaya çıkartılmasıdır. Kanun hükümleri yürürlükte buldukları sürece; konular hukuksal yorumlarla çözümlenebilir.

Özellikle ülkemiz açısından mevzuatın sürekli değişim içinde olması nedeniyle yargı kararlarının kökleşmesine izin vermeyen vergi hukuku gibi hukuklar açısından yorumun önemi daha da artmaktadır. Her düzenlemenin bir yorum faaliyetini gerektirdiği düşünülürse, kurallarda sıklıkla değişiklik yapılması yorum faaliyetini sürekli hale getirir.

Bu yazıda kısaca vergi hukukunun yoruma ilişkin düzenlemelerine yer verilecektir.

*(\*) Uludağ Üniversitesi, Mali Hukuk Öğretim Üyesi*

### A. VERGİ HUKUKUNDA YORUM NORMLARI

Vergi hukukunun yorumuna ilişkin izlediği yöntemin ne olduğunu Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde bulmaktayız.

VUK'un "vergi kanunlarının uygulanması" kenar başlıklı 3. maddesinde "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantıları göz önünde tutularak uygulanır*" ifadesine yer verilmiştir.

Belirtilen hükümle vergi hukukunda hem lafzı, hem tarihi, hem sistematik, hem de amaçsal yorum yöntemlerine göre yorum yapılmasına yer verildiği görülmektedir. Yukarıdaki hükmü yorum yöntemleri açısından değerlendirmeye çalışalım.

*Sözel yorum yöntemi açısından:* Bir kanunun kelime ve cümle yapılarından oluşan metinlerden meydana gelmesi nedeniyle anlamın tespiti için sözel yorum yapmak kaçınılmazdır. Metinlerden, cümlelerden ve kelimelerden kopuk bir yorum yapılamaz. Bir kanunun anlamının onun yazımında kullanılan kelimelerde aranması gerektiği unutulmamalıdır. Sözel yorum cümle yapılarından, bu yapı içinde kelimelerin dizilişlerinden, dil bilgisi kurallarından ve kelimelerin sözlük anlamlarından hareketle yapılan yorumdur.

Mevcut hükümde "vergi kanunları lafzı ve ... ile hüküm ifade eder ..." ifadesine yer verilmesi kanun koyucunun vergi kanunlarının yorumlanmasında sözel yorumun başvurulacak yöntemlerinden olduğu belirtilmektedir. Hatta bununla yetinilmemesi "*...Lafzın açık olmadığı hallerde...*" demek suretiyle sözel yorumun yeterli gelmediği durumda diğer yöntemlere gidilebileceği belirtilmektedir. Bu nedenle öncelikle kanun metninde kullanılan sözlerin anlam ifade ettiği, sınırlarının olduğu ortaya konmaya çalışılması sonuç alınamaması durumunda sözel yorumla ilişki kesilmeli ve diğer yöntemlere geçilmelidir.

Sözel yorum ile amaçsal yorum birbirleriyle örtüştüğünde sorun yoktur. Ancak hükmün sözü ile özü her zaman birbirini karşılamayabilir. Maddeye göre, sözü açık olmadığı veya sözel yorumla özün çatıştığı durumlarda sistematik ve tarihi yorum yöntemlerinden de yararlanılarak amaçsal yorum geçilecektir. Kanunun yorumda hiyerarşik önceliği sözel yoruma verildiği görülmektedir.

*Sistematik yorum yöntemi açısından:* Sistematik yorum kanun hükmünü araştırırken, hukuk sisteminin bir bütün olarak ele alınması araştırılacak konunun sistem bağlantılarını dikkate alır. Bu yöntemde kanun hükmünün yorumlanması kendi başına kanundan kopuk şekilde değil, yorumun o alanı düzenleyen kanunların (örneğin Anayasa ve diğer kanunlar) bütünü

İNİNDE yapılmasını öngörür. Çünkü, her ne kadar maddeler kanunun, kanunlar hukuk düzeninin bir parçasını oluşturuyorlarsa da aralarında bağ yok demek değildir. İşte sistematik yorum, yorumun bu bağ kurularak yapılmasına ve hukuk düzeninin bir bütün olarak ele alınmasına dayanır.

Maddede geçen **"...vergi kanunlarının hükümleri, ...hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantıları göz önünde tutularak uygulanır."** şeklindeki hüküm değerlendirildiğinde, yorumlanacak kuralın sistem içindeki yeri, işlevi ve bağlantıları dikkate alınarak yorumlanması ifade edilmiştir. Vergi hukukunun hiçbir tereddüde yer vermeyecek biçimde sistematik yorum yöntemine yer verdiği anlaşılmaktadır.

**Tarihsel yorum (kanunun çıktığı dönemdeki amaca göre) yöntemi** açısından: Tarihsel yorum yöntemi, kanun koyucunun kanunu koyduğu zamanki iradesinin veya amacının ortaya çıkartılması için yapılan bir yorumdur. Bu nedenle yorum kanunun hazırlık aşamasından kanunlaşmaya kadar geçirdiği tüm aşamalar (kanun tasarı veya teklifleri, gerekçeler, komisyon tutanakları ve meclis görüşmeleri vb.) dikkate alınarak yapılır. Bu yöntemde kanunun şimdiki amacı değil, kanunlaştığı zamanki iradesinin ve amacının ne olduğu anlaşılmaya çalışılır. Dikkat edildiğinde tarihsel yorum esasen amaçsal yorumun kanunun çıktığı dönemdeki amacın

ortaya çıkartılmasına indirgenmiş halinden başka bir şey değildir.

VUK'un 3. maddesindeki **"...Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, ..."** sözel yorum yapılmakla birlikte bir sonuca ulaşılamıyor veya ulaşılan sonuç üzerinde tereddütler varsa o zaman kanunların hükümlerinin konuluşundaki maksadın ne olduğu araştırılacak ve buna göre hükmün anlamı ortaya konmaya çalışılacaktır.

**Güncel yorum (kanunun uygulandığı dönemdeki amaca göre) yöntemi** açısından: Her hukuk kuralı belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere çıkartılır. Bu nedenle hukuk kurallarının amacını tespiti önem arz eder. Güncel yorum kanunun uygulandığı dönemdeki amacını ortaya çıkartmaya çalışır. Kanunun amacının, kanunun çıkarıldığı döneme göre değil de içinde bulunan ve değişen zamanın şart ve gereklerine bağlı olarak tespit etmektir. Bu yorum biçimi kanunun uygulandığı zamanki gerçekler çerçevesinde kanunun ruhuna uygun yorum yapılmasını ifade eder.

VUK'un 3. maddesindeki **"Vergi kanunları ...ve ruhu ile hüküm ifade eder..."** hükmü bize vergi hukukunun amaçsal yorumuna izin verdiğini göstermektedir. Hükümlerin uygulanmasında yaşayan ruhun aranacak olması, bizi hükümlerin özünün bulunmasına yani güncel yorumla götürmektedir.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder dendiğine gö-

re yorum yapılırken bu beraberliğin aranması gerekir. Ancak yorumda önceliği sözel yoruma vereceğiz. Söz olarak her şey açıksa büyük bir ihtimalle bu özü ile örtüşür. Hüküm yeterince açık değilse bu durumda sözel yorum bir kenara bırakılacak, tarihsel ve sistematik yorum yöntemlerinden de yararlanılarak hükmün uygulandığı zamanki amacına ve özüne ulaşmayı sağlayacak olan güncel yorum yapılır. Bütün yapılan şey, kanunun ruhunu ifade eden özün bulunup onun amacının ortaya çıkarılmasıdır.

Kanun hükmü değişen şartlar çerçevesinde kazandığı yeni anlam ve içeriğe uygun olarak amacına göre yorumlanacaktır. Böyle bir süreç ise kanunun uygulandığı sıradaki amacı ve özünün araştırılması demektir. Vergi hukukunda amaçsal yoruma imkan veren bir düzenlemeyi VUK'un 3. maddesinin "ispat" kenar başlıklı kısmında görmekteyiz. Bu düzenleme özün önceliğine dayanan ekonomik yaklaşım nedeniyle amaçsal yorumu kapsamına alır. Konunun genişliği ve önemi nedeniyle ekonomik yaklaşımı ayrı bir başlık altında açıklamayı uygun gördük.

## B. VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM

Vergi hukukunda amaca göre yorumun bir uzantısı olarak "ekonomik yaklaşım" ile karşı karşıya kalınmaktadır. Ekonomik yaklaşım VUK'un 3/B-1 maddesi geçit vermektedir. Kanunun ilgili normu "*vergilendirmede vergiyi doğu-*

*ran olay ve bu olaya ilişkin amelelerinin gerçek mahiyetini esastır*" şeklinde ortaya koymaktadır. Bu hüküm vergiyi doğuran olayın saptanmasında iktisadi gerçeğin ön planda olduğunu ifade eder. İktisadi gerçeğin hukuki görünümüne ağır bastığını ve işlemin maddi boyutunun önemli olduğu vurgulanmaktadır. Yapılan şey özün önceliği noktasından özü bulup ortaya çıkarmaktır. Mevcut haliyle ekonomik yaklaşım amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü özel bir yorum yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu yorum yöntemiyle gerçeğin iktisadi ilişkisinin çeşitli hukuki boyutları kullanılarak gizlenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen bunların gizlenmesine yönelik davranışların ortaya çıkartılması ekonomik yaklaşımla mümkün olmaktadır.

### a. Peçeleme

Vergi hukukunda, mükelleflerin özel hukuk biçimlerinin olağan kullanımları dışına çıkarak vergi kaçırma yoluna gitmektedirler. Mükelleflerin vergi kaçırma amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sınırlarıyla kullanılmayacak şekilde kötü kullanımlarına "**peçeleme**", bu eylemi esas alan işleme de "**peçeleme işlemi**" denir. Mevzuatımızda peçeleme kavramına ve peçeleme sözleşmelerine yer verilmemiştir. Peçeleme kavramını literatür üretmiştir.

Peçeleme işlemi ile gerçek iktisadi ilişki gizlenmeye çalışılır. Peç-

leme işlemi yapılması nedeniyle vergiyi doğuran olayı gizleyen sözleşmeler özel hukuk açısından tamamen geçerli olmasına rağmen vergi hukuku açısından gizlenen iktisadi sonuçlar üzerinden vergilendirmeye konu olur. Bir başka ifadeyle peçeleme işleminin var olduğu ortamda, gerçekleşen olay yerine vergiyi dolanma amacı olmasaydı nasıl bir sözleşme yapılacaktıysa onun yapıldığı varsayımıyla vergilendirme yoluna gidilir. Yani, gerçekleşenin yerine varsayım ile ikame edilen işlem üzerinden vergilendirme yapılır. Kişilerin aralarında yaptıkları sözleşmelerde peçelemenin olup olmadığına ekonomik yaklaşım sonucunda ulaşılabilmektedir. Örneğin, (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 okuduğu sonucuna varılacak sonra alınmayan kira ve faiz için vergilendirme yoluna gidilebilecektir.

#### **b. Peçeleme ile Muvazaa Arasındaki Farklar**

Mevzuatımızda peçeleme ile karıştırılmaya müsait bir kavram vardır. O da, özel hukukun bir müessesesi olan ve Borçlar Kanununun 18. maddesinde de yer verilen **muvaazaa**dır. Peçeleme ve muvazaa vergi hukukunda yaygın olarak kullanılmakla birlikte aynı hukuksal durumları ifade etmemektedir.

Kavramlar farklı olmasına ve farklı durumları ifade etmesine gerek ikincil mevzuatta gerekse literatürde birbirlerinin yerine geçecek şekilde kullanıldığı görülmektedir. Bir miktar bu ayırma hizmet edeceği düşüncesiyle peçeleme ile muvazaa arasındaki farkları karşılaştırmalı biçimde ortaya koymayı uygun gördük.

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

- Muvazaada görünüşteki sözleşmenin yapılması taraflarca arzulanmaz, yapılması arzulanan sözleşme gizlenen sözleşmedir. Peçeleme sözleşmesinde seçilen hukuki biçim yapıldığı şekliyle taraflarca arzulanır.

- Muvazaada sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleri ile görünüşteki 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. Peçeleme sözleşmesi sırf vergiyi dolanma amacıyla yapılır.

- Muvazaalı sözleşmelerde gizlenen işlemin saklanması temel amaçtır. Peçeleme sözleşmelerinde sözleşmeyi saklamak bir yana yararlanmak üzere açıkça kullanılır.

- Muvazaada gizlenen ve görünüşte olmak üzere iki işlem vardır. Peçelemede iki işlem varmış gibi gelmesine rağmen iki işlem yoktur, tek işlem vardır. Peçelemede iktisadi sonucu doğuracak sözleşme yapılması yerine (bu yapılmaz), sözleşme iktisadi sonucu gizleyecek şekilde hukuksal kılıklandırma kullanılarak 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 sözleşmelerdir. Gizlenen sözleşme taraflar arasında önceden kararlaştırılmış, ancak sözleşmenin gün ışığına çıkışını önleyebilmek için yapılan sözleşmedir. Peçeleme sözleşmelerinde bir sözleşmeyle bir başka sözleşmenin gizlenmesi söz konusu olmayıp, gizlenen vergiyi doğuran olayın (iktisadi sonuçları) ortaya çıkmasıdır.

- Muvazaalı sözleşmeler mutlak butlanla batıl olduklarından her

zaman muvazaalı oldukları iddia edilebilir. Peçeleme iddiası, ancak vergi hukukundaki zamanaşım süreleri dikkate alınarak ileri sürülebilir.

- Muvazaayı aldatılan -vergi idaresi dahil- kişilerce ileri sürülebilirken, peçeleme sadece vergi idaresi tarafından ileri sürülebilir.

## 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 amaçlananın kanununun amacının ortaya çıkartılması olduğu bu sınırın aşılması gerektiği vergi hukuku açısından önemlidir. Çünkü, vergi hukukundaki kanunilik ilkesi yorum konusunda daha titiz davranılmasını öngören bir ilke olarak hareket alanını belirlemektedir. İkincil mevzuatın da kanunilik ilkesine uygun bir yorum yaklaşımı içinde olması gerekir. Ekonomik yoruma izin veren vergi hukukunun bu özelliği amaçsal yorumda sınırsızlık olarak değerlendirilemez. Ekonomik yorum kendi içinden adını literatüre borçlu olduğu peçeleme kavramını ortaya çıkartmıştır. Peçeleme farklı bir durumu ifade etmekle beraber özel hukuktaki muvazaa müessesesinden ayrılır. Yorumlama faaliyeti yapılırken de bu farklılığın göz önünde tutulması yorumun tutarlılığı açısından gereklidir.