



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI  
İSTİSNASININ VERGİLENDİRMEİNİN TEMEL İLKELERİ  
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Mehmet Mert SARAÇÖZ

Doktora Tezi

Ankara, 2024



TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASININ  
VERGİLENDİRMENİN TEMEL İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Mehmet Mert SARAÇÖZ

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2024

## YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kâğıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan “*Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge*” kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. <sup>(1)</sup>
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ..... ay ertelenmiştir. <sup>(2)</sup>
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. <sup>(3)</sup>

09/07/2024

**Mehmet Mert SARAÇÖZ**

*“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”*

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metodların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkânı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir \*. Kurum ve kuruluşlarla yapılan iş birliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

\* Tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.

## ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında zgn olduğunu, **Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

*Mehmet Mert SARAÇÖZ*

## ÖZET

SARAÇÖZ, Mehmet Mert. *Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Vergilendirilmenin Temel İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, Doktora Tezi, Ankara, 2024.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda çeşitli nedenlerle ihdas edilen ve istisna veya indirim olarak düzenlemesini bulan pek çok vergi harcaması mevcuttur. Bu indirim ve istisnaların, vergilendirilmenin temel ilkelerine uyumlu olması, sağlıklı bir vergi sisteminin varlığı için büyük önem arz etmektedir.

Çalışmada öncelikle, vergilendirilmenin temel ilkeleri Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları perspektifinden incelenmiş, vergi sisteminin bilimsel temellere dayanmasının bir ilke olarak benimsenmesi, bir öneri olarak sunulmuştur. Devamında ise uygulamada en çok tereddüt yaratan kurumlar vergisi harcamalarından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde düzenlenen "Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası" örneği, vergilendirilmenin temel ilkeleri yönünden irdelenmiştir.

Yargı kararları ve özeleler yardımıyla tespit edilen uygulamaya yönelik sorunlardan ve canlı örnekler üzerinden yola çıkarak Türk vergi sisteminde önemli bir yere sahip olan müessesenin vergilendirilmenin temel ilkelerine uyum sorunu incelenmiş, ayrıca müessesenin diğere bazı ülkelerin mevzuatlarında, eğer varsa, nasıl ortaya konulduğu araştırılmış ve pratikten teoriğe doğru akan bu çalışma ile çözüme katkı sağlanması hedeflenmiştir.

Analizlerin sonucunda, müessesenin çok sayıda tartışma, belirsizlik ve ihtilaf barındırdığı; pek çok noktada kanunilik, belirlilik, öngörülebilirlik ve vergi adaleti ilkelerine uyum sorunu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Sorunun çözümüne müessese özelinde katkı sağlamak amacıyla yeni bir kanun maddesi önerisi sunulmuş; aynı zamanda hem yasama hem de yürütme aşamalarında genel manada vergilendirilmenin temel ilkelerine uyum için dikkat edilmesi gereken hususlar belirtilmiştir.

### **Anahtar Sözcükler**

Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası, Vergilendirilmenin Temel İlkeleri, Vergilerin Bilimselliği

## ABSTRACT

SARAÇÖZ, Mehmet Mert. *Assessment of Exemption for Gain From Sale of Immovable and Participation Share, in The Context of Fundamental Principles of Taxation*, PhD Thesis, Ankara, 2024.

Within the Corporate Income Tax Law No. 5520, there are many tax expenditures established as exemptions or deductions. It is of great importance for the existence of a healthy tax system that these deductions and exemptions are compatible with the basic principles of taxation.

In the study, first of all, the basic principles of taxation were examined from the perspective of the decisions of the Constitutional Court and the European Court of Human Rights, and a recommendation was presented that the tax system should be based on scientific foundations as a principle. Subsequently, the example of "Exception of Proceeds from the Sale of Immovable Properties and Participation Shares, Founder's Certificates, Usufruct Shares and Preemptive Rights", regulated in Article 5/1-e of the Corporate Tax Law No. 5520, which is one of the corporate tax expenditures that creates the most hesitation in practice, is examined in terms of the basic principles of taxation.

Based on practical problems and live examples identified with the help of judicial decisions and rulings, the compliance status of the institution, which has an important place in the Turkish tax system, with the basic principles of taxation has been examined, also how the institution, if any, has been constructed in some other countries' legislations has been researched and it is aimed to contribute to the solution with this study flowing from practice to theory.

As a result of the analysis, it is concluded that the institution contains many discussions, uncertainties and conflicts; and concluded that there is a problem of compliance with the principles of legality, certainty, predictability and tax justice at many points.

In order to contribute to the solution of the problem specifically for the institution, a new article of law was proposed; at the same time, the issues that need to be taken into consideration in order to comply with the basic principles of taxation in general at both the legislative and executive stages are stated.

### Keywords

Exemption for Gain from Sale of Immovable and Participation Share, Fundamental Principles of Taxation, Scientificity of Taxes

## İÇİNDEKİLER

<b>KABUL VE ONAY .....</b>	<b>i</b>
<b>YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....</b>	<b>ii</b>
<b>ETİK BEYAN.....</b>	<b>iii</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER .....</b>	<b>vi</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ.....</b>	<b>viii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ.....</b>	<b>ix</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>1. BÖLÜM: VERGİLEME İLKELERİ.....</b>	<b>6</b>
<b>1.1. GENEL OLARAK.....</b>	<b>6</b>
<b>1.2. SOSYAL DEVLET VE HUKUK DEVLETİ İLKELERİ.....</b>	<b>10</b>
1.2.1. Sosyal Devlet İlkesi.....	10
1.2.2. Hukuk Devleti İlkesi .....	14
<b>1.3. VERGİLEMEDE KANUNİLİK (YASALLIK) İLKESİ.....</b>	<b>21</b>
<b>1.4. VERGİLEMEDE BELİRLİLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ. ....</b>	<b>29</b>
<b>1.5. ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ.....</b>	<b>33</b>
<b>1.6. VERGİ ADALETİ .....</b>	<b>36</b>
1.6.1. Vergilemede Eşitlik İlkesi.....	37
1.6.2. Verginin Genelliği.....	38
<b>1.7. ÖNERİ: VERGİLERİN BİLİMSELLİĞİ.....</b>	<b>40</b>



<b>2. BÖLÜM: TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ İLE KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKLARI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI.....</b>	<b>45</b>
<b>2.1. TARİHÇE.....</b>	<b>45</b>
<b>2.2. 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ İLE KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKLARI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (KVK 5/1-e).....</b>	<b>50</b>
<b>2.3. 15.07.2023 TARİHİNDE 7456 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİĞİN İNCELENMESİ.....</b>	<b>54</b>
<b>2.4. İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN ŞARTLAR.....</b>	<b>58</b>
2.4.1. Varlığın En Az İki Tam Yıl Süreyle Kurumun Aktifinde Yer Almış Olması .....	62
2.4.2. Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması .....	69
2.4.3. Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi ....	74
2.4.4. Faaliyet Konusu (Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ile Uğraşılmaması).....	79
2.4.5. Kurumun Mali Yapısının Güçlenmesi .....	87
2.4.6. Satıştan Zarar Doğması Hali .....	92
<b>2.5. ÜLKE ÖRNEKLERİ.....</b>	<b>97</b>
<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ .....</b>	<b>107</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>117</b>
<b>EK 1. ORJİNALLİK RAPORU .....</b>	<b>128</b>
<b>EK 2. ETİK KOMİSYON MUAFİYET FORMU .....</b>	<b>130</b>

**KISALTMALAR LİSTESİ**

AB	: Avrupa Birliği
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
GİB	: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı
HMB	: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
KVK	: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
KVK Md. 5/1-e	: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci Maddesinin 1'inci Fıkrasının (e) Bendi
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
Tebliğ	: 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
VM	: Vergi Mahkemesi
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

## TABLolar LİSTESİ

Tablo1. Kurumlar Vergisinde İlk 5 Harcama Kalemi.....	3
Tablo 2. Kurumlar Vergisi Harcamaları Özelge Sayıları.....	4
Tablo 3. KVK 5/1-e Maddesinin Eski ve Yeni Hali.....	51
Tablo 4. Ülke Örnekleri.....	99
Tablo 5. KVK 5/1-e Maddesinin Mevcut ve Önerilen Hali.....	113

## GİRİŞ

Bu çalışmada, Türk vergi sisteminin vergilendirmenin temel ilkelerine uyum sorununa ışık tutmak amacıyla, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı “Kurumlar Vergisi Kanunu”nun (KVK) 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (e) bendinde (“KVK 5/1-e”) düzenlenen “Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası” üzerinde çalışılmış, yargı kararları ve özelgeler yardımıyla tespit edilen uygulamaya yönelik sorunların köküne doğru analiz yapılarak, soruna vergilendirmenin temel ilkeleri perspektifinden bakılmıştır.

Vergilendirmenin temel ilkeleri, vergiden beklenen amaçların gerçekleşmesi için vergilemeye ilişkin yöntem seçiminden uygulamaya kadar olan süreçte uyulması gereken hukuki, iktisadi ve mali ilkelerdir. Vergi kanunlarının yazımı aşamasında, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetildiği ve kanun lafzının gerekçeye uygun biçimde kaleme alındığı varsayılmaktadır ancak uygulamada yaşanan sorunlar, Türk vergi sisteminin bu açıdan aksayan yönleri olduğuna işaret etmektedir.

Tüzel kişiliklerin ve tüzel kişiliği bulunmayan ancak Kanun’da sayılan diğer bazı organizasyonların elde ettikleri kazançlarının nasıl ve ne şekilde vergiye tabi tutulacağını belirleyen 5520 sayılı KVK’da çeşitli sebeplerle ihdas edilen ve istisna veya indirim olarak adlandırılan pek çok vergi harcaması mevcuttur. Kanun Koyucu’nun bu müesseseleri getirmekteki amacı mali, ekonomik veya sosyal olabilmektedir. Diğer bir ifade ile mezkûr müesseselerin gerekçesi, ekonomideki belirli alanlarda yatırım, üretim, istihdam gibi faaliyetleri teşvik etmek, mükelleflerin ödeme gücüne ulaşmak, tasarrufu teşvik etmek gibi çeşitli hedeflere dayanmaktadır. Öte yandan, kanunlardan beklenen amacın her zaman öngörüldüğü biçimde hasıl olamadığı ve uygulamada çok sayıda sorunla karşılaşıldığı izahtan varestedir.

Anayasa Mahkemesi, vergileme kadar vergilememenin de hassas ve önemli bir husus olduğunun kararlarında altını çizmiştir. Örneğin, Anayasa Mahkemesi’nin 15.07.2004 tarihli ve E.2003/33, K.2004/101 sayılı kararı (AYM, 2004). Yani istisna, indirim veya

muafiyet olarak mevzuatta yer alan vergilendirmemeye ilişkin düzenlemeler en az vergi yükleyen düzenlemeler kadar önemlidir. Dolayısıyla bahsi geçen indirim ve istisnaların, “vergi müesseseleri ve vergi sistemi ile hedeflenen amaca ulaşılabilmesi için benimsenmesi ve uygulanması beklenen kriterler” şeklinde tanımlanabilecek vergilendirmenin temel ilkelerine uyumlu olması, sağlıklı bir vergi sisteminin varlığı için büyük önem arz etmektedir.

Sağlıklı bir vergi sistemini işaret eden vergilendirmenin temel ilkeleri, halihazırda olandan ziyade ideali amaçlayan ilkelerdir. Bu nedenle büyük ölçüde teorik bazda tartışılmıştır. Bu ilkelerin mer’i hukuki metinler, yargı kararları ve Vergi İdaresi görüşleri ile analiz edilmesini hedefleyen çalışmaların sınırlı olduğu görülmüştür.

Çalışmada, uygulamada yaşanan sorunlardan ve canlı örnekler üzerinden yola çıkarak Türk vergi sisteminde vergilendirmenin temel ilkelerine uyum sorunu mezkûr istisna örneği üzerinden irdelenecek ve pratikten teoriğe doğru akan bu çalışma ile çözüme katkı sağlanacaktır. Çalışmada öncelikle, teorik manada vergilendirme ilkeleri tartışılacak ve hem AYM’nin hem de AİHM’in vergilendirmenin temel ilkelerine ilişkin bakış açıları ortaya konacaktır. Çalışmanın devamında ise Türkiye’deki kurumlar vergisi harcamalarının vergilendirmenin temel ilkelerine uyumlu olup olmadığı bir örnek üzerinden irdelenecek ve uyum sorunu var ise bu sorunun nedenleri tartışılacaktır. Ancak bunun için öncelikle kurumlar vergisi harcamaları içerisinde bir örnek seçilmesi gerekmektedir. Zira tüm kurumlar vergisi harcamalarının ayrı ayrı vergilendirmenin temel ilkeleri ile kıyaslanması çalışma kapsamında olanaksızdır.

Seçilecek örneğin yaygın biçimde kullanılıyor olması önem arz etmektedir. Nitekim pratikte uygulaması sınırlı bir müessesenin irdelenmesi çalışmadan elde edilen sonucun etkisini azaltacaktır. Diğer taraftan çalışmanın çıkış noktasını “uyum sorunu” oluşturduğundan, vergilendirme ilkeleriyle bağdaşmaması muhtemel bir müessesenin derinlemesine analiz için seçilmesi çok daha sağlıklı sonuç verecektir. Bu düşüncelerle, öncelikle “HMB Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü” tarafından hazırlanarak yayımlanmış son Vergi Harcamaları Raporu (2018) incelenmiştir. Söz konusu rapora

göre kurumlar vergisine ilişkin tutar itibarıyla en büyük 5 vergi harcaması aşağıdaki gibidir:

Tablo 1. Kurumlar Vergisinde İlk 5 Harcama Kalemi (HMB, 2018)

2017	Açıklama	Tutar	Pay (%)
KVK 32/A	İndirimli kurumlar vergisi	5.288.500	39,83
KVK 5/1-d	Portföy işletmeciliğinden elde edilen kazançlar	3.557.350	26,79
<b>KVK 5/1-e</b>	<b>Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı</b>	<b>2.739.331</b>	<b>20,63</b>
KVK 5/1-h	Yurtdışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar	898.939	6,77
KVK 4/1-g	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nın kazançları	794.591	5,98
<b>Toplam</b>		<b>13.278.711</b>	<b>100,00</b>
Yukarıdaki 5 kurumlar vergisi harcamasının toplam kurumlar vergisi harcaması içerisindeki payı			67,86

Devamında ise “HMB Gelir İdaresi Başkanlığı” web sitesinde (“özelge havuzu” olarak da isimlendirilmektedir, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>) yer alan tüm kurumlar vergisi özeldeleri konuları itibarıyla ayrıştırılarak her bir vergi harcaması türü için verilen özelge sayısına ilişkin istatistik çıkarılmıştır.

Özelge sisteminin dayanağını, VUK'un 413'üncü maddesinde düzenlenmiş bulunan “Mükelleflerin İzahat Talebi” isimli madde oluşturmaktadır. Söz konusu madde uyarınca, mükelleflerin Vergi İdaresi'nden müphem (belirsiz) ve tereddüt duydukları konularda yazılı açıklama talep etmeleri mümkündür. Diğer bir ifade ile özeldeler mükelleflerin tereddüt duydukları konularla ilgili açıklama taleplerine verilen cevaplardır. Dolayısıyla bir konuyla ilgili çok sayıda özelge talep edilmiş olması, tanım gereği o konuda çok sayıda tereddüt olduğu anlamına gelmektedir ve özelge sayısı bir anlamda sorunlu vergi harcamalarının doğal bir göstergesidir.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 8'de komisyonların yapacakları değerlendirmelerde raporların özgelere uygunluğunun da değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla, bir vergi inceleme raporunun komisyondan geçip işleme girebilmesi için özgelere uygun olarak kaleme alınmış olması gerekmektedir. Bu yönüyle özgelere, uygulamada vergi inceleme elemanlarının asli kaynaklarından/sınırlarından biri haline gelmiş ve mükellef bazında verilen izahattan çok daha önemli ve kuvvetli metinler haline gelmişlerdir. Bu konu ilerleyen bölümlerde daha detaylı şekilde tartışılacaktır.

Çalışmada, Gelir İdaresi Başkanlığı özelge havuzunda yayımlanan tüm özgelere tek tek gözden geçirilmiş, konularına göre ayrıştırılmış ve tasnif edilmiştir. Aşağıda yer alan tablodan görüleceği üzere, hakkında en çok özelge verilen kurumlar vergisi harcamasının KVK 5/1-e müessesesi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 2. Kurumlar Vergisi Harcamaları Özelge Sayıları

KVK 5		KVK 10		KVK 32-32/A		KVK Geçici 2-9	
Madde No	Özelge Adedi	Madde No	Özelge Adedi	Madde No	Özelge Adedi	Madde No	Özelge Adedi
m.5/1-a	5	m.10/1-a	32	m.32	78	Geçici m.2	10
m.5/1-b	12	m.10/1-b	5	m.32/A	35	Geçici m.9	-
m.5/1-c	1	m.10/1-c	53				
m.5/1-ç	2	m.10/1-ç	47				
m.5/1-d	4	m.10/1-d	10				
<b>m.5/1-e</b>	<b>139</b>	m.10/1-e	5				
m.5/1-f	10	m.10/1-f	1				
m.5/1-g	14	m.10/1-g	2				
m.5/1-h	62	m.10/1-ğ	33				
m.5/1-ı	12	m.10/1-h	-				
m.5/1-i	11	m.10/1-ı	21				
m.5/3	3						
m.5/B	5						
<b>TOPLAM</b>	<b>280</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>209</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>113</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>

Son güncelleme: 29.11.2023

KVK Md. 5/1-e'nin gerek hakkında en çok özelleştirilmiş kurumlar vergisi harcaması olması gerekse ilk beş kurumlar vergisi harcaması arasında yaklaşık %20'lik payla önemli bir yere sahip olması nedenleriyle çalışmaya ve analize en uygun müessese olarak görünmektedir.

Dolayısıyla, aşağıdaki bölümde vergilendirmenin temel ilkeleri hakkında bilgi verildikten sonra, takip eden bölümde KVK Md. 5/1-e müessesesi bu ilkeler ışığında değerlendirilecektir. Ayrıca, diğer ülkelerin uygulamaları araştırılarak benzer müesseselerin olup olmadığına ve varsa nasıl bir kapsamda uygulandığına ilişkin bilgi verilerek Türkiye uygulamasının farklılıkları ortaya konulacaktır.

Son olarak, konunun gelir vergisi ve katma değer vergisi boyutunun bu çalışma kapsamı dışında olduğunu belirtmekte fayda bulunmaktadır. Zira 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda taşınmaz satışları ve iştirak hissesi satışları için ayrı ayrı müstakil düzenlemeler mevcuttur. Keza 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendinde de KVK 5/1-e müessesesine benzeyen ancak bu müessese ile doğrudan bağlantısı olmayan müstakil bir düzenleme yer almaktadır.



# 1. BÖLÜM

## VERGİLEME İLKELERİ

### 1.1. GENEL OLARAK

OECD vergiyi “devlete yapılan zorunlu ve karşılıksız ödeme” olarak tanımlamaktadır (OECD, 2024). AYM ise “vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerine katılımı sağlamak amacıyla kişilerden aldığı ekonomik değerlerdir.” şeklinde bir tanımlama yapmıştır (AYM, 1993).

Vergilemenin temel amacı kamu harcamalarının finanse edilmesidir. Vergi sisteminin kurgulanmasında temel gaye, devletin yapacağı kamusal harcamaların ekonomik anlamda sürdürülebilir, idari açıdan yönetilebilir ve siyasi açıdan da kabul görür bir şekilde karşılanmasıdır. Ancak bunun yanı sıra vergi, sosyal ve ekonomik anlamda pek çok kamu politikasında araç olarak kullanılmaktadır. Bunlara örnek olarak ekonomik büyüme, sürdürülebilir kalkınma, sosyal eşitlik ve hatta çevrenin korunması dahi verilebilir. Zira vergileme veya vergilememe, insanların bütçelerini, alım güçlerini ve tercihlerini doğrudan etkilemektedir.

İdeal durumda, bir vergi sistemi ile arzu edilen hedeflere ulaşılabilmesi için sistemin bir dizi temel ilkeleri barındırması veya temel ilkeler üzerine inşa edilmesi gerekmektedir.

Yerli ve yabancı literatürde vergilemenin anayasal veya temel ilkeleri üzerine kaleme alınmış pek çok eser yer almaktadır. Bununla birlikte, vergilemenin temel ilkelerinin isimlendirilmesi, sınıflandırılması ve içerikleri ile ilgili yeknesaklık bulunmamaktadır (Karakoç, 2013). Bunun bir nedeni de söz konusu ilkelerin zamana, topluma, kültüre, ekonomik gereksinimlere ve ülkenin demokrasi seviyesine göre farklılık göstermesidir. Ancak yine de gerek literatürde gerekse ulusal ve uluslararası hukukta benimsenen bazı temel kavramların ortak olduğunu gözlemlemek mümkündür.

Vergilendirenin temel ilkeleri ilk defa Adam Smith tarafından sistematik şekilde ortaya konulmuş ve tartışılmıştır (Budak, 2010, s. 28). Smith'in ortaya koyduğu ve her modern vergi sisteminde olması gereken 4 ilke; vergilerin kesinliği (verginin oranının, döneminin ve ödeme koşullarının belirliliği), kolaylık (vergi ödeyen için en uygun koşullarda verginin salınması), eşitlik (vergi ödeyenlerin gelirlerinden eşit payda vergi vermesi) ve etkinliktir (verginin en az maliyetle toplanması) (Butler, 2011). Zaman içerisinde, doğal olarak, bu ilkeler çeşitlenmiş ve derinleşmiştir.

Günümüz modern devletlerinin büyük çoğunluğu zamanla değişen ve ekonomik, yasal ve organizasyonel olmak üzere 3 ana başlık altında tasnif edilebilecek bu ilkelere uyum sağlama çabası içerisinde oldukları (Halyna Rossikhina, 2018). Ancak yine de uygulamada, genellikle siyasi olan farklı bazı amaçlara ulaşabilmek adına temel ilkelerden ödün verilebildiği görülmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin temel hukuk prensipleri, Cumhuriyet'in demokratik bir hukuk devleti olarak tanımlandığı ve doğrudan vergilendirme ile ilgili düzenlemeler içeren 1982 Anayasası'nın ilgili maddelerinde açıkça ifade edilmiştir. Bu bağlamda, bireylerin mali güçlerine göre kamu harcamalarına katkıda bulunma yükümlülüğü vurgulanmaktadır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde bireylere paylaşılması, maliye politikasının temel sosyal hedeflerinden biridir. Ayrıca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasalarla belirlenmesi, değiştirilmesi veya kaldırılması gerektiği belirtilmiştir. Bu tür mali yükümlülüklerin muafiyetleri, istisnaları ve indirimleri ile ilgili oranlara dair hükümlerde, yasaların belirlediği üst ve alt sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi ise 21 Ocak 2017 tarihi öncesinde Bakanlar Kurulu'na, bu tarih sonrasında Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Bu düzenlemeler, vergilendirme sürecinin şeffaflığını ve adaletini sağlamak amacıyla önem taşımaktadır.

Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddelerinden anlaşılan temel bazı ilkeler, vergilemede genellik, adalet, eşitlik, kanunilik ve sosyal devlet ilkeleri ile tüm bu ilkeleri çerçeveleyen hukuk devleti ilkeleridir.

Prof. Dr. Yusuf Karakoç'a göre 73'üncü maddenin birinci fıkrasından yola çıkarak söz konusu ilkelere "Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması" ilkesini de eklemek gerekmektedir (2013).

Öte yandan, vergi sisteminin ruhunu anlamak için sadece 2'nci ve 73'üncü maddelerle sınırlı kalmamak, AYM ve AİHM kararlarında vurgulandığı üzere, Anayasa'nın "Mülkiyet hakkı" kenar başlıklı 35'inci ve "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" kenar başlıklı 13'üncü maddeleri dolayısıyla ölçülülük ve hukuki güvenlik ilkelerini de saymak gerekmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki bütün ilkelerin kaynağı, Anayasa'nın 2'nci maddesinde vücut bulan "hukuk devleti" ilkesidir.

Ayrıca, vergi sistemini şekillendiren temel ilkelere Anayasa'da ceza hukuku bağlamında ele alınan suç ve cezalara ait prensipleri de ilave etmek gerekmektedir (Doğrusöz, 2016).

1950 yılında Türkiye tarafından imzalanan ve 19 Mart 1954 tarihli 8662 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi"nin ek protokolü olan 1 numaralı Protokol'ün birinci maddesi, bireylerin ve tüzel kişiliklerin mülkiyet haklarının korunmasını garanti altına almaktadır. Bu maddeye göre, herkes mülkiyetinin dokunulmazlığını talep etme hakkına sahiptir.<sup>1</sup> Ancak, genel yararın gerektirdiği durumlarda ve yasaların belirlediği şartlar ile uluslararası hukuk kurallarına uygun şekilde şahıslar mülkiyetinden mahrum edilebilir. Ayrıca bu madde, devletlerin mülkiyeti genel yarara uygun şekilde düzenleme, vergi veya diğer mali yükümlülükleri tahsil etme ve para cezaları uygulama haklarını sınırlamamaktadır.

Mezkûr maddede, kamu yararı gözetilmesi, müdahalenin yasaya ve genel hukuka uygun olması şartıyla mülkiyet hakkına müdahalenin kabul edilebilir olduğunun altı

---

<sup>1</sup> AİHS Ek Protokol No. 1'in 1'inci maddesinin ilk paragrafında "mal varlığı / mülk" kavramı, maddi malların sahipliği ile sınırlı olmayan ve yerel hukukun formel sınıflandırmasından bağımsız olan özerk bir anlam taşır. Maddi mallar gibi, bazı diğer haklar ve menkul değerler de "mülkiyet hakları" olarak ve dolayısıyla bu hüküm çerçevesinde "mal varlığı" olarak kabul edilebilir. Her durumda incelenmesi gereken konu, olayın koşullarının, bütün olarak değerlendirildiğinde, başvuran kişiye Protokol No. 1'in 1'inci maddesi tarafından korunan somut bir menfaat hakkı sağlayıp sağlamadığıdır.

çizilmiştir. Bu ifadede yer alan kavramlar, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları doğrultusunda açılıp mefhumu muhalifinden yorumlandığında, hukukun genel ilkelerine sadık olmayan, kanunilik ilkesine uymayan ve öngörülebilirlik, orantılılık, adalet gibi diğer ilkelere saygı göstermeyen vergisel düzenlemelerin kabul edilemez olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Görüldüğü üzere, “vergileme ilkeleri” kavramı ile tanımlanmak istenilenin ne olduğu hususunda genel bir kabul söz konusudur. Ancak bu ilkelerin sınıflandırılması veya önem derecesi konusunda birlik olduğundan söz edilmesi güçtür. Literatüre bakıldığında, çoğu yazarın Anayasal ilkeler, hukukun genel ilkelerinden vergilemeye ilişkin olanlar, Anayasa Mahkemesi’nin yargılama kriterleri içinde yer alan ilkeler, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin yargılama kriterleri içinde yer alan ilkeler gibi çeşitli başlıklar altında konuyu incelediklerini görüyoruz.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki bu kavramı ekonomik bağlamda da kullanmak mümkündür. Kavram ekonomik açıdan ele alındığında dikkati çeken bazı ilkeler “tarafsızlık”, “etkinlik”, “kesinlik ve basitlik”, “etkililik ve doğruluk”, “esneklik” ve “eşitlik”tir (OECD, 2015). Anlaşılacağı üzere, kavramın ekonomik açıdan ele alındığı durumda dahi hukuki perspektif ile çakışan ilkeler görmek mümkündür.

AİHM ve AYM kararları incelendiğinde, vergilemede hukukilik ve kanunilik ilkesinin ön planda tutulduğu ve ayrı başlıklar altında incelenen pek çok ilkenin bu ilkenin veya birbirlerinin unsurlarını oluşturduğu anlaşılmaktadır. Gerçekten de ilerleyen bölümlerde detaylı şekilde açıklanacağı üzere, söz konusu ilkeleri keskin çizgilerle birbirinden ayırmak hem olanaksızdır hem de bu çalışma özelinde fayda sağlamamaktadır. Neredeyse tüm ilkeler birbiriyle ilintilidir ve ideal bir vergi sisteminde bu ilkelerin tamamına riayet edilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada, “vergileme ilkeleri” kavramı vergi hukuku (Anayasal Vergileme İlkeleri olarak da nitelendirilebilir) bağlamında ele alınmıştır. KVK 5/1-e düzenlemesinin ve uygulamasının temel ilkelerle uyumunun test edilmesi amaçlandığından Anayasa’da yer alan ve/veya mahkeme kararlarında bahsi geçen ve çalışmayla doğrudan ilgili tüm

ilkeler ana veya tali ayrımı yapılmaksızın ve tasnifleme tartışmasına girilmeden dikkate alınmıştır. Vergilemeye veya AİHM/AYM yargılama kriterlerine dolaylı olarak etki eden “adil yargılanma hakkı”, “kanunsuz ceza olmaz ilkesi”, “etkili başvuru hakkı” gibi kavramlar ve ilkeler çalışmaya dahil edilmemiştir.

Okuma kolaylığı ve bütünlük sağlayabilmek adına bazı ilkeler için ayrı başlık açılmamış ve diğer bir ilkenin devamı olarak aynı başlık altında ele alınmıştır. Ancak yukarıda belirtildiği üzere, ideal bir vergi düzenlemesinde bu ilkelerin tamamını bulabilmek gerekmektedir. Dolayısıyla ayrı bir başlık altında incelenmemesi, o ilkenin az önemli olduğunun göstergesi değildir.

Ek olarak, üzerinde çok tartışılmayan ancak Kanun Koyucuların bir ilke olarak benimsemesinde ve idarecilerin uygulamada dikkate almasında büyük fayda görülen, dolayısıyla çalışmada bir öneri olarak sunulan “vergilerin bilimselliği” kavramına değinilecektir.

## **1.2. SOSYAL DEVLET VE HUKUK DEVLETİ İLKELERİ**

### **1.2.1. Sosyal Devlet İlkesi**

Anayasa'nın 2'nci maddesi uyarınca, “Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir”.

Sosyal devlet ilkesi, ekonomik açıdan güçsüz ve/veya imkanları kısıtlı fertleri korumak amacıyla ortaya atılmış bir kavramdır (Atar, 2004, s. 28). Dolayısıyla ilerleyen bölümlerde bahsedilecek olan başta eşitlik ilkesi olmak üzere vergi hukukuna ilişkin temel ilkelerin hepsiyle yakından ilintilidir (Aksüt, 2017, s. 196). Sosyal devlet, Anayasa Mahkemesi'nin 24 Haziran 1993 tarih, E.1992/29, K.1993/23 sayılı kararında bahsedildiği üzere; “*sosyal adaletin, sosyal refahın ve güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlettir*” (AYM, 1993). Demek oluyor ki Anayasa devlete adaleti sağlamak ve toplumun refahı ile güvenliğini tesis edip korumak gibi birtakım görevler yüklemiştir.

Aynı karar uyarınca sosyal hukuk devleti de *“insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve güvence altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için sosyal, iktisadi ve malî önlemler olarak çalışanları koruyan, milli gelirin adil biçimde dağılmasını temin eden, hukuka bağlı ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir”*.

Bu çerçevede, Anayasa'nın belirttiği temel amaç ve görevleri yerine getirebilmek amacıyla devletin yeni malî yükümlülükler koymasına veya mevcut malî yükümlülüklerin tümünü ya da bir kısmını kaldırması mümkündür.

Vergi özelinde bakıldığında sosyal devlet, adil ve dengeli bir vergi politikası izleyen devlettir (Özkara, 2004, s. 11). Bu noktada vergi politikasından kastın sadece vergi toplamak olmadığını, sosyal refahı artırmak gayesiyle verginin nasıl harcanacağını ve/veya transfer edileceğinin de vergi politikasının bir parçası olduğunu vurgulamakta fayda bulunmaktadır (Öncel vd., 2020, s. 58, 60). Nitekim Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğu açıkça zikredilmektedir.

Vergi politikası, devletin piyasa ekonomisine müdahale ederek kaynakların ve gelirin yeniden dağılımını sağlamasına imkân veren en öncelikli enstrümanlardan bir tanesidir. Dolayısıyla, bu ilke gereğince devletin vergi politikası yoluyla aktif ve planlı şekilde ekonomiye müdahale ederek toplumda gelir ve servet dağılımını adaletli hale getirmesi beklenmektedir (Atar, 2004, s. 28). T.C. Anayasası çerçevesinde, mükelleflerin mali güçlerinin kavranması yoluyla ödeme güçlerine ulaşılabildiği ölçüde adil ve dengeli bir gelir dağılımına ulaşıldığı kabul edilmektedir.

AİHM'in sosyal devlet ilkesine bakışı, temel işlevinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve protokollerinde tanımlanan bireysel hak ve özgürlüklerin korunmasını sağlamak olması nedeniyle dolaylı olmaktadır. Zira sosyal devlet ilkesi, ulusal anayasalarda tanımlanan ve devletin sosyal refahı sağlama yükümlülüğüne işaret eden daha geniş bir kavramdır. Ancak, AİHM'in vergilendirme bağlamında mülkiyet hakkı, adil yargılanma

hakkı, ayrımcılık yasağı ile mülkiyet hakkına müdahalede gereklilik ve orantılılık gibi konularda verdiği kararlar, dolaylı olarak sosyal devlet ilkesiyle ilişkilendirilebilmektedir.

Örneğin, AİHM'in 05.07.2020 tarihli Grobelny/Polonya Kararı'nda; AİHS Protokol No. 1'in 1'inci maddesi gereği mülkiyet hakkına müdahalede mülkiyetin kişinin elinden alınmasının kamu yararına olması ve gerçekleştirilmek istenen meşru bir amacın olması gerektiği belirtilerek, aranan amaca makul oranda uygun araçlarla ulaşılmamasının zorunlu olduğunun altı çizilmiştir. Ayrıca, "iyi yönetim" (good governance)<sup>2</sup> ilkesine göre, genel çıkarla ilgili bir konu söz konusu olduğunda, kamu otoritelerinin zamanında, uygun bir şekilde ve tutarlılıkla hareket etmesi gerekmektedir (AİHM, 2020).

AİHM, AİHS Protokol No. 1'in 1'inci maddesinin kamu yararının genel talepleri ile bireyin temel haklarının korunması gereklilikleri arasında adil bir denge kurulması gerektirdiğini, böylece kişiler üzerine orantısız bir yük yüklenemeyeceğini, özellikle kişi üzerine bireysel ve aşırı bir yük yüklendiğinde gerekli adil dengenin sağlanmamış olacağına vurgu yapmaktadır. Toplumun genel çıkarının talepleri ile temel hakların gereklilikleri arasında korunması gereken denge, ilgili kişi "orantısız bir yük" taşımak zorunda kaldıysa bozulmuş olmaktadır. Bu konu, "ölçülülük ilkesi" başlığı altında ileride detaylı bir biçimde ele alınacaktır.

Bu noktada AİHM'in "kamu yararı" kavramını nasıl yorumladığına değinmekte fayda bulunmaktadır. AİHM, kamu otoritesinin mülkiyet hakkına müdahalesinin mutlaka meşru bir kamusal veya genel faydaya hizmet etmesi gerektiğini belirtmektedir. Her bir karar ve olay özelinde değerlendirme yapmakta fayda olmakla birlikte AİHM kararlarına genel manada bakıldığında, konut sektöründeki sosyal adaletsizliği gidermek, özellikle sektörlerin millileştirilmesi, vergi erozyonunun engellenmesi, uyuşturucu ve kaçakçılıkla mücadele edilmesi, alkol kullanımının kontrol altına alınması, yasa dışı yoldan elde edilen paraya el konulması, sosyalist ekonomiden serbest

---

<sup>2</sup> "İyi yönetim" kavramı genel olarak, vergi şeffaflığını, adil vergi rekabetini, zararlı vergi önlemlerinin olmamasını ve uluslararası olarak kabul edilen standartların uygulanmasını kapsar.

piyasa ekonomisine geçiş, çevrenin korunması, yargı sisteminin düzeltilmesi, devletin daha önceden yapmış olduğu hataların düzeltilmesi ve kültür mirasının korunması gibi konuların AİHM nezdinde kamu yararına dönük amaçlar olarak ele alındığı görülmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi tarafından oluşturulan koruma sistemi kapsamında, mülkten yoksun bırakma önlemlerini gerektiren veya "mülkiyetten" barışl şekilde yararlanmaya müdahale eden, kamuyu ilgilendiren bir sorunun varlığına ilişkin ilk değerlendirmeyi yapmak ulusal makamların grevevidir. Sözleşmenin güvencelerinin kapsadığı diğer alanlarda olduğu gibi burada da ulusal makamlar geniş bir takdir yetkisine sahiptir. Örneğin, sosyal ve ekonomik politikaların uygulanmasında yasama organının takdir alanı oldukça geniş olmakta ve AİHM, açıkça makul bir temelden yoksun olmadığı müddetçe, neyin "kamu yararına" olduğu konusunda yasama organının kararına saygı duymaktadır. Ayrıca, "kamu yararı" kavramının doğası gereği geniş kapsamlı olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla Uluslararası Mahkeme'nin bu bağlamdaki incelemesinin yoğunluğu düşüktür. (AİHM, 2019)

Mülkiyet hakkına veya mülkiyetten barışl bir şekilde yararlanmaya müdahale eden genel tedbirlere tanınan, neyin "kamu yararına" olduğunun belirlenmesine ilişkin takdir payı göz önüne alındığında Mahkeme, "halkın sosyal adalet duygusunun" kamu btcesinin korunması ve kamu yükünün dağıtılması gibi olgularla birlikte değerlendirildiği düzenlemelerin meşru amaç gerekliliğini karşıladığı kanaatindedir (AİHM, 2020). Bu nedenle, bir başvurucunun, belirli bir tedbirin gerçekte Mahkeme önündeki belirli bir dava bağlamında davalı sözleşmeci tarafın dayandığı amaç dışında başka bir amaca hizmet ettiği yönündeki iddiası nadiren ciddi bir başarı şansına sahiptir. Her halükârda, ilgili devletin AİHM önündeki yargılamalarda ortaya koyduğu gerekçeden farklı bir gerekçesi olsa dahi müdahalenin kamu yararına hizmet etmesi AİHM için yeterlidir. Yerel makamların değerlendirmesine gösterilen bu saygının bir sonucu olarak, Mahkemenin müdahaleyi haklı çıkaracak hiçbir kamu yararı tespit etmediği örnekler nadirdir. (AİHM, 2019)



Sonuç olarak vergilemede sosyal devlet ilkesi çerçevesinde, vergilendirmeye ve vergi harcamalarına ilişkin düzenleme ve uygulamaların, kişilerin mali güçlerini dikkate alarak toplumsal refahı ve adaleti sağlamak üzere makul araçlarla, orantılı bir biçimde, iyi yönetim ilkesine uygun ve toplum ile birey arasındaki çıkar dengesini gözeterek hayata geçirilmesi gerekmektedir.

### 1.2.2. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk önünde herkesin eşit olduğu fikri demokratik sistemlerin temelini oluşturmaktadır. Hukuk devleti ilkesi; kişilerin, organizasyonların ve devletlerin aynı kurallar, prensipler ve prosedürlerle çerçevelenmesini ifade etmekte ve devletin şeffaflık, öngörülebilirlik ve hesap verilebilirlik gibi çok yönlü kavramlarla hareket etmesini gerektirmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin 27.03.1986 tarihli ve E.1985/31, K.1986/11 sayılı kararında;

*“Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir.” (1986)*

şeklinde tanımlanmıştır.

Bu bağlamda devletin bütün organlarının hukukun temel prensiplerine uygun hareket etmesi, başta Anayasa olmak üzere kanunlara ve kurallara riayet etmesi gerekmektedir. Buna paralel olarak, devletin hukuki güvenliği en üst seviyede koruması ve kişilere hukuki güvence sağlaması önceliklidir. “Hükümetlerin vergileme konusunda iradi-takdiri-ihiyari kararlara dayalı olarak güç ve yetkilerini kullanmaları sınırlandırılmalıdır” (Aktan, 2020, s. 324). Yapılan bir düzenlemenin kanuni olsa da

hukuki güvenlik ilkesi ile örtüşmeyebileceği veya meşruiyetinin sorgulanabileceği akılda tutulmalıdır.

Diğer bir ifade ile hukuk devleti ilkesinin gereği olarak bireyin devlete ve sisteme güven duyduğu, eylemlerinin sonuçlarını öngörebildiği ve buna mukabil devletin tüm organlarıyla hukuk kurallarıyla sınırlandırıldığı bir yapının kurulması esastır. Bu yapının temel taşlarından birisi de istikrarlı bir idari yapıdır. İdari istikrar kavramı, idarenin düzenli, belirli ve öngörülebilir şekilde hareket etmesi, kamu idaresinin yürürlükteki kuralları ilgili her olayda aynı şekilde uygulaması anlamına gelmektedir (Yılmaz, 2019, s. 18).

Anayasa Mahkemesi 13.11.2014 tarihli ve E.2013/95, E. 2014/176 sayılı kararında, hukuk devleti ilkesi ile idari istikrar kavramını/ilkesini aşağıdaki ifadelerle bağlamıştır.

*“Hukuk devletinde, idare yönünden önceden belirlenmiş soyut hukuk kuralları, kapsadığı tüm insanlara hukuki güvenlik içinde önceden belirlenebilir ve belirlenmiş hali ile eşit biçimde uygulanmak, birey yönünden ise onun eylem ve karar pratiği için erişilebilir, öngörülebilir, açık, net birbiri ile uyum içinde, yayımlanmış, içeriği davranış direncine izin verecek yapıda olmak zorundadır. Bireyin güvenebileceği, istikrarlı ve öngörülebilir bir hukuk ortamında yaşam sahip olduğu bilincinde olması keyfiyeti, hukuk devleti olmanın doğal sonucudur.” (2014b)*

Dolayısıyla, Vergi İdaresi'nin hem yetkisi dahilinde ortaya koyduğu düzenlemelerinde hem de uygulamalarında istikrarlı bir tutum içerisinde olması hukuk devleti ilkesi bağlamında önem arz etmektedir.

Hukuk devleti kavramının diğer önemli bir unsuru da yargı bağımsızlığı ve yasama ile yürütme organlarının gerektiğinde yargısal denetime tabi olmasıdır. Devletin tüm fonksiyonlarının ve bu fonksiyonları gerçekleştirecek organların Anayasa'da ve daha

detayda kanunlarda belirlenmiş olması; görev, yetki ve sorumlulukların çerçevelendirilmesi bu ilkenin temel unsurlarıdır.

Vergileme açısından değerlendirildiğinde, kişilerin yatırım, tüketim, harcama gibi kararlarının sonuçlarını ve yaptıklarının veya yapmadıklarının vergisel yansımalarını öngörebilmeleri hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Mükelleflerin, geçmişte verdikleri kararlar dolayısıyla, öngörülemeyecek şekilde sonradan vergilendirilmemeleri, Vergi İdaresi ile ihtilaf yaşadığı noktada rahatlıkla konuyu yargıya taşıyabilecek olmaları ve kazanılmış haklarının korunması önemlidir (Karakoç, 2013).

Kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin verdikleri (taşınmaz alma veya elinde bulundurduğu taşınmazı satıp satmama gibi) kararlarla ilintili ve kararın alındığı dönemde öngörülme imkânı bulunmayan şekilde vergi yüklerinin artırılması, mükelleflerin devlet organizasyonuna ve vergi sistemine olan güvenlerinin yıkılmasına, ekonomik ve ticari hayatta belirsizliklere ve plan yapma güçlüklerine sebep olarak ekonomik istikrarı ve en nihayetinde toplum hayatında stabiliteyi zayıflatmaktadır. Dolayısıyla, hukuk kurallarının ve düzenlemelerin geriye yürümemesi gerekmektedir.

Geriye yürümeme kuralı ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi'nin yakın zamanda verdiği 14.03.2024 tarihli ve E.2023/169, K.2024/82 sayılı Kararı oldukça dikkat çekicidir (AYM, 2024). Mahkeme, hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin ön koşullarından birisi olduğunu vurguladıktan sonra, yasamanın daha önceden gerçekleşmiş işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde norm ihdas etmesinin hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturacağını belirtmiştir. Diğer bir ifade ile kanunların geriye yürümezliği ilkesi olarak ifade edilen kavram uyarınca, kanunların prensip olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, olgu ve eylemlere uygulanması gerekmektedir. Diğer taraftan Mahkeme, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi özellikli durumlarda bu ilkeden sapmalar olabileceğini kabul etmektedir. Aynı Karar'da AYM'nin diğer pek çok kararında da tanımlanan "gerçek geriye yürüme" ve "gerçek olmayan geriye yürüme" kavramlarına atıf yapılmış ve söz konusu kavramlar aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

*“Gerçek geriye yürüme, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir.” (AYM, 2024)*

Yüce Mahkeme, yukarıda bahsedilen ayırmadan yola çıkarak gerçek olmayan geriye yürüme olduğu durumları kanunların geriye yürümesi olarak nitelendirmemekte ve bu şekilde yapılan düzenlemeleri kabul etmektedir. Örneğin, kurumlar vergisi açısından, ilgili hesap dönemi içerisinde yürürlüğe giren bir düzenleme kabul görünürken, ilgili hesap dönemi kapandıktan sonra ancak kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce yapılan bir düzenleme ise gerçek geriye yürüme olarak değerlendirilerek kabul edilmemektedir. Nitekim mezkûr Karar’da, 09.03.2023 tarihinde yürürlüğe giren 7440 sayılı Kanun ile 31.12.2022 tarihi itibarıyla kapanan 2022 yılı hesap dönemine ait bazı istisna ve indirim tutarlarına yönelik getirilen ek verginin geriye yürütüldüğü kabul edilmektedir.

Karar’ın esas can alıcı kısmına değinmeden önce, gerçek olmayan geriye yürüme hallerinin, her ne kadar AYM tarafından kabul görse de ileride detaylı şekilde açıklanacak “öngörülebilirlik” ilkesi bağlamında tartışmaya açık olduğunu belirtmekte fayda bulunmaktadır. Zira, yukarıdaki örnekten yola çıkarsak, ilgili hesap dönemine başlarken yürürlükte bulunan kurallar çerçevesinde işini planlayan, karşılaşacağı vergi yükünü hesaplayarak bütçesini hazırlayan, istihdam sağlayan ve kredi kullanan bir mükellefin hesap dönemi devam ederken yapılan bir düzenleme karşısında düşeceği zor durumu ileride detaylı şekilde açıklanacak olan öngörülebilirlik ilkesi çerçevesinde açıklamak güçtür.

Söz konusu Karar’ın (AYM, 2024) en dikkat çekici kısmı ise bahse konu ek verginin geçmişe yürütüldüğünün kabulü ile birlikte “doğal felaketler, savaş ve seferberlik hâli, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle yapılacak kanuni düzenlemelerle kanunların geriye yürütülmesinin mümkün

olduğunun” belirtilmesidir. Dikkat edildiği takdirde görülecektir ki kanunların geriye yürümemesi ilkesinin Karar’ın 17’nci paragrafında genel manada zikredilen bazı istisnalarına ek olarak 23’üncü paragrafında beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hâli, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle yapılan düzenlemelerde geriye yürümenin kabul edilebileceği belirtilmektedir. AYM’nin bu bakış açısı, kanunların geriye yürümemesi kuralının, varlığının tespiti veya tanımlaması subjektif kriterlere dayandırılabilen bazı olay ve olgulara bağlı olarak daraltılabileceği gerekçesiyle eleştirilmektedir.

AİHM, konuyu vergi kanunlarının geriye yürümemesi değil vergilendirmenin geriye yürü(me)mesi (retroactive taxation) olarak isimlendirmektedir. AİHM, vergi normlarının geriye yürümemesi ilkesini, AİHS Ek Protokol No. 1’in 1’inci maddesinin mülkiyet hakkını koruma altına alan hükümleri çerçevesinde değerlendirmektedir. Mahkeme, vergi yasalarının geriye yürütülmesinin mülkiyet hakkına müdahale teşkil edebileceğini kabul etmiş, ancak bu müdahalenin AİHS’nin öngördüğü kamu yararı, hukukun üstünlüğü ve orantılılık ilkeleriyle uyumlu olması gerektiğini vurgulamıştır. Aşağıda, AİHM’in vergi normlarının geriye yürütülmesi konusunda verdiği bazı kararlara yer verilmektedir.

**National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society ve Yorkshire Building Society / Birleşik Krallık (AİHM, 1997):** Mahkeme, geriye yürüyen düzenlemelerin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğini kabul etmiş, ancak bu müdahalenin kamu yararı için gerekli olabileceğini ve orantılı olması gerektiğini belirtmiştir.

**M.A. ve Diğerleri / Finlandiya (AİHM, 2003):** AİHM, bu davada, vergi mükelleflerinin geriye yürüyen vergi düzenlemelerinden etkilenmesinin, adil ve öngörülebilir bir hukuk düzeni ile bağdaşmadığını, geriye yürüyen düzenlemelerin mükelleflerin güvenini sarsmaması gerektiğini ve özellikle vergi yükümlülüklerinin artırılmasının dikkatli bir şekilde ele alınması gerektiğini vurgulamış ancak düzenlemenin geriye yürümesinin tek başına 1 No.lu Protokolün 1’inci maddesinin ihlali anlamına gelmeyeceğini, yanıtlanması gereken sorunun başvuru sahiplerinin özel

koşullarında yasanın geriye dönük uygulanmasının onlara makul olmayan bir yük getirip getirmediği ve dolayısıyla menfaatler arasında adil bir denge kurup kurmadığı olduğunu belirtmiştir. Ayrıca Mahkeme, düzenlemenin vergi mükelleflerine eşit muamele edilmesini sağlama amacının bir parçası olduğunu ve yasama organının bu bağlamda yaptığı değerlendirmenin makul olarak değerlendirilebileceği kanaatini ortaya koymuştur.

**J.A. Pye (Oxford) Ltd ve J.A. Pye (Oxford) Land Ltd / Birleşik Krallık (AİHM, 2005):** AİHM, bu davada, geriye yürüyen vergi düzenlemelerinin mülkiyet hakkına orantısız bir müdahale oluşturup oluşturmadığını incelemiş, her durumun kendi şartları içinde değerlendirilmesi gerektiğini ve geriye yürüyen düzenlemelerin mülkiyet hakkını ihlal edebileceğini belirtmiştir.

**N.K.M. / Macaristan (AİHM, 2013):** AİHM, vergi düzenlemelerinin geriye yürütülmesinin, mükelleflerin mülkiyet haklarını ihlal edebileceğini ve bu tür düzenlemelerin sadece zorunlu hallerde ve adil bir denge gözetilerek yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Mahkeme, vergi yasalarının geriye yürütülmesinin öngörülebilirlik ilkesine aykırı olduğunu ve mükelleflerin korunması gerektiğini vurgulamıştır.

Özetle AİHM'in kararları, vergi normlarının geriye yürümemesi ilkesinin, mükelleflerin mülkiyet haklarını ve hukuki güvenliğini koruma altına aldığını göstermektedir. Mahkeme, vergi düzenlemelerinin geriye yürütülmesinin istisnai durumlarda ve belirli şartlar altında kabul edilebileceğini belirtmiş, ancak bu tür düzenlemelerin mükelleflerin haklarını aşırı derecede sınırlamaması gerektiğini vurgulamıştır. AİHM'in yaklaşımı, vergi hukukunun adil, öngörülebilir ve orantılı olması gerektiği yönündedir.

Bu noktada, hukuk kurallarının derece ve kuvvetini belirten “normlar hiyerarşisi” kavramına değinmekte fayda bulunmaktadır. Normlar hiyerarşisi, temelde, hukuk kuralları arasındaki sıralamayı ve hangi kuralın hangisinden üstün olduğunu ifade eden bir kavramdır.

Hukuk normlarının sıralamasında en üstte yer alan normun bir konuyu tüm detayları düzenlemesi mümkün olmaz. Normlar, genelden özele, soyuttan somuta doğru giderler. Farklı bir anlatımla, önce bir çerçeve çizilir, sonrasında alt seviye normlarla detaylı ve belirgin kurallar belirlenir.

Hiyerarşide yukarıda yer alan normların, kendilerinden sonra gelen normlara kaynak teşkil etmeleri dolayısıyla, alt normların üst normlara uygun olmaları gerekmektedir (Ak, 2009). Örneğin bir yasanın anayasaya, bir yönetmeliğin de yasaya uygun olması gerekmektedir ki hukuk alanında sistematik bir yaklaşım oluşabilsin ve mükellefler, uygulayıcılar ve yargı sağlıklı yorum yapabilsin.

AYM ve Danıştay içtihadında çok defa altı çizildiği üzere, hukuk normlarının bir hiyerarşisi bulunmakta ve bu hiyerarşi çerçevesinde, alt düzeydeki hukuki düzenlemelerin üst düzeydeki normlara uygun olması gerekmektedir. Bu bağlamda, Danıştay 5'inci Dairesi'nin 11 Haziran 1996 tarihli ve E.1994/6286, K.1996/2290 numaralı kararında, Anayasa'nın 11'inci maddesinde kanunların Anayasa'ya aykırı olamayacağı, 115'inci maddesinde Bakanlar Kurulu'nun kanunları uygulamak ve belirli işleri düzenlemek amacıyla tüzük çıkarabileceği, 124'üncü maddesinde ise Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişiliklerinin görev alanlarına ilişkin kanun ve tüzükleri uygulamak için yönetmelik çıkarabilecekleri ancak bunların Anayasa, kanun ve tüzüklere aykırı olmaması gerektiği ifade edilmiştir (Danıştay, 1996). Dolayısıyla, yönetmelikler gibi alt düzey hukuk kurallarının, tüzük ve kanunlara uygun olması zorunludur. Aksi durumda, üst normlara aykırı olan alt düzey normların hukuki bir temeli olamamaktadır.

Danıştay pek çok kararında, hukuk normlarının hiyerarşik yapısını ve alt düzeydeki normların üst düzeydeki normlardan aldıkları yürürlük gücünü vurgulamıştır. Bu

kararda, evrensel hukuk ilkeleri ve Anayasa'nın normlar hiyerarşisinde en üst sırada yer aldığı, kanunların Anayasa'dan, tüzüklerin ise kanunlardan güç aldığı ifade edilmiştir.<sup>3</sup>

Özetle hukuk devleti ilkesi, devletin tüm organlarıyla hukukun üstünlüğünü önceliklemesi; şeffaf, öngörülebilir ve hesap verebilir bir yapı olması ile mümkündür. Vergisel bakış açısıyla, vergi normlarının geriye yürümemesi ve vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu an itibarıyla mükelleflerin tabi olacakları kuralları ve vergi yüklerini bilebilecek durumda olmaları bu ilkenin bir gereğidir.

Hukuk devleti ilkesi çerçevesinde gerektiğinde vergi normlarının ve vergi idaresinin yargısal denetime tabi olabilmesi, keza vergi normlarının normlar hiyerarşisine uygun bir sistematik içerisinde hukuk düzeninde yer alması önemlidir.

### **1.3. VERGİLEMEDE KANUNİLİK (YASALLIK) İLKESİ**

Vergilemede kanunilik ilkesi, vergilemeye yönelik düzenlemelerin yasa ile yapılması, yukarıda detaylı olarak açıklanan normlar hiyerarşisi içerisinde, yasadan daha alt düzeyde bir norm ile vergilendirme yapılmaması anlamına gelir.

Verginin mükellefi ve/veya sorumlusu, verginin konusu, vergilemenin zamanı, oranı ve salınma biçimi gibi vergilemeye ait esaslı unsurların muhakkak yasama organı tarafından belli edilmesi gerekmektedir. Bu sayede, vergi sisteminin güvenilir ve istikrarlı bir yapıya kavuşması, aynı zamanda da idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçilerek yükümlülere güvence sağlanması amaçlanmaktadır.

Diğer taraftan, 1700'lü yıllardan bu yana miras kalan "temsilsiz vergi olmaz" prensibiyle vergilendirmeye ilişkin yetkinin halkı temsil eden yasama organına verilmesi, zımni olarak vergilendirmenin ancak halkın belirli bir çoğunluğunun kabulü halinde yapılabilmesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, teorik manada, yasallık

---

<sup>3</sup> Örneğin: Danıştay 13'üncü Daire Başkanlığı'nın 07.06.2022 tarihli ve E.2016/3360, K.2022/2474 sayılı; Danıştay 10'uncu Daire Başkanlığı'nın 17.03.2022 tarihli ve E.2019/7044, K.2022/1409 sayılı kararları.



ilkesine uygun vergiler halkın dolaylı rızasıyla ve demokratik bir anlayışla salınmaktadır denilebilir. Bu pek tabii ideale dönük olan ve vergiye gönüllü uyumu destekleyen teorik bir varsayımdır. Uygulamada, yasallık ilkesine uygun kabul edilen vergilere dahi halkın rıza gösterdiğini söylemek oldukça güçtür.

Vergileme, özü itibarıyla devletin kişilerin mülkiyet hakkına bir müdahalesidir. Günümüz toplumlarında, mülkiyet hakkına devletin müdahale etmesi çeşitli sınırlamalara tabidir (Saban, 2019, s. 19).

1982 Anayasası sistematığı içerisinde bakıldığında, Anayasa'nın 13'üncü maddesi ile öncelikle temel hak ve hürriyetlerin hangi şartlar altında sınırlandırabileceği düzenlenmiştir. Buna göre temel hak ve hürriyetlere sınırlama getirilirken;

i) Temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunulmamalıdır,

ii) Sadece Anayasa'da belirtilen sebeplerle sınırlama getirilebilir,

iii) Sınırlama ancak kanun ile yapılabilir,

iv) Sınırlama, Anayasa'nın lafzına ve ruhuna, demokratik toplum düzenine, laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine uygun olmalıdır.

Anayasa'nın kişinin hak ve ödevlerinin sıralandığı ikinci bölümünde yer alan 35'inci maddesi ise spesifik olarak mülkiyet hakkına ilişkindir. Anayasa'nın ilgili maddesinde, mülkiyet hakkına her birey tarafından sahip olunabileceği belirtilmiş, ancak bu hakkın kamu yararı gözetilerek ve yasal düzenlemelerle sınırlandırılabilmesi ikinci fıkra ile açıklanmıştır.

Anayasa'nın gerek 13'üncü gerekse 35'inci maddesinden çıkan sonuç, mülkiyet hakkına müdahale edilebilmesi için, diğer şartların yanı sıra kanun ihdas edilmesi gerektiğidir. Değindiği üzere, mülkiyet hakkına getirilen en önemli ve yaygın sınırlama

vergilendirmedir. Dolayısıyla, kişilere vergi yükü getirmek suretiyle yoluyla mülkiyet hakkına bir müdahale mevzu bahis olacaksa, ilk olarak bu müdahalenin yasal bir temeli olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Vergileendirme konusunda, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası, vergi mevzuatındaki değişikliklerin yalnızca yasalarla yapılmasının zorunlu olduğunu belirtmektedir. Vergilemede kanunilik ilkesinin temel amacı, vergileendirme yetkisinin yasama elinde bulunmasını sağlayarak vergilemenin demokratik kanallarla tesisini temin etmek ve bu sayede mükelleflere güvence sağlarken, vergi idaresine de sınır çizmektir. Hukuk Devleti İlkesi başlığı altında açıklandığı üzere, vergi idaresinin yapacağı ikincil düzenlemelerin sınırını ve dolayısıyla vergi idaresinin yetki, görev ve sorumluluklarını yasama organınca ortaya konulan kanun belirlemektedir. Vergi İdaresi'nin hareket alanı ancak kanun ile verildiği ölçüde olmalıdır (Arslan, 2012, s. 52). Ancak idareye tanınan alan, vergilemenin temel unsurlarını içermemeli, dolayısıyla idareye keyfi uygulama alanı bırakılmamalıdır.

Dolayısıyla vergilemede kanunilik ilkesi bağlamında, vergilemeye ilişkin temel konuların (konu, mükellef, vergi oranı, vergi tutarı, vb.) yanı sıra tahsil zamanı, tahsil yöntemi gibi usule dönük unsurların da kanun ile düzenlenmesi gerekir (Güneş, 2014, s. 20). Kanunilik ilkesini şekilsel ve dar anlamda ele almak, kanunların yüzeysel bir şekilde ihdas edilmesi ve keyfi uygulamalar oluşması sonucu doğurabilmektedir. Bu nedenle vergi ile ilgili tüm temel unsurların kanunda yer alması gerekmektedir (Akdoğan, 2023). Diğer bir ifade ile vergi düzenlemesinin sadece şekilsel olarak değil içerik olarak da kanun ile yapılması icap etmektedir (Doğrusöz, 1998).

Nitekim 29 Kasım 1977 tarih ve 1977/109 esas, 1977/131 karar sayılı AYM kararında mealen; vergilemede matrah, oran, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırım ve zamanaşımı gibi pek çok unsurun yer aldığı, kanun ile makul ölçüde çerçevelendirilmemiş bir vergi uygulamasının kişilerin temel haklarına keyfi müdahale edilmesi olasılığını doğurduğu, bu nedenle vergilemede sadece verginin konusunun kanunla belli edilmesinin kanunilik ilkesi açısından yeterli olmayacağı açıklanmıştır (AYM, 1977).

Öte yandan, vergi düzenlemelerinin normlar hiyerarşisine uygun olması da vergilemede kanunilik ilkesinin bir zorunluluğudur. Ancak bir adım ötede, yapılan düzenlemelerin kalitesi de bu ilkeye uyum açısından önemlidir. Kanun yazım tekniğine uymayan, kendi içerisinde ve diğer mevzuat düzenlemeleri ile çelişkiler barındıran, lafzının açık ve sarih olmadığı, dolayısıyla belirsizlik içeren ve farklı yorumlamalara açık kanun maddelerinin bu ilkeye uygun olduğundan söz etmek doğru olmayacaktır.

Vergilemenin çerçevesinin net bir şekilde kanun ile çizildiği durumda, Anayasa'nın 2'nci maddesinde altı çizilen hukuk devleti kavramı, vergileme ilkeleri yönünden somutluğa kavuşmaktadır. Öte yandan hem evrensel ceza ilkeleri hem de vergilerin kanuniliği ilkesinin bir devamı olarak vergi kabahatlerinin/suçlarının ve öngörülen cezaların da kanun ile düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergilemeye ilişkin her hususun kanun ile düzenlenmesini beklemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Zira yasama organının usule ilişkin teknik detayları belirlemesi hem fiilen olanaklı değildir hem de uzmanlığı dışındadır. Dolayısıyla Kanun Koyucu'nun ana çerçeveyi çizdikten sonra detayları belirlemek üzere vergi idaresine yetki vermesi kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir.<sup>4</sup> Bu noktada önemli olan, verilen yetkinin temel unsurlara ait olmaması ve idarenin belirlenen sınır içerisinde hareket etmesidir. İdare tarafından, “mükellefe ilave bir vergi yükü getirmese dahi kişisel rahatsızlığa veya gider artışına yol açan yeni ödevler ve yükümlülükler getirilmesi de caiz değildir” (Güneş, 2014, s. 188-189). Ancak, zaman içerisinde sosyal devlet anlayışının yaygınlık kazanması ile ekonomiye devlet müdahalesinin dozu artmış (Öncel vd., 2020, s. 39) ve İdare'nin alanı zaman zaman kanunilik ilkesinin sınırlarını zorlayacak ve hatta aşacak şekilde genişlemiştir. Anayasa Mahkemesi'nin 15.07.2004 tarih ve E.2003/33, K.2004/101 sayılı kararına konu olay buna güzel bir örnek teşkil etmektedir:

---

<sup>4</sup> Coşkun Can AKTAN, Anayasa'nın 73/4'üncü maddesiyle kanunilik ilkesinin hukuki çerçevede ihlal edildiğini ve yürütme organının vergileme yetkisini iradi ve takdiri karar ve talimatlarla genişlettiğini savunmaktadır. (2020, s. 358)

*“Vergi yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı kimi muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur. Verginin bir bölümünden (indirim) veya tümünden vazgeçme ya da vergi kapsamındaki kimi konuları (istisna) veya kişileri (muaflık) vergi dışında tutma işlemi de en az vergi koyma ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır. Buna göre, birtakım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışında bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir.*

*İndirim, vergi matrahından veya doğrudan vergiden belirli tutarda indirim yapılması suretiyle verginin bir bölümünden vazgeçilmesi veya bir bölümünün geri verilmesi sonucunu doğurmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası vergide indirimi, yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilecek konular arasında gösterecek kadar önemli görmüştür.*

*Dava konusu kuralla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 121. maddesinde düzenlenen ücretlilerde vergi indirimi müessesesinin uygulanmasında, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan, eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.*

*Belirtilen yetkinin kullanılması halinde, ücretlilerin vergilerinden yapılacak indirim tutarı, vergiyi etkileyecek, azaltacak veya çoğaltacaktır.*

*Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki, yasa koyucunun vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen*

*bir yetki de değildir. Bu nedenlerle, dava konusu kural, Anayasa'nın 73. Maddesinin son fıkrasına aykırıdır.” (2004)*

Karar'dan anlaşılacağı üzere, Mali İdare'ye indirim, istisna ve/veya vergi tutarını değiştirecek unsurlarla ilgili belirleme yetkisi verilmesi Anayasa'ya aykırı bulunmaktadır. İdare'ye verilebilecek yetki ancak uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin düzenleyici işlemlerde bulunma veya yasal bir düzenlemeyi açıklama sınırında kaldığı ölçüde Anayasal ilkelere uygun olmaktadır.

Ayrıca, vergilemede kanunilik ilkesinin bir uzantısı olarak ilgili mevzuatın mükelleflerce ulaşılabilir olması da gereklidir. AİHM'in Hentrich/Fransa kararına göre mülkiyet hakkına vergileme yoluyla müdahale edilmesinin hukuka dayalı sayılabilmesi, ancak mükelleflerin ilgili kurallara ulaşabilecek durumda olmaları halinde ve yeterince öngörülebilirlik olması halinde mümkündür (AİHM, 1994).

AİHM'in 09 Kasım 1999 günlü Spacek/Çek Cumhuriyeti Kararı'nda ulaşılabilirlik, hukuki düzenlemenin yayımlanmış olması olarak yorumlanmıştır (AİHM, 1999). Yani yükümlülerin ilgili kurallara kolaylıkla erişebilmeleri ve dolayısıyla ödev ve sorumluluklarını öğrenip öngörebilmeleri esas olmalıdır. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi” ne göre sözleşmeye taraf devletlerin bu hususta takdir yetkisi bulunmaktadır (Karataş Durmuş, 2018).

Söz konusu karara konu düzenleme, ülkenin resmî gazetesinde yayımlanmamış olmakla birlikte kamuoyunun ve mükelleflerin kolaylıkla ulaşabileceği kamuya açık bir mecrada aleni hale gelmiştir. AİHM, düzenlemenin kamuya duyurulmuş olmasını kâfi görmüş ve ilgili düzenlemeyi hukuk kuralı olarak tanımıştır (Gümüşkaya, 2010). Dolayısıyla AİHM bakış açısında, bir düzenlemenin hukuk çerçevesinde değerlendirilmesi için muhakkak yasama elinden çıkmış olması aranmamakta, müstakar hale gelmiş yargı kararları veya yürütmenin istikrarlı ve aleni ikincil düzenlemeleri de hukuk olarak nitelendirilmekte ve AİHM hukuki dayanak ilkesi yönünden yaptığı değerlendirmelerde bu nevi düzenlemeleri hukuka uygunluk kapsamı içine almaktadır.

Demek oluyor ki AİHM'nin hukuki dayanak olarak isimlendirdiği değerlendirmesi, Ülkemizdeki kanunilik ilkesinden daha geniştir. Dolayısıyla, mükelleflere tanınan korumanın, en azından teorik olarak Ülkemizde daha üst seviyede olduğunu söylemek mümkündür. Ülkemizde, mülkiyet hakkına müdahalede vergilemeye ilişkin bir kanun hükmünün varlığı aranırken; AİHM, aleni ve istikrarlı ikincil düzenlemeler ve/veya yargı kararları çerçevesinde yapılacak bir vergileme işlemini mülkiyet hakkına haksız müdahale olarak görmemektedir.

Ancak her halükârda, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin ulaşılabilir ve aleni olması şarttır. Bu da Ülkemizde Vergi İdaresi'nin sıklıkla kullandığı iç genelge, iç yazı gibi mükelleflerin itilana girmesi mutad olmayan araçların, AİHM perspektifinden dahi, vergilemede kaynak olarak kullanılamayacağı sonucuna ulaştırmaktadır.

“Vergileme” kavramı, genel olarak vergi koyma veya vergi yükünü artırmak anlamında kullanılsa da bu kavramı “vergi sistemi” olarak düşünmek ve ele almak gerekmektedir. Muafiyet yoluyla bir mükellef grubunu vergi dışında tutmak, istisna yoluyla bir konuyu vergi dışında tutmak veya indirim yoluyla vergi yükünü azaltmak da en az vergi koymak kadar hassas ve kritik bir konudur. Çünkü vergi harcaması da denilebilecek muafiyet, indirim ve istisnalar vergi sisteminin bir parçasını oluştururlar. Dolayısıyla, başta kanunilik ilkesi olmak üzere vergilemenin tüm ilkelerinin bu müesseseler için de tartışılması ve dikkate alınması zorunludur (Sayım, 2006, s. 268).

Anayasa Mahkemesi'nin 25 Ekim 1969 tarihli ve 1967/41 esas, 1969/57 karar numaralı kararında ifade edildiği üzere, vergi muafiyetleri ve indirimleri, vergi koyma yetkisi kadar önemlidir ve Anayasa, bu iki önemli konudan biri için yasal düzenleme zorunluluğu getirirken diğerini göz ardı etmez (AYM, 1969). Anayasa'nın 73/4'üncü maddesi uyarınca; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyetleri, istisnaları ve indirimleri ile ilgili oranlar hakkında, kanunun belirlediği sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na (21 Ocak 2017 öncesi Bakanlar Kurulu'na) tanınmıştır. Bu, vergi politikalarının esnekliğini sağlamak ve yasal çerçevede belirli durumlara uyum sağlamak için getirilen önemli bir düzenlemedir.

Yasama sürecinin belirli bir prosedür ve zaman gerektirmesi, ekonomik hayata vergiler yoluyla hızlı müdahale edilmesi gereken hallerde, müdahaleye imkân vermemektedir. Bu noktada, vergilemede kanunilik ilkesine bir istisna getirilerek yürütme organına birtakım yetkiler verilmiştir.

Hükmün lafzından anlaşılacağı üzere, yürütme organına, mevcut durumda Cumhurbaşkanı'na, kanunlarında belirtilen sınırlar dahilinde hem vergi oranlarını hem de vergi harcamalarına ilişkin oranları aşağı ve yukarı yönlü değiştirme yetkisi verilmektedir. Bu yetki ile kanun lafzında da yetki verilmesi durumunda, Cumhurbaşkanı'nın doğrudan mükelleflerin vergi yüklerini değiştirme imkânı olmaktadır.

Cumhurbaşkanı'na böyle bir yetki verilmesi veya yetki sınırlarının genişliği hususu tartışmalı bir konudur. Zira vergi mevzuatımızda pek çok noktada yürütme organına vergi oranının veya tutarının sifıra indirilmesi veya belirli bir katına kadar artırılabilmesi şeklinde verilen yetkiler mevcuttur. Buna örnek olarak, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun Geçici 6'ncı maddesi ile Cumhurbaşkanı'na verilen vergi tutarını sifıra kadar indirme ve üç katına kadar artırma yetkisi verilebilir.

Anayasa Mahkemesi'nin 19 Mart 1987 tarihli ve 1986/5 esas, 1987/7 karar numaralı kararında belirtilenlere göre, vergi oranlarının kanun tarafından belirlenen üst ve alt limitler dahilinde Bakanlar Kurulu tarafından değiştirilmesi, güncel ekonomik durumların gerektirdiği sosyo-ekonomik hedeflere ulaşmak için zorunludur. Bir vergi oranının sifıra indirilmesi, o verginin tamamen ortadan kaldırıldığı anlamına gelmez. Vergi, hala yürürlükte olan bir düzenleme olarak varlığını sürdürür ve Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara bağlı olarak bu oranı herhangi bir zamanda yasal sınırlar içinde tekrar artırma hakkına sahiptir. Bu durum, vergi politikalarının esnekliğini ve ekonomik şartlara uyum sağlama kapasitesini göstermektedir (AYM, 1987).

Öte yandan, vergi oranının sifıra kadar indirilebilmesine imkân veren bir yetkinin, o vergini kaldırılması anlamına geleceği yönünde görüşler mevcuttur (Doğrusöz, 1998).

Zira yetkiyi kullanan idare, vergiyi toplayan makam olarak vergilendirme ilişkisinde bir mükellefin karşısında yer alan taraftır. Örneğin bir vergi davasında bir tarafta mükellef diğer tarafta ise idare bulunmaktadır. Dolayısıyla günümüz demokratik toplum düzeninde, idareye verilen yetkinin çok sınırlı ve ancak teknik detaylarla ilgili olması beklenmelidir. Vergilendirmeye ilişkin esaslı unsurların, temsilsiz vergi olmaz prensibinden yola çıkarak, vergilendirme ilişkisine taraf olmayan halkın temsilcileri, yani parlamento eliyle belirlenmesi gerekir.

Öte yandan, vergi politikası, etkisi gecikmeli görünen yavaş gerçekleştirilecek bir politikadır. Para politikası gibi hızlı hareket edilemez. Bu nedenle, vergi oranlarında radikal değişiklikler yaparak ekonomiye hızlı müdahale edilmesinin ne kadar doğru olacağı ayrı bir tartışma konusudur.

Nitekim Anayasa Mahkemesi E.2014/72, K.2014/141 numaralı kararında; Bakanlar Kurulu'na verilen MTV'yi 20 katına kadar artırma yetkisini, “verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine ve yasama yetkisinin yürütme organına devrine yol açabileceği” gerekçesiyle iptal etmiştir (AYM, 2014a).

#### **1.4. VERGİLEMEDE BELİRLİLİK VE ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK İLKESİ**

Hukuk devleti başlığı altında değinildiği üzere, kişilerin tabi oldukları veya olacakları hukuk kuralları ile kurallara uymadıkları takdirde uygulanacak yaptırımları bilmeleri ve makul ölçüde plan yapabilecek öngörüye sahip olabilmeleri gerekmektedir.

Bu husus, vergi penceresinden bakıldığında, kişilerin devletin vergileme yoluyla mülkiyet hakkına yaptığı veya yapacağı müdahaleleri öngörebilmesi ve gelecek planlarını buna göre oluşturabilmesi şeklinde tezahür etmektedir (Çağan, t.y.). Bu çerçevede, vergi yasalarının açık, yalın ve anlaşılabilir olmasının yanı sıra, vergiyi doğuran olayın ne olduğu, verginin matrahı, tutarı, ödeme zamanı, şekli gibi asli unsurlarının belirli olması gerekmektedir.



Önceki bölümde açıklandığı üzere, vergilemeye ilişkin temel unsurların yasama organınca kanun ile belli edilmesi gerekmektedir. Kanun ile açıkça belirlenmeyen konular için benzerlik ilişkisi kurularak vergilendirme yapılması veya istisna tanınması, belirlilik ilkesini tamamlayan kıyas yasağı dolayısıyla mümkün değildir (Bilici, 2020, s. 9).

Vergilemede belirlilik ilkesi, yürütme organının veya vergi idaresinin hareket alanının kanunla sınırlanmış olmasını ve vergi yükümlülüklerinin idarenin takdiri ile değişiklik göstermemesi gerektiğinin altını çizmektedir (Gerçek, 2006, s. 110).<sup>5</sup>

AIHM içtihatları uyarınca vergileme yoluyla mülkiyet hakkına bir müdahale olması, ancak yükümlülerin ilgili kurallara ulaşabildikleri ve hukuki durumu öngörebildikleri, daha doğru ifadeyle müdahaleye ilişkin kuralların açık ve sarih olduğu durumlarda mümkün olabilmelidir. Anayasa Mahkemesi, 11 Aralık 2014 tarihli “Murat Çevik Kararı”nda, AIHM içtihadına da değinerek, öngörülebilirlik ilkesini adil yargılanma hakkının kapsamında değerlendirmiştir (Şişman, 2016).

Anayasa Mahkemesi'nin 12 Kasım 2014 tarihli "İş Bankası Kararı"nda, vergilemenin yasal bir zemine oturmasının yanı sıra, alt gereklilikler olarak, ilgili düzenlemelerin erişilebilir olması ve öngörülebilir olması gerektiğinin altı çizilmiş, ancak bu koşulların sağlandığı durumda mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşru sayılabileceği değerlendirilmiştir (AYM, 2019).

Ulaşılabilirlik ölçütü, getirilen hukuk normunun bireyler tarafından bilinebilecek olmasını yani duyurulmasını ifade etmektedir. Bu ölçüt, mülkiyet hakkı sahibinin, müdahalenin yapılacağına ilişkin kanuni düzenlemeyi önceden bilmesini ve buna göre davranmasını mümkün kılmaktadır.

---

<sup>5</sup> İdarenin takdir yetkisi konusunda detaylı açıklamalar için bkz. (Canyaş, 2011).

Öngörülebilirlik ölçütü, ilgili hukuk normunun hayata geçmesi halinde meydana gelebilecek sonuçların yükümlülerce önceden tahmin edilebilmesi manası taşımaktadır. Bu ölçütün varlığı, ancak getirilen normun açık sarih bir şekilde düzenlenmiş olması halinde mümkündür. Bu sayede, yükümlülerin mülkiyet haklarına hangi durumlarda ve ne şekilde müdahale edileceğine dair, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden önce çıkarım yapmaları mümkün kılınabilecektir.

Kanuni düzenlemelerde mutlak bir açıklık her zaman beklemek mümkün değildir. Bu nedenle, kanuni düzenlemelerde bir kısım müphem ifadeler bulunabilir. Bu açığın, pratikteki yorumlarla kapatılabileceği vergi hukukunda genel kabul gören bir yaklaşımdır. Bu durumda, yasa hükmünün içeriği ve kapsamı, uygulamadaki yorumlarla açıklığa kavuşturulursa, birey açısından belirlilik sağlanmış olmakta ve öngörülebilirlik koşulu bu yönüyle karşılanmış sayılmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, bir konuda farklı yorumlar olabileceğini kabul etmekte ve bu yorumların öngörülebilirlik ilkesini zedelediğini belirtmektedir. Ancak prensip olarak bu farklılıkların uzun süre devam etmemesi, ilgili ülkenin iç hukukunda görüş ayrılıklarını ortadan kaldıracak enstrümanların var olması ve bu enstrümanların hayata geçiyor olması gerekmektedir (Şişman, 2016).

Ancak farklı yorumların kaynağı hukuk kurallarının niteliğinden kaynaklanmamalıdır. Diğer bir ifadeyle, açık olmayan ve belirsiz düzenlemeler nedeniyle farklı yorumlar ortaya çıkıyorsa, bu noktada öngörülemezlikten bahsedilebilir. Öte yandan, AİHM'in 10.10.2011 tarihli Serkov / Ukrayna Kararı'nda belirtildiği üzere, konu açık değilse ve yorum farklılıkları varsa, mükellef lehine olan uygulanmalıdır (AİHM, 2011).

Anayasa Mahkemesi, yukarıda da bahsi geçen İş Bankası Kararında; Vergi İdaresi'nin uzun yıllar boyunca dava konusu olaya benzer bir şekilde vergileme yapmamış olması, ilgili dönemde kanun hükmünün açık ve net olmaması ve ayrıca başka bir kuruma vergilendirmeme yönünde özelge verilmiş olması dolayısıyla, öngörülebilirlik ilkesine aykırı bir durum olduğu sonucuna ulaşmıştır. Kanun seviyesinde bir belirsizlik olduğu durumda boşluğun yargı kararları veya yetki dahilinde yapılan idari düzenlemelerle

doldurulması gerekmektedir. Dolayısıyla, açık olmayan bir konuda vergi idaresinin vergileme yönünde uzun süre bir işlem yapmaması zımnen idarenin vergilememeyi kabul ettiği anlamına gelmekte ve mükelleflerin fiili durumu dikkate alarak pozisyon almalarının öngörülebilirlik ilkesinin bir sonucu olduğu ortaya çıkmaktadır (AYM, 2019).

Benzer şekilde AİHM'in N.K.M. / Macaristan (2013) kararında; Mahkemenin ülkelerin özellikle kişilerin kazanılmış haktan ziyade meşru beklentilerinin olduğu durumlarda düzenleme getirmek veya değiştirmek hususunda geniş takdir yetkisi olduğunu kabul ettiğini, kanun yapıcının makul bir temele dayandığı müddetçe kamu yararının gözetildiği konusundaki değerlendirmesine saygı duyduğunu ancak kişilerin beklentilerinin doğasının irdelenmesi gerektiğini belirtmektedir. Devamında ise uzun yıllar boyunca değişmeyen bir kuralın kişide uzun dönemli beklenti yaratacağını, iyi bir yönetimin yöneten ve yönetilen arasındaki güvene dayandığını ve bu güvenin sağlanıp korunması gerektiğini ifade etmiştir.

Özelgeler, Vergi İdaresi'nin mükellefe olay bazında verdiği idari görüşlerdir. Dolayısıyla özelgeler doğrudan bakıldığında teorik olarak adına verilen mükellefi bağlar. Ne şekilsel anlamda ne de içerik olarak düzenleyici işlem mahiyetinde değildirler (Nazalı, 2018, s. 40). “Özünde icrai niteliği olmayan bireysel işlem olarak nitelendirilebilirler ve bunlarda İdare'nin herhangi bir takdir yetkisi kullanması söz konusu değildir” (Gerçek, 2006, s. 114). Ancak yine de uygulamada, ilerleyen bölümlerde örneklerle açıklanacağı üzere, Vergi İdaresi'nin takdir yetkisi bulunmayan konularda dahi kanun boşluklarını özelge ile doldurma çabası olduğu görülmektedir. Bunun en büyük nedeni, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görev yapan rapor değerlendirme komisyonlarının özelge havuzundaki özelgeleri dikkate alarak değerlendirme yapma zorunluluğudur. İnceleme elemanlarının özelge ile sanki bir asli kaynakmış gibi bağlı kılınması dolayısıyla mükellefler de özelgelere bağlı kılınmakta ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bir durum da oluşmaktadır. Özelgeler, dolaylı olarak diğer mükelleflerin de hareketlerini etkilediklerinden özelgelerin sadece görüş isteyen mükellefi bağladığından bahsetmek doğru olmayacaktır. Bu yönüyle öngörülebilirlik anlamında önemli bir fonksiyon ifa eden kuvvetli metinler haline gelmişlerdir. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin İş Bankası

Kararında da başka bir mükellefe verilen özelgeye atıf yapılarak özelgenin varlığının karara etki etmesiyle zımnen özelgelere daha yüksek bir hukuki değer atfedilmiştir. Pek tabi bu durum vergi hukukunun kaynakları arasındaki hiyerarşik yapıyı bozmaktadır (Öz, 2004, s. 102).

Bu çerçevede, tebliğ, sirküler ve hatta daha mikro ölçekte özelge şeklinde verilen idari görüşlerin tutarlı ve uyumlu olması hem öngörülebilirlik ilkesi açısından hem de detaylarına Hukuk Devleti başlığı altında değinilen İdari İstikrar İlkesi açısından önemlidir.

Ayrıca, sık değişen vergi mevzuatı da açıklık, kesinlik ve öngörülebilirlik unsurlarını zedeleyerek mükelleflerin karar alma süreçlerini olumsuz yönde etkiler. Bu durum mükellefleri kayıt dışı ekonomiye iterek vergiye uyumu zedeler. Zira mevzuat takibi yapılması dahi güçleşerek hem idareye hem mükellefe yük getirir. Dolayısıyla vergi mevzuatında sık yapılan değişiklikler ve çelişkili mevzuat, vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Biyar & Biyar, 2022).

### 1.5. ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

Temel hak ve hürriyetler, ancak Anayasa'nın 13'üncü maddesinde belirtilen ilkeler çerçevesinde sınırlandırılabilir. Madde mucibince, temel hak ve hürriyetlerin özüne zarar verilmeden, sadece Anayasa'nın ilgili maddelerinde öngörülen nedenlere dayanarak ve yalnızca kanun yoluyla sınırlanması mümkündür. Yapılacak sınırlamalar, Anayasa'nın lafzına, anlamına, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin temel ilkelerine ve aynı zamanda ölçülülük ilkesine ters düşemez. Bu hüküm, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasını sağlamak ve keyfi veya orantısız sınırlamaların önüne geçmek için tasarlanmıştır. Özetle, temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması, Anayasa'nın belirlediği çerçevede ve demokratik toplumun gereklilikleri ile uyumlu bir şekilde, ölçülü bir biçimde gerçekleştirilmelidir.

Maddede geçen ölçülülük ilkesi, vergisel açıdan, mülkiyet hakkına vergileme yoluyla getirilen sınırlamanın kamu yararı başta olmak üzere, arzu edilen amaca ulaşmaya uygun, gerekli ve orantılı olmasını ifade etmektedir (Karakoç, 2013).

Sınırlamanın uygunluğu, amacı gerçekleştirmeye elverişli olup olmadığı anlamına gelmektedir. Örneğin bireylerin gelirlerinin vergilendirilmesi amaçlanırken katma değer vergisi oranının artırılması şeklinde getirilen bir sınırlama istenilen amaç ile örtüşmemektedir.

Gereklilik, ilgili müdahalenin elzem olmasını yani müdahale olmaksızın istenilen amaca ulaşma imkânı olmamasını ifade etmektedir. Eğer, mülkiyet hakkına müdahale edilmeksizin amaca ulaşma imkânı varsa müdahaleden kaçınılmalıdır.

Son olarak orantılılık, mülkiyet hakkına yapılan müdahalede aşırıya kaçılmaması gerektiğini ve fayda-maliyet arasında bir denge kurulması gerektiğini ifade eder.

Ölçülülük ilkesi genel olarak vergi koymak ve ceza/yaptırım açılarından ele alınmış olsa da bu ilkenin istisna, muafiyet ve indirimlere de yansımaları olmalıdır. Örneğin, şirketlerin mali yapılarını kuvvetlendirmek ve âtıl kaynaklarını daha verimli ve likiditesi yüksek alanlara yöneltmek amacı ile getirilecek bir istisnanın, âtıl kaynakların elden çıkartılmasını ve elde edilen kaynakların şirket bünyesinde verimli alanlara aktarılmasını teşvik edecek şekilde kurgulanması gerekir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, ölçülülük ilkesini, vergi yükümlülüklerinin mükellefler için aşırı ve dayanılmaz bir yük oluşturmaması gerektiği şeklinde yorumlamaktadır. Ayrıca, vergi yükümlülüklerinin mükelleflerin mali gücüne uygun olması ve ekonomik faaliyetlerini olumsuz etkilememesi gerektiğini belirtmektedir.

AİHM'in 21 Şubat 1986 tarihli James ve Diğerleri / Birleşik Krallık Kararı'nda; mülkiyet hakkına müdahalede kamu yararına bakılması gerekliliğinin yanı sıra hedeflenen ile kullanılan araç arasında uygun bir ölçülülük olması gerektiğine vurgu

yapılmıştır (AİHM, 1986). Diğer bir ifadeyle, kişinin temel haklarıyla toplumun genel faydası arasında adil bir denge kurulması gerekmektedir.

AİHS 1 No'lu Protokol'ün 1'inci maddesinin ihlal edildiği iddiasını içeren davalarda Mahkeme, ilgili kişinin devletin eylemi veya eylemsizliği nedeniyle orantısız ve aşırı bir yüke katlanmak zorunda olup olmadığını derin analiz yaparak tespit etmektedir. Bu bağlamda, yasal, idari veya uygulamalardan kaynaklanan belirsizlikler de Mahkemenin incelemesinde olmaktadır. Mahkeme'ye göre, vergi yükümlüsü ile kamu arasında adil bir denge kurulup kurulmadığının test edilmesinde dikkat edilmesi gereken unsurlardan birisi, daha az müdahaleci önlemlerin mevcut olup olmadığıdır. Ancak daha az müdahaleci bir önlemin varlığı tek başına ilgili düzenlemeyi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine aykırı kılmamaktadır. Zira Uluslararası Mahkeme, alternatif düzenlemenin en iyi çözümü temsil edip etmediğini ya da yasama organının takdir yetkisinin başka bir şekilde kullanılması gerekip gerekmediğini söyleyecek bir pozisyonda bulunmamaktadır. Diğer taraftan, kanunların belirli bir süre devam eden kısıtlamalar için bir tür telafiye izin verip vermediği, müdahalenin yasaklayıcı veya baskıcı olup olmadığı, iç hukuk yollarının tüketilmesi sürecinde kişiyi devlete karşı dezavantajlı duruma düşürecek şekilde ayrıcalıklı bir muamele sağlanıp sağlanmadığı gibi unsurların yanı sıra başvurucunun vergi sistemindeki bir boşluğu veya zafiyeti lehine kullanmaya çalışıp çalışmadığı da değerlendirmeye alınmaktadır.

Öte yandan Mahkeme, müdahalenin ölçülü olup olmadığının değerlendirilmesi amacıyla, başvuruların kusur veya ihmal derecesini veya en azından, davranışları ile söz konusu olay arasındaki ilişkiyi de dikkate almaktadır. Örneğin Taşkaya / Türkiye Kararı'nda (2018) Mahkeme, başvuranın uzman bir muhasebeci olarak mesleğini icra ettiğini dikkate alarak, ilgilinin bağımsız olarak çalışanlar için zorunlu bir şekilde sosyal güvenlik sistemine tabi olması ve bu sosyal güvenlik sistemine prim ödemesi gerektiğinin farkında olmadığını ileri süremeyeceği kanaatine varmıştır. Aksine, başvuranın bir yandan hak sahibi olmadığı bir rejime prim ödediğini bilmek ve diğer yandan bu duruma bağlı yani ilgili organlar tarafından durumun ortaya çıkarılması sırasında, yalnızca bu primlerin nominal değerinin geri ödemesini elde edebileceği bütün yasal sonuçları öngörmek durumunda olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla

Mahkeme, başvuranın sosyal güvenlik sistemine kayıt koşulunun hukuka uygun olmadığını ve uzman muhasebeci olan ilgilinin bu durumu görmezden gelemeyeceğini dikkate alarak, ilgilinin bizzat kendisinin maruz kaldığı zarara uğradığı kanaatine varmaktadır.

AİHM, mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin ölçülülük ilkesi kapsamında kamu ile birey çıkarı arasında adil bir denge kurulup kurulmadığına bakarken herhangi bir tazminat veya telafi bedeli ödenip ödenmediğini de sorgulamaktadır. Tazminat koşulları, adil bir dengenin oluşturulup oluşturulmadığının ve özellikle de itiraz edilen tedbirin başvuru sahiplerine orantısız bir yük getirip getirmediğinin değerlendirilmesi açısından önemli görülmektedir. AİHM bakış açısında, bir mülkün değerine kıyasen makul bir miktar ödenmeden alınması normalde orantısız bir müdahale teşkil etmektedir ve söz konusu tazminatın mülkiyet hakkına müdahale edilen kişiye tamamen verilmemesi, yalnızca istisnai durumlarda 1 No'lu Protokol'ün 1'inci maddesi uyarınca haklı görülebilmektedir. Bununla birlikte, bu bakış açısı her koşulda tam tazminat hakkını garanti etmemektedir; çünkü “kamu yararına” ilişkin meşru hedefler (ekonomik reform önlemlerinde takip edilen veya daha fazla sosyal adaletin sağlanması için tasarlananlar gibi), tazminatın bir kısmının ilgiliye verilmesini gerektirebilir (AİHM, 2019).

## 1.6. VERGİ ADALETİ

Genel anlamda adalet kavramı veya özelde vergi adaleti kavramı, bir toplumun dinamiklerine, zamana, eğitim seviyesine, ekonomik durumuna ve inançlarına göre değişebilecek soyut bir kavramdır (Karakoç, 2013).

Söz konusu kavrama bakıldığında iki temel yaklaşım belirmektedir. Mali güç yaklaşımı, kişilerin mali güçleri ölçüsünde vergi ödemesini; fayda yaklaşımı ise kişilerin devletin sağladığı hizmetlerden faydalandıkları ölçüde vergi ödemesini öngörür. Sonuçta her iki yaklaşımın da amacı vergi yükünün kişiler arasında adaletli dağıtılmasıdır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde açıkça belirtildiği üzere, Ülkemizde kişilerin mali güçlerine göre vergi ödemesi benimsenmiştir.

Bu noktada, vergi adaletinin sağlanması için gerekli olan iki alt ilkeden bahsetmek gerekir.

### 1.6.1. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Günümüz vergi sisteminin temellerinin atılmasına büyük katkı sağlamış olan Fritz Neumark, vergilemede adaletin esas unsurunun eşit konumdaki bireylerin aynı uygulamaya tabi tutulmaları olduğunu, bireylerin ödeme gücü nispetinde vergi salınması gerektiğini ve gelir dağılımının belirli bir düzen içerisinde sağlıklı bir şekilde dağıtılmasının önemli olduğunu belirtmiştir (Neumark, 1970, s. 21).

Vergilemede eşitlik ilkesi, ödeme gücü eş olan bireylerin aynı vergi yüküne tabi olmaları (yatay eşitlik), farklı olanların da farklı vergi yüklerine muhatap olmaları (dikey eşitlik) şeklinde basitçe özetlenebilir. Yatay eşitlik, hukuk devleti ilkesi ile yakından bağlantılı iken dikey eşitlik ise sosyal devlet ilkesi ile ilgilidir (Öncel vd., 2020, s. 45).

Vergilemede eşitlik ilkesinin bir sonucu olarak, vergi mevzuatının kendi sistematığı içerisinde herkese aynı şekilde uygulanması gerekmektedir. Ancak bunun bir istisnası olarak vergi harcamaları uygulamada sıklıkla kullanılmaktadır. İndirim, istisna, muafiyet, vb. şekillerde oluşan ve kısaca standart vergi yapısından sapmalar olarak tanımlanabilecek vergi harcamaları, zaman zaman vergi sisteminin adaletsiz yanlarını (yoğun dolaylı vergilerin tersine artan oranlı etki yaratması nedeniyle ortaya çıkan adaletsizlik gibi) düzeltmek için bir araç olarak kullanılsa da tanımı gereği çoğu zaman adaletsizliğin kaynağı olmaktadır. Bir istisna müessesesinin eşitlik ilkesine uygun olabilmesi için genel olması ve objektif ölçülere dayanması gerekmektedir (Çomaklı & Ayrangöl, 2016, s. 30). AYM'nin 24 Haziran 1993 tarihli ve 1992/29 esas, 1993/23 karar sayılı kararında, aynı kuralın farklı durumdakilere uygulanması ile bazı mükelleflere imtiyazlı bir durum yaratılmasının Anayasa'nın "Kanun Önünde Eşitlik" maddesine aykırılık oluşturduğuna hükmedilmiştir (AYM, 1993). Buradaki "imtiyazlı durum yaratılması" ifadesi vergilemede eşitlik ilkesi açısından da kilit önemi haizdir.



### 1.6.2. Verginin Genelliği

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin başında yer alan "Herkes" kelimesiyle vücut bulan genellik ilkesi (Saban, 2019, s. 44) yukarıda bahsedilen eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleriyle değerlendirildiğinde, Ülkemiz açısından ilkenin, mali gücü olan herkesin vergi vermesini ifade ettiği anlaşılmaktadır (Aksüt, 2017).

Gerçekten de genellik ilkesi söz konusu olduğunda; belirli mükellefleri ayrıştıracak şekilde vergi salınamayacağı, vergisel yüklerin toplumun her kesimine dağıtılacağı ve bazı grupların aşırı fazla veya az vergilemeye muhatap olmaması gerektiği konularında görüş birliği bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamalarının, vergi sisteminin genel düzenine uygun ve objektif kriterlerle belirlenmesi gerekmektedir (Şişman, 2016).

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14'üncü maddesi, ayrımcılık yasağını içermektedir. Mezkûr madde, Sözleşmede tanımlanan hak ve özgürlüklerin hiçbirinin cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer görüşler, ulusal veya sosyal köken, milliyet, etnik köken, servet, doğum veya herhangi bir diğer statü temelinde ayırım gözetilerek farklı uygulanamayacağını aşağıdaki ifadelerle belirtmektedir:

*"Sözleşme ve Protokollerinde tanınan hak ve özgürlüklerin, ırk, renk, cins, dil, din, siyasi veya diğer görüşler, ulusal veya sosyal menşе, milliyet, zenginlik, doğum veya herhangi bir diğer durum bakımından ayırım gözetilmeksizin herkes için geçerli olacağı kabul edilir."*

Bu madde, Sözleşme'nin diğer maddelerinde belirtilen hak ve özgürlüklerin tüm bireyler için eşit şekilde uygulanması gerektiğini vurgulamakta ve ayrımcılık yapılmasını yasaklamaktadır. Ancak, bu madde kendi başına uygulanabilir bir hak sağlamamaktadır. Diğer bir ifadeyle kişinin sadece 14'üncü maddeye dayanarak AİHM'e başvurması mümkün olmamaktadır. Ayrımcılık iddiası, genellikle Sözleşme'nin diğer maddeleriyle birlikte ele alınmaktadır. Nitekim vergilemeye ilişkin başvurularda, ayrımcılık yasağı mülkiyet hakkı ile ilişkilendirilmekte ve Mahkeme Sözleşmenin 14'üncü maddesi ile 1 No.lu Protokolün 1'inci maddesini birlikte değerlendirmektedir. Her ne kadar 1 No.lu

Protokolün 1'inci maddesi mülkiyet hakkına müdahalede devletlere geniş bir yetki alanı tanısa da bu yetkinin, makul ve objektif bir gerekçeye dayanmadığı müddetçe, ayrımcılık oluşturacak şekilde kullanılmaması gerekmektedir.

AİHM, ayrımcılık iddialarını değerlendirirken, genellikle şu unsurları göz önünde bulundurmaktadır:

- 1- Eşitlik İlkesi: Vergi yasalarının, benzer durumda olan mükellefleri eşit şekilde muamele etmesi ve farklı durumda olanları farklı şekilde muamele etmesi beklenir.
- 2- Makul ve Objektif Gerekçe: Devletlerin, vergi politikalarında farklı muamele uygulaması gerektiğinde, bu farklılığın makul ve objektif bir gerekçeye dayanması gerekir. Bu gerekçe, genel menfaatler, ekonomik stratejiler veya sosyal politikalar gibi meşru amaçlar olabilir.
- 3- Orantılılık: Uygulanan farklı muamele, ulaşılmak istenen meşru amaca uygun olmalı ve bu amaca ulaşmak için gerekli olan en az sınırlayıcı yöntem olmalıdır.

AİHM'in vergilemede ayrımcılık konusu ile ilgili önemli kararlarından biri Darby / İsveç davasına ilişkindir (AİHM, 1990). Bu davada, İsveç'te yaşayan bir İngiliz vatandaşı, İsveç vatandaşlarına uygulanan vergi indirimlerinden yararlanamadığı için ayrımcılığa uğradığını iddia etmiş, AİHM ise devletin vergi politikasında ayrımcılık yapmadığına ve uygulamanın objektif ve makul gerekçelere dayandığına karar vermiştir.

Bir diğer önemli karar ise National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society ve Yorkshire Building Society / Birleşik Krallık (AİHM, 1997) davası için verilen karardır. Bu davada, gayrimenkul sektörüne ilişkin bazı derneklerin finans kurumlarına kıyasla daha az vergilendirilmesi ele alınmıştır. AİHM, farklı muamelenin

kamu yararına uygun makul ve objektif gerekçelere dayanması gerekçesiyle bu durumun AİHS'nin 14'üncü maddesine aykırı olmadığına karar vermiştir.

### **1.7. ÖNERİ: VERGİLERİN BİLİMSELLİĞİ**

Öngörülebilirlik ilkesine ilişkin açıklamalarda belirtildiği üzere, ideal bir vergi sisteminin tutarlı olması gerekmektedir. Normlar hiyerarşisi içerisindeki her seviyede düzenlemenin uyumlu olması ve uygulayıcıları çelişkiye düşürecek düzenlemelerden kaçınılması sistemin sağlıklı işlemesi için önemlidir.

Vergi kanunlarının ve alt seviyedeki düzenlemelerin hem yatay hem de dikey olarak uyumlu olması mantığında, bir vergi normu ile vergilendirilen bir olayın, başka bir vergi normu ile vergilendirme dışında tutulmaması veya tersi şekilde vergiden istisna tutulan bir işlemin farklı şekillerde vergilendirilmemesi yani tutarlı bir sistem oluşturulması öngörülür. Ayrıca uygulamanın da bu anlayışı destekleyecek doğrultuda şekillendirilmesi gerekmektedir ki vergiye uyum seviyesi artsın ve/veya vergisel hakların kullanılamaması gibi mağduriyetler oluşmasın (Söyler, 1997).

Vergi düzenlemeleri arasında bütünlük sağlanması ve tutarlı bir vergi sistemi kurulabilmesi ancak maliye politikasının bir bacağı olan vergi politikasının uzun vadeli hedeflere ve planlanmalara göre yapılandırılmasıyla mümkün olabilmektedir. Kısa vadeli hedefler veya ekonomik konjunktürde yaşanan dalgalanmalar nedeniyle vergi politikasında yapılan sık değişiklikler, hem öngörülebilirliği ve vergi sistemine güveni zedelemekte hem de vergilemeden beklenen sonuçların gerek mükellefler ve uygulayıcılar gerekse Vergi İdaresi tarafından benimsenememesi veya anlaşılabilmesi sonucunu doğurmaktadır. Vergisel düzenlemelerin anlaşılabilir ve istikrarlı olması, vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için de çok önemlidir. Ayrıca düşük kaliteli düzenlemeler, bir tarafta vergi idaresinin yönetim maliyetlerini diğer tarafta mükelleflerin vergi sistemine uyum maliyetlerini artırmakta, ekonomik aktivitelerin önünde bariyer oluşturmaktadırlar (Ekici, 2006).

Vergilendirme(me)ye bilim penceresinden bakılması, siyasetten olabildiğince arındırılarak rasyonel bir zemine oturtulması, düzenlemelerle ilgili neden-sonuç ilişkisinin sağlıklı biçimde kurulması, fayda-maliyet analizi yapılması ve bunların şeffaf biçimde kamu ile paylaşılması yukarıda değinilen temel vergilendirme ilkelerinin tamamını destekleyici ve günümüz koşullarında vazgeçilmez unsurlardır.

Son yıllarda OECD ve AB belgelerinde sıkça görülen ve kamu yönetimi literatürünün bir parçası haline gelen “düzenleyici etki analizi” kavramı, düzenleyici politikaların kalitesini artırmak amacıyla yeni veya mevcut düzenlemelerin olumlu ve olumsuz etkilerinin sistemsal bir şekilde analiz edilmesi esasına dayanmakta ve bir anlamda düzenlemelerin bilimsel bir temele oturmasına fayda sağlamaktadır. Düzenleyici etki analizi, karar vericilerin önüne çeşitli alternatifler sunan, karar vericileri dengeli karar almaya iten, ilgili paydaşları sürece dahil eden, hesap sorulabilirliği ve şeffaflığı artıran bir araçtır. Bu yönüyle vergi düzenlemelerinin hayata geçirilmesi öncesinde bilimsel metotlarla düzenleyici etki analizi yapılmasının, bilimselliğin ve bütüncülüğün bir ilke olarak benimsenmesinin modern, şeffaf ve demokratik vergi sistemleri için vazgeçilmez olduğunu değerlendirilmektedir.

Düzenleyici etki analizi, yasal düzenlemelerin hazırlanması sürecinde önemli bir rol oynar ve bu kavram, Türkiye mevzuatına ilk olarak “Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile 2006 senesinde dahil edilmiştir. En son, 2022 yılında “Düzenleyici Etki Analizinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar” adı altında Cumhurbaşkanlığı Kararı ile güncellenmiştir. Mezkûr analiz, savaş hali, doğal afetler, salgın hastalıklar, ekonomik krizler veya kamu düzenini bozabilecek şiddet eylemleri gibi acil karar alınması gereken durumlar dışında, kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri taslakları için zorunlu tutulmuştur. Yıllık bütçe yükü yüz milyon Türk lirasını aşan düzenlemeler için ise paydaşların tespiti ve istişare sürecinin belirlenmesi, mevcut durum analizi ve sorunların tespiti, seçeneklerin tespiti, temel amaç ve hedeflerin belirlenmesi, uygulama planı geliştirilmesi, uygulamaya ilişkin izleme ve değerlendirme planının oluşturulması, seçeneklerin analizi, karşılaştırılması ve bir seçeneğin önerilmesi ve raporlama gibi aşamaları içeren kapsamlı bir analiz yapılması

beklenmektedir. Bu süreç, yasal düzenlemelerin etkinliğini ve toplum üzerindeki etkilerini değerlendirmek için kritik öneme sahiptir.

Yıllık bütçe yükü yüz milyon Türk lirasının altında olan düzenlemelerin yürürlüğe girmesi durumunda, daha basit işlem adımlarının uygulanması öngörülmektedir.

Bütçe kanun teklifinin özellikli ve ayrı bir süreç olduğu, vergilendirmenin de bu sürecin bir parçası olduğu düşüncesiyle vergi düzenlemeleri için ayrıca düzenleyici etki analizi yapılmasına gerek olmadığı düşünülebilse de bütçe kanunu dışında yapılan ve çok önemli etkileri olan pek çok idari düzenleme için, vergilendirmede bilimselliği teminen, düzenleyici etki analizi yapılabileceği değerlendirilmektedir.

Dönem içerisinde yasama eliyle vergi kanunlarında ve idare eliyle yan mevzuatta çok sayıda değişiklik yapıldığı izahıtan varestedir. Bunlardan kanun değişikliğiyle yapılanların amaçları Kanun Koyucu tarafından biliniyor olsa dahi kamu tarafından çoğu zaman bilinmemekte veya anlaşılmamaktadır. Zira yasama sürecinde kaleme alınan madde gerekçeleri ekseriyetle maddenin tekrarından ibaret olmakta veya sınırlı bir açıklama ile yetinilmektedir.

Cumhurbaşkanı kararları ve tebliğler gibi yürütme organı tarafından yapılan idari düzenlemeler ki bu düzenlemelerden bazıları önceki bölümlerde tartışıldığı üzere vergi oranını sıfıra indirecek veya iki katına kadar artıracak, yani yasama organının saldığı bir vergiyi uygulamada kaldıracak veya artıracak düzeyde fiili ve önemli sonuçları olan düzenlemelerdir, içinde herhangi bir gerekçe kamuoyu ile paylaşılmamaktadır. Dolayısıyla bu nevi düzenlemelerin amacı mükelleflerin ve uygulayıcıların çoğu zaman fikir yürütmesine ve tahminlerine bırakılmaktadır. Fiiliyatta, bazı düzenlemelerin İdare'nin tüm kademelerinde dahi net olarak anlaşılmadığı gözlemlenmektedir.

Etki analizi konusunda ise daha vahim bir tablo ortaya çıkmaktadır. Planlanan bir vergi düzenlemesinin (özellikle de İdari düzenlemelerde) kısa, orta, uzun vadeli ekonomik ve sosyal etkilerinin çalışılıp ortaya konduğu ve kamuoyu ile paylaşıldığı bir örnek

bulunmamaktadır. Son yıllarda GİB, bazı tebliğ taslaklarını yayımlayarak kamuoyunun görüşüne sunmaktadır ki bu uygulama şeffaflık ve bütüncülük adına çok olumlu bir adımdır. Ancak birinci olarak bu uygulama her tebliğ taslağı için söz konusu olmamaktadır. Önemli ve kapsamlı pek çok düzenleme bu sürecin dışında kalmakta, hangi düzenlemelerin taslaklarının hangi kriterlere göre yayımlandığı bilinmemektedir. İkinci olarak ise taslak metne görüş istemek yukarıda bahsedilen sürecin çok küçük bir kısmını oluşturmaktadır. Yapılması planlanan düzenlemenin nasıl bir etki yaratması isteniyor/bekleniyor konusunda herhangi bir bilgi sunulmamaktadır.

Bir vergi düzenlemesinin devlet bütçesine yapacağı etki, idari yükü, mükelleflerin uyum yükü, hangi gelir gruplarını veya hangi mükellefleri ne şekilde etkileyeceği, makro-ekonomik sonuçları, uluslararası rekabette yaratacağı olası etkiler, sosyal veya çevresel etkileri ile yaratacağı net sosyal fayda gibi incelenmesi icap eden pek çok yönü olabilmektedir. Bahsedilen analizler yapılmadan, sonuçlar tam olarak anlaşılmadan veya en azından makul bir öngörü yapılmadan ve paylaşılmadan ortaya konulan düzenlemeler vergi sistemini bozmakta, sisteme olan güveni ve uyumu zedelemektedir. Aksine Vergi İdaresi'nin mükellefleri aydınlatması, gelen görüşleri dikkate alması ve mükellefler ile iş birliği içerisinde hareket etmesi yoluyla demokratik bir tutum sergilemesi, vergi bilincini artıracak ve vergiye gönüllü uyumu artırmaktadır (Öncel vd., 2020, s. 41).

Diğer taraftan, çalışmanın (1.2.) bölümünde izah edilen hukuk devleti ilkesi, vergi kanunlarının ihdas edilmesinde kamu yararının da gözetilmesi gerektiğine işaret etmektedir. Anayasa Mahkemesi, 24.12.2019 tarihli ve E.2018/138, K.2019/94 sayılı kararında, kamu yararı kavramını açıkladıktan sonra, kamu yararı olmadığını açık ve kesin biçimde saptandığı istisnai haller haricinde “kanun hükmünün gereksinimlere uygun olup olmadığı, hangi araç ve yöntemlerle kamu yararının sağlanabileceği kanun koyucunun takdirinde olduğundan bu kapsamda kamu yararı değerlendirmesi yapmak anayasa yargısıyla bağdaşmaz” değerlendirmesi yapmış ve Yüce Mahkemenin incelemesinin kanunun kamu yararı amacıyla yapılıp yapılmadığının araştırılmasıyla sınırlı olduğunu belirtmiştir (AYM, 2019). Bu görüşe, yasamanın öngördüğü aracın en azından ölçülülük ilkesi yönünden arzu edilen amaca ne kadar elverişli olduğunun

Anayasal denetime tabi olması gerektiği düşüncesiyle katılmamaktadır. Ancak her halükârda, vergilerin bilimselliği başlığı altında yukarıda zikredilen analizlerin, bir düzenlemede kamu yararı olup olmadığını doğal olarak ortaya koyacağını ve dolayısıyla bilimselliğin bir ilke olarak benimsenmesi halinde bu tartışmaya gerek kalmayacağı değerlendirilmektedir.

Mezkûr öneriye karşıt görüş olarak; her vergi düzenlemesi öncesinde, özellikle de idari düzenlemeler öncesinde, yukarıda bahsedildiği gibi detaylı çalışmalar yapılmasının çok fazla zaman kaybı ve maliyet yaratacağı, hızla değişen dünyada her düzenleme öncesinde etki analizi yapmanın pratikte olanaksız olacağı, bazı mükelleflerin potansiyel düzenlemelere karşı kendilerine pozisyon yaratabilecekleri ve verginin tanım gereği cebren alınan bir unsur olduğu gibi argümanlar ortaya konulabilir. Ancak ideal durumda, maliye politikasının ve dolayısıyla vergi politikasının kararlı, stabil ve şeffaf olması gerekmektedir. Verginin kamu gücüne dayanarak cebren tahsil edilmesi ise günümüz demokrasilerinde, demokratik yollarla temsile dayanılarak salınan verginin ancak tahsili aşamasında söz konusu olabilmelidir.

Yukarıda sayılan tüm nedenler dolayısıyla, “Vergilerin Bilimselliği” kavramı altında özetlenen bakış açısının, günümüz modern devlet anlayışı ve demokratik toplum düzeni çerçevesinde, vergilendirmede temel bir ilke olarak benimsenmesinin gereklilik olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

## 2. BÖLÜM

### TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ İLE KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKLARI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

#### 2.1. TARİHÇE

Günümüzde KVK'nın 5/1-e maddesi ile düzenlenmiş olan ve kısaca "taşınmaz (gayrimenkul) ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası" olarak adlandırılan ancak Tebliğ'de "Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası" başlığı altında açıklanan müessese, Ülkemizde yaklaşık 40 yıldır uygulama alanı bulmaktadır. 1984 yılında mülga 5422 sayılı KVK'ya eklenen geçici 10'uncu madde ile başlayan uygulama, çeşitli defalar değişikliğe uğramış, ancak kesintiye uğramaksızın günümüze kadar yürürlüğünü sürdürmüştür.

VUK'un 3'üncü maddesi, vergi kanunlarının yorumlanması ve uygulanması ile ilgili önemli bir ilkeyi ortaya koymaktadır. Bu madde mucibince, vergi kanunları, lafzı ve ruhu doğrultusunda anlamlandırılmalı ve yorumlanmalıdır. Eğer kanunun lafzı açık değilse, yani metin yeterince net değilse, kanun hükümlerinin uygulanması sırasında kanunun amacı, ilgili maddenin kanunun genel yapısındaki konumu ve diğer maddelerle olan ilişkisi dikkate alınarak yorumlanmalıdır. Bu, kanun koyucunun niyetinin ve kanunun amacının doğru anlaşılması için gereklidir. Bu nedenle, kanun maddesinin gerekçesine bakmak, kanun koyucunun özel bir düzenleme ile neyi amaçladığını anlamak için büyük önem taşımaktadır. Gerekçe, kanunun yorumlanmasında ve uygulanmasında rehberlik eden bir araç olarak işlev görür ve kanunun daha sağlıklı bir şekilde anlaşılmasını sağlar.

Çalışmanın bu bölümünde, anılan istisna uygulamasının tarihine değinilecek, mülga 5422 sayılı KVK dönemine ilişkin kanun metinlerinin ayrıntılarına girilmeyecek, müessesenin geçirdiği evrim ve getiriliş amacı ortaya konulmaya çalışılacaktır.



1984 yılında yürürlüğe giren ve sonradan kaldırılan 5422 sayılı KVK'nın geçici 10'uncu maddesi, kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen karın bazı koşulların sağlanması durumunda kurumlar vergisinden müstesna olmasını düzenleyen ilk yasal hükümdür. Bu düzenlemenin amacı, tam mükellef kurumların ekonomik faaliyetlerinde bağlı değerlerini daha etkin kullanabilmelerine olanak sağlamaktır. Bu çerçevede, kurumların elinde bulunan iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançlar, 1984 yılında tamamen, 1985 yılında ise %80'i sermayeye eklenme şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu hüküm, kurumların sermaye yapılarını güçlendirmeleri ve ekonomik kaynaklarını daha verimli bir şekilde kullanmaları için teşvik edici bir rol oynamıştır. Özetle geçici 10'uncu madde, kurumların mali yükümlülüklerini azaltarak, ekonomik büyümeye ve gelişmeye katkıda bulunmayı amaçlamıştır.

33 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde, yapılan düzenlemelerle enflasyonun etkisiyle sabit kıymetlerin değer kazanması sonucunda oluşan ve satış esnasında firmaların karşı karşıya kaldığı yüksek vergi yükümlülüklerinin giderilmesinin amaçlandığı açıklanmıştır. Bu yükümlülükler, özellikle finansal zorluklar yaşayan kurumların sabit kıymet satışlarını engelleyen bir faktör olarak belirlemekte ve kurumların ekonomik faaliyetlerin kısıtlamaktaydı. Ancak, 2970 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme, tam mükellef kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerini satarak elde ettikleri kazançları vergilendirme olmaksızın sermayelerine eklemelerine olanak sağlamış, böylece mali yapılarının güçlendirilmesine ve finansman ihtiyaçlarının daha kolay bir şekilde karşılanmasına imkan tanımıştır.

Değindiği üzere bu düzenlemenin arkasındaki asıl amaç, kurumların bağlı değerlerini daha etkin ve verimli bir şekilde kullanabilmelerini sağlamaktır. Kurumların faaliyetleri sırasında ihtiyaç duydukları fon ihtiyacının iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından elde edilen gelirlere yani borçlanma yerine kendi öz kaynaklarından karşılanması, kurumların ticari faaliyetlerini daha sağlam bir temel üzerinde sürdürmelerine ve finansal bağımsızlıklarını artırmalarına olanak tanımaktadır. Böyle bir düzenleme, kurumların ekonomik faaliyetlerini genişletmelerine ve piyasada daha rekabetçi bir konuma gelmelerine katkı sağlayabilmektedir.

Akabinde, 01.01.1987 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 3332 sayılı Kanun ile düzenlemede bazı farklılaştırmalara gidilmiştir. 3332 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesinde de mealen, getirilen müessesenin işletmelerin özkaynak yoluyla finansmanının sağlanması ve bağlı değerlerin likit hale getirilmesi amacına büyük ölçüde ulaştığı belirtilerek, düzenleme ile amaçlananın işletmelerin oto finansman yaratarak borç ödeme kabiliyetlerinin artırılması ve bu yolla yabancı kaynaklara dayalı şirketlerin ekonomiye yararlı hale dönüştürülmesi olduğu daha açık bir dille vurgulanmıştır.

1990 yılında, 3689 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı KVK'na eklenen geçici 18'inci madde, 5 Eylül 1990 gününden itibaren yürürlüğe girecek şekilde yeniden kaleme alınmıştır. Bu düzenleme ile kurumların mali yapılarını güçlendirmek amacıyla, sermayeye eklenen kazançların beş yıl boyunca işletmeden çıkarılmaması veya gayrimenkul veya iştirak hissesine tahsis edilmemesi şartıyla, bu kazançların vergilendirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Geçici maddelerle uzatılarak 1992 sonuna kadar uygulanan müessese, 3824 sayılı Kanun'la 5422 sayılı KVK'nın 8'inci maddesine ilave edilen 18 numaralı bent hükmü ile 01.01.1993 tarihinden itibaren süreklilik kazanmıştır.

1994 yılına gelindiğinde, 3946 sayılı Kanun ile mezkûr bent hükmü yürürlükten kaldırılmış ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesine eklenen hükümle müessesenin uygulamasına devam edilmiştir. Kurumlar vergisi mükelleflerini de kapsayacak şekilde ihdas edilen bu madde ile iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançlarının tespitinde yeniden değerlendirilme oranına göre maliyet bedeli artırımı esası getirilmiş, satış kazancının enflasyondan kaynaklandığı kabul edilen kısmının vergilendirilmemesi esası benimsenmiştir. Diğer bir ifade ile, satıştan elde edilen kazancın belirli bir oranda vergiden istisna edilmesi yerine, satışa konu varlığın maliyet bedelinin endekslenmesi ve kazancın enflasyon oranında düşürülmesi öngörülerek istisna uygulamasında farklı bir yaklaşıma gidilmiştir.

Bu değişiklik ile esasında müessesenin ilk uygulamasından bu yana gerekçesinde yer alan enflasyon olgusu, farklı bir metodoloji benimsenmesi suretiyle müessesenin merkezi haline getirilmiştir.

3946 sayılı Kanun ile KVK'dan çıkartılan istisna, bu defa 02 Haziran 1995 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 4108 sayılı Kanun ile tekrar KVK'ya girmiştir. Kanun'dan çıkartılmadan önceki son halinde sürekli olarak ihdas edilmiş bulunan müessese, KVK bünyesine ikinci defa alınırken geçici 23/a maddesi ile 1994 – 1998 yıllarını kapsayacak şekilde süreli olarak öngörülmüştür. Sonrasında bu süre de 1999 sonuna uzatılmıştır.

Mülga 5422 sayılı KVK'nın geçici 23/a maddesinde, önceki uygulamadan farklı olarak üretim tesisleri ve bu tesislere ilişkin taşınmazların başka bir şirkete aynı sermaye olarak konulması dolayısıyla ortaya çıkan kazançlar da istisna kapsamına alınmıştır. Bu defa gerekçede enflasyona vurgu yapılmamış, şirketlerin sermaye yapılarının kuvvetlendirilmesi, finansman sorunlarının çözülebilmesi ve ekonomik faaliyetlerde etkinlik gibi konular odağa alınmıştır.

Geçici 23/a maddesinin yürürlüğü sona erdikten sonra, istisna uygulaması geçici 28/a maddesi ile sermaye şirketlerinin sabit kıymetlerinin likit kaynaklar haline dönüştürülmesi suretiyle bu kaynakların işletmede kullanılarak sermaye şirketlerine mali kaynak sağlanması amacıyla yeniden düzenlenmiş, önceki uygulamalara paralellik arz edecek şekilde aynen devam etmiştir. İlk etapta 01.01.1999 - 31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere getirilen istisna sonrasında 2004 yılı sonuna kadar uzatılmıştır.

Son olarak, “5281 sayılı Kanun” ile eklenen 8'inci madde ile müessese 01.01.2005 itibarıyla kalıcı hale getirilmiş ancak akabinde “5422 sayılı KVK” mülga hale gelmiş ve yerine “5520 sayılı KVK” ihdas edilerek müessese yeni Kanun'da devam ettirilmiştir.

Mezkûr istisnasının, ilk defa uygulamaya girdiği 1984 yılından 2006 yılına kadar süren 22 yıllık tarihi özetlendiğinde; istisnanın geçici maddelerle defalarca uzatılarak uygulamasının sürdürüldüğü, kalıcı hale getirildikten hemen sonra kaldırılarak farklı bir formda Gelir Vergisi Kanunu'nda uygulanmasına devam edildiği ancak yine kısa zaman içerisinde KVK'da geçici madde ile ihdas edildiği ve çok sayıda uzatmanın akabinde kalıcı hale getirildiği görülmektedir.

Madde detaylarına girmeden sadece ana hatlarıyla ele alınan tarihçeden dahi, müessesenin öngörülebilmesinin ne kadar güç olduğu anlaşılmaktadır. Devam edip etmeyeceği veya ne şekilde ve süreyle uygulanacağı belirsiz olan bir istisnanın mükelleflere plan yapmak imkânı vermesi olanaksızdır. Yatırımcılar ve şirketler önlerini görebildikleri ölçüde sağlıklı karar verebilirler ve kaynaklarını verimli kullanabilirler zira yatırım, üretim, istihdam ve borçlanma gibi kararlar belirli bir öngörüye gerektirirler. Mikro ölçekte mükelleflerin karar alma mekanizmalarının sağlıklı işlememesi, makro ölçekte ülke ekonomisinin kaynaklarının da verimli kullanılmamasına yol açmaktadır.

Dolayısıyla temel amacı şirketlerin finansman yapılarını iyileştirmek ve kaynakların ekonomik faaliyetlerde etkin kullanılmasını sağlamak olan taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası müessesesinin öngörülemez biçimde ve sıklıkla değişmiş olmasının bu amaca hizmet ettiğini söylemek mümkün değildir.

Bir vergi sisteminin en önemli unsurlarından biri istikrar ve devlete duyulan güvendir. Bunun da temel koşulu, vergileme ilkeleri bölümünde de açıklandığı üzere, vergi sisteminin tutarlı ve istikrarlı bir yapıda belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine uyumlu olmasıdır. Sık yapılan düzenleme ve/veya değişiklikler, belirsizlik ve güvensizlik oluşturmaktadır (Karakoç, 2006, s. 30). İnceleme konusu istisnanın 1984 – 2006 arası değişimine bakıldığında, hukuk devleti ve öngörülebilirlik ilkelerine uyum olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

## **2.2. 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ İLE KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKLARI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (KVK 5/1-e)**

21 Haziran 2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı KVK’nın 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (e) bendi, taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlara uygulanan istisnayı sürdürmüştür (“KVK 5/1-e”).

Madde, zaman içerisinde çeşitli değişikliklere uğramış ancak en önemli değişiklik 15.07.2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7456 sayılı Kanun’un 19 ve 22’nci maddeleri ile yapılmıştır.

Bu değişiklikten önce, kurumların asgari iki sene süreyle bilançolarının aktif tarafında yer almış olan iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarından elde edilen kazançların %75’i ve aynı süreyle sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançların %50’si vergiden istisna tutulmaktaydı. Ancak, yapılan değişiklikle KVK’nın 5/1-e maddesindeki “taşınmazlar” ifadesi çıkarılarak, taşınmaz satışlarından elde edilen kazançlar istisna kapsamından çıkarılmıştır. Bununla birlikte, KVK’ya eklenen geçici 16’ncı madde ile geçişin ne şekilde olacağı düzenlenmiş ve Kanun’un yürürlüğe girdiği 15.07.2023 tarihinden önce sahip olunan taşınmazlar için değişiklik öncesi hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş ancak söz konusu maddenin yürürlüğünden sonraki taşınmaz satışları için uygulanan istisna oranı %50’den %25’ düşürülmüştür.

Diğer bir ifade ile 15.07.2023 tarihinden önce iktisap edilmiş taşınmazlar için istisna uygulamasına devam edilecek ancak elde edilecek kazançta uygulanacak istisna oranı %25 olacaktır.

Gerek 15.07.2023 tarihinden önce kurumların bünyelerinde var olan gayrimenkuller için istisnanın devam edecek olması gerekse söz konusu değişikliğin ayrı bir başlık altında incelemeye muhtaç olması dolayısıyla KVK 5/1-e maddesinin mezkûr değişiklik öncesi

ve sonrası haline aşağıda yer verilmiştir. Bu doğrultuda, ilerleyen bölümlerde yapılacak değerlendirmelerde taşınmaz kazançları istisnasına da yer verilecektir.

Tablo 3. KVK 5/1-e Maddesinin Eski ve Yeni Hali

<b>KVK 5/1-e</b>	
<b>Maddenin 15.07.2023 Tarihinde 7456 Sayılı Kanun ile Değişiklik Yapılmadan <u>Önceki Hali</u></b>	<b>Maddenin 15.07.2023 Tarihinde 7456 Sayılı Kanun ile Değişiklik Yapıldıktan <u>Sonraki Hali</u></b>
<p><i>“Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı.</i></p> <p><i>Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna</i></p>	<p><i>“Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.</i></p> <p><i>Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil</i></p>

<p><i>kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.</i></p> <p><i>İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.</i></p> <p><i>Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.</i></p> <p><i>Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve</i></p>	<p><i>edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.</i></p> <p><i>İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.</i></p> <p><i>Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.</i></p> <p><i>Devir veya bölünme suretiyle devralınan iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.</i></p>
--	--

<p><i>Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına veya 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.</i></p> <p><i>Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” (GİB, 2023)</i></p>	<p><i>Menkul kıymet ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” (GİB, 2023)</i></p>
--	--



### 2.3. 15.07.2023 TARİHİNDE 7456 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİĞİN İNCELENMESİ

15 Temmuz 2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7456 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde, deprem felaketleri dolayısıyla meydana gelen bütçe açığının giderilmesine fayda sağlaması amacıyla bazı istisnaların kaldırılmasının amaçlandığı belirtilmiş, taşınmaz satış kazançlarını istisna kapsamından çıkartan madde gerekçelerinde ise madde metninin tekrarı ile yetinilmiştir.

Dolayısıyla, taşınmaz satış kazançlarının Kanun başlığına ve genel gerekçeye paralel şekilde deprem felaketleri sonucu meydana gelen fon gereksiniminin giderilmesini teminen mi kaldırıldığı yoksa Kanun’da farklı amaçlarla yapılan değişiklikler gibi başka bir gerekçeyle mi kaldırıldığı, tahmin edildiği üzere finansman ihtiyacı nedeniyle kaldırıldı ise neden bu istisnanın seçildiği, bu seçim yapılırken etki analizi yapıp yapılmadığı gibi sorular cevapsız durmaktadır.

Tek başına bu durum dahi vergilendirmenin bilimselliğine ve şeffaflığına gölge düşürmekte, düzenlemenin rasyonelitesinin ve gerekliliğinin anlaşılmasına veya sorgulanmasına yol açmakta ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu zorlaştırmaktadır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, Kanun Koyucu’nun yani Yasama Organı’nın istisna ihdas etmek veya kaldırmak yetkisi dahilindedir. Ancak bu yetkinin ve vergilendirmeye ilişkin hususların Anayasal ilkelere uygun şekilde yapılması gerektiği izahtan varestedir.

Çalışmanın birinci bölümünde vurgulandığı üzere, hukuk devleti olgusunun temel taşları hukuki güvenlik ilkesi ile birlikte vergilemede belirlilik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin devlete olan güvenini ve hukuk normlarının öngörülebilirliğini korumayı amaçlar. Bu ilke, devletin yasal düzenlemeler yaparken bireylerin güvenini sarsacak yöntemlerden sakınmasını gerektirir. Öte yandan, belirlilik ilkesi, yasal düzenlemelerin açık, net ve uygulanabilir olmasını; kişisel ve idari düzeyde

herhangi bir tereddüde veya şüpheye mahal vermeyecek şekilde düzenlenmesini ve devlet organlarının isteğe bağlı uygulamalarına karşı bir koruma sağlamasını ifade eder. Söz konusu ilkeler, hukukun öngörülebilir ve adil olmasını sağlamak için hayati öneme sahiptir ve bireylerin haklarını korurken, devletin de yasaları adil ve tutarlı bir şekilde uygulamasını temin eder.

Bu çerçevede, vergiye ilişkin kuralların, kural yürürlüğe girdikten sonra ortaya çıkan olay ve olgulara uygulanması ve geriye yürümemesi gerekmektedir. Zira mükellefler karar alırken an itibarıyla yürürlükte bulunan mevcut normlar çerçevesinde değerlendirme yaparlar. Sonradan getirilen bir kuralın, geriye yürütülerek başlamış veya bitmiş bir duruma uygulanması adalet ve güven duygusunu zedeler. Kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin verdikleri (taşınmaz alma veya elinde bulundurduğu taşınmazı satıp satmama gibi) kararlarla ilintili ve kararın alındığı dönemde öngörülme imkânı bulunmayan bir şekilde vergi yükünün artırılması, mükelleflerin vergi idaresine olan güveninin ve vergiye gönüllü uyumun azalmasına neden olur.

Vergi normlarının geriye yürümemesi ilkesi ile ilgili önemli ve güncel bir karar, İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin KVK'nın 11/1-i maddesinde düzenlenen "Finansman Gider Kısıtlaması" müessesesine ilişkin, 30/12/2022 tarihli ve 2022/1307 esas, 2022/3574 karar numaralı kararıdır. Finansman gider kısıtlaması özetle, yabancı kaynakları özkaynaklarını aşan kurumların finansman giderlerinin belirli bir oranının kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmamasını öngören ve 2013 yılında ihdas edilmiş bir müessesedir. Müessese, 2013 yılında Kanun'da yer bulmuş ancak 2021 yılında yayımlanan Cumhurbaşkanı Kararı ile oran belirlemesi yapıldığı için bu yıldan itibaren, 01.01.2013 tarihinden sonra akdedilen kredi sözleşmelerini kapsayacak şekilde (18 No.lu KVK Tebliği ile) uygulanmaya başlanmıştır. Yani, herhangi bir oran belirlemesi yapılmadığı için müessesenin fiilen uygulanmadığı dönemlerde alınan kredilerin finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınacağı öngörülmüş; Mahkeme, mükelleflerin Cumhurbaşkanı Kararı'ndan önce finansman giderlerine ilişkin bir kısıtlama olmadığı için, kredi kullanım kararlarını bu maliyeti hesaba katmadan verdiğini belirtmiş, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanan finansman gider kısıtlamasının, mükellefleri beklenmedik bir vergi yükü ile karşı karşıya bırakacağını ve

bu durumun hukuki belirlilik ile kanunların geriye yürümezliği ilkelerine aykırı olduğunu ifade etmiştir (VM, 2022).

Anayasa Mahkemesi'nin konuya bakış açısını gösteren önemli bir kararı, Yatırım İndirimi müessesesine ilişkin 15 Ekim 2009 tarihli ve 2006/95 esas, 2009/144 karar numaralı karardır. Özetle, bir teşvik müessesesi olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen yatırım indirimi kaldırılmış, geçiş hükmü olarak da mükelleflerin 31.12.2015 tarihine kadar hak kazandıkları yatırım indirimi tutarlarını takip eden üç yılda kullanabilecekleri yönünde bir düzenleme yapılmıştır. Hak edilen yatırım indirimi tutarları, önceden herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın kurumlar vergisi hesaplanacak tutarın bulunmasında indirim olarak hesaplamaya katılabilirken, kanunda gerçekleştirilen bir değişiklik ile süre sınırı getirilmiş ve 2015 yılı sonuna kadar hak edilmiş olan indirim hakkının takip eden üç yıllık sürede kullanılması gerektiği, herhangi bir nedenden dolayı kullanılmadığı veya kullanılmadığı durumda, indirim konusu yapılamamış tutarların daha sonra indirim konusu yapılamayacağı yani hakkın ortadan kalkacağı düzenlemesi getirilmiştir.

Görüleceği üzere dava konusu olay, 7456 sayılı Kanun öncesinde iktisap edilen ve iki tam yıldan uzun süredir elde tutularak KVK Md. 5/1-e'de belirtilen diğer şartları sağlayan taşınmazların satışında uygulanacak istisna oranının düşük uygulanmasına benzerlik göstermektedir.

Dava yoluna giden mükellefin iddiası; mevzuata uygun şekilde yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla hak kazanılan ancak henüz kullanılmamış olan yatırım indirimi tutarlarının kazanılmış hak niteliğinde olduğu, indirim hakkına süre sınırlaması getirilmesiyle birlikte henüz kullanılmamış tutarlar için bu hakkın hukuksuz biçimde mükelleflerin elinden alındığı, öngörülemez şekilde getirilen düzenleme ile hukuki güvenlik ilkesine aykırı bir işlem yapıldığı ve kuralın geçmişe yürütülerek vergilemede belirlilik, öngörülebilirlik ve kanunilik ilkelerinin ihlal edildiği, dolayısıyla yapılan kanun değişikliğinin Anayasa'ya aykırı olduğu şeklinde özetlenebilir.

Anayasa Mahkemesi, vergi mükelleflerinin yeni getirilen süre sınırlamasını önceden bilemeyecekleri ve bu sınırlamanın vergi hukukunun temel ilkeleri olan eşitlik, genellik, kamusal yetki kullanımında öngörülebilirlik ve yasallık ilkelerine ters düştüğüne karar vermiştir (AYM, 2009).

Yukarıda yer alan örneklerden görüleceği üzere, vergi yükümlüsünün borçlanma veya yatırım kararlarını alırken var olmayan bir kuralın değiştirilerek yükümlüye öngörülmesi olanaksız bir ilave vergi yükü getirilmesi, vergilendirmenin belirlilik, öngörülebilirlik ve kanunilik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

Kanun Koyucu, 7456 sayılı Kanun ile KVK 5/1-e maddesinden “taşınmaz” ibaresini kaldırarak istisnanın kapsamını daraltırken aynı Kanun ile KVK’ya eklenen geçici 16’ncı madde ile de geçiş hükmü düzenlemiş ve Kanun’un yürürlüğü öncesinde aktive girmiş taşınmazlar için istisnanın devam edeceğini öngörerek vergi normunun geçmişte meydana gelen olaya uygulanmasının ve hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesinin bir ölçüde önüne geçmiş ancak bu taşınmazlar için istisna oranının %50’den %25’e düşmesini öngören cümle ile de bunun tersi istikamette hareket etmiş ve esasında kendi içerisinde çelişkili bir durum ortaya çıkartmıştır.

Değişiklik öncesinde, taşınmaz satın almayı değerlendiren bir kurum, ileride bu taşınmazı satması gerektiğinde veya halihazırda 2 yıldan uzun süredir aktifinde taşınmazı bulunan bir kurum, taşınmazını satmayı ertelediğinde kazancının %50’sinin istisna olacağı bilgisi ve düşüncesiyle bu kararları vermiştir. İstisna oranının 7456 sayılı Kanun ile 15.07.2023 tarihi öncesinde aktive girmiş taşınmazlar için %25’e düşürülmesi, yukarıda yer verilen örneklerde olduğu gibi mükellef nezdinde öngörülemez bir vergi yükü yaratmakta ve devlete olan güveni sarsarak vergilendirmenin temel ilkelerine, özelde de öngörülebilirlik ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır.

## 2.4. İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN ŞARTLAR

Kanun'un lafzından ve gerekçesinden anlaşılacağı üzere mezkur istisnadan yararlanılabilmesi için;

- Varlığın en az 730 gün süre ile kurumun aktifinde yer almış olması,
- İstisnanın satışın gerçekleştiği yılda uygulanması,
- Satıştan elde edilen kazancın istisnaya isabet eden kısmının satışı izleyen 5 yıl bilançonun pasifinde özkaynaklar altında bir fon hesabında takip edilmesi ve sermayeye ekleme haricinde farklı bir muhasebe hesabına nakledilmemesi veya çekilmemesi,
- Satış bedelinin satışı takip eden 2'nci yıl sonuna kadar tahsil edilmesi,
- Satışa konu varlığın ticaretiyle veya kiralanmasıyla iştigal eden kurumlar açısından, varlığın bu amaçla elde bulundurulmamış olması

gerekmektedir.

İstisnadan yararlanabilecekler açısından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Dolayısıyla tam mükellefiyete tabi veya dar mükellefiyete tabi ayrımı yapılmaksızın bütün kurumlar vergisi mükelleflerinin potansiyel olarak istisnadan faydalanma hakkı bulunmaktadır. Öte yandan, istisnanın gerekçesine istinaden satış işleminin firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı sağlaması ve firmanın mali bünyesinde iyileşme meydana getirmesi gerekmektedir.

Maddenin 2'nci fıkrası ile Maliye Bakanlığı'na<sup>6</sup> istisnanın uygulanmasına ilişkin usulleri tespit etme yetkisi verilmiş ve Bakanlık bu yetkiyi 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ("Tebliğ") yaptığı detaylı düzenlemeler ile kullanmıştır.

Bu noktada belirtmek gerekir ki kanun yapma tekniği açısından vergi kanunlarının her detayı kapsama olanağı bulunmamaktadır. Vergilemede kanunilik ilkesine ilişkin açıklamalarda da belirtildiği üzere, Kanun Koyucu İdare'ye sınırları kanunla çizilmiş olmak kaydıyla, belirli konuları düzenleme yetkisi verebilir. Bu yetki sadece ilgili müessesenin uygulamasında takip edilecek usulleri belirleme yetkisi olabileceği gibi esasları belirleme yetkisi de olabilmektedir.<sup>7</sup>

İdare'ye bir vergileme(me) işlemine ilişkin esasları belirleme yetkisi verilip verilemeyeceği ise ayrı bir tartışma konusudur. Türk Dil Kurumu'na göre "usul", "*bir yasama veya idare işleminin hazırlanması, yapılması veya yürürlüğe konması sırasında uyulması gereken hükümler ve izlenecek yollardır*". "Esas" ise "*bir şeyin özünü oluşturan ana öge, yani temeldir*" (TDK, 2023). Buradaki esas belirleme yetkisini müessesenin esas değil uygulamasının esas olarak anlamak gerekmektedir. İdare'ye tanınan geniş takdir yetkisi, Kanun'un nasıl anlaşılması ve uygulanması gerektiğini açıklamakla sınırlıdır. Kullanılan yetkinin istisnanın kapsamını belirleyici ve özellikle daraltıcı nitelik taşıması gerekmektedir (AYM, 2020).

KVK 5/1-e müessesine geri gelindiğinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki sadece "usul" belirlemeye ilişkindir. Dolayısıyla her halükârda İdare'nin yetkisi müessesenin özüne dokunmamalı, şekle ve metoda ilişkin olmalıdır.

Tebliğ, "taşınmaz" kavramına ilişkin olarak Türk Medeni Kanunu'na atıf yapmış ve söz konusu Kanun'un 704'üncü maddesinde yapılan tanımlamayı vergi uygulaması

<sup>6</sup> Bugünkü adıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı.

<sup>7</sup> Esas belirleme yetkisine bir örnek olarak KVK'nın "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesi gösterilebilir. Maddenin 10 uncu fıkrası ile Bakanlığa usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

yönünden baz almıştır. Buna göre taşınmaz (gayrimenkul) kavramı ile kastedilen, yerinde sabit olan ve bir yerden başka bir yere götürülme imkânı olmayan mallardır.

704'üncü madde kapsamında, taşınmazlar; arazi, tapu siciline ayrı sayfa olarak kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kaydedilen bağımsız bölümler olarak tanımlanmıştır.

Gayrimenkullerin elden çıkartılmasından elde edilen karın istisna kapsamına alınabilmesi için aynı Kanun'un 705'inci maddesi uyarınca, taşınmazın mükellef adına resmi olarak tapuda kaydedilmiş olması zorunludur. Eğer bir bina kurum adına tapuda kayıtlı değilse, bu binanın elden çıkartılması sonucu ortaya çıkan kazanç müesseseden yararlanamamaktadır.

Pratikte, tapuya kayıt işlemlerinde yaşanan gecikmeler nedeniyle, taşınmazın işletme bünyesinde asgari iki yıl süreyle var olup olmadığının haricen belirlenmesi gerekebilir. Bu durumda, taşınmazın iki yıldan uzun zaman diliminde işletmenin aitliğinde bulunarak kullanıldığının kanıtı olarak yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtları gibi belgeler kullanılabilir.

Ayrıca, Türk Medeni Kanunu'nun 684'üncü maddesi mucibince, taşınmazın bütünleyici parçaları (mütemmim cüz) da taşınmaz tanımına dahildir ve taşınmazın sahibi, bu bütünleyici parçalara da sahip olur.

Bütünleyici parça, Türk Medeni Kanunu'nda *“yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Gayrimenkul hukukunda, bir gayrimenkulün parçası olarak kabul edilen ve onunla sürekli bir ilişki içinde bulunan taşınır mallar, eklenti olarak adlandırılır. Bu bağlamda, Türk Medeni Kanunu 686'ncı maddesinde eklenti kavramının, bir taşınmazın

işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması amacıyla, taşınmaz sahibinin açıkça anlaşılabilir bir niyeti veya yerel geleneklere uygun olarak, taşınmaza sürekli olarak tahsis edilmiş ve ona birleştirme, takma ya da diğer yöntemlerle bağlanmış taşınır malları ifade ettiği belirtilmiştir. Önemli olan, eklentinin taşınmazdan geçici bir süreliğine ayrılması durumunda bile bu özelliğini yitirmemesidir. Eklentiler, taşınmazla ilgili yapılan tasarrufları da kapsar, ancak aksi açıkça belirtilmedikçe bu durum geçerlidir.

Bu tanımlar çerçevesinde, binaya ya da kendisine zarar vermeksizin bir binadan sökülüp kullanılması mümkün olmayan veya aynı fonksiyonu ifa etme kabiliyetini yitiren makine, cihaz ve tesisat gibi sabit kıymetlerin bütünleyici parça olarak bina ile aynı muameleye tabi tutulması, dolayısıyla şartların sağlanması koşuluyla istisnadan faydalanması gerekmektedir. Buna mukabil, taşınmazdan ayrı olarak satılma kabiliyeti olan ve taşınmazdan ayrılarak kullanılması mümkün olan sabit kıymetlerin ise taşınmaz tanımını içerisinde istisnaya konu edilmesi mümkün olmamaktadır.

İstisnaya konu diğer bir önemli varlık türü ise iştirak hisseleridir. "İştirak hissesi" kavramı, Tebliğ'de oldukça geniş yorumlanmış ve hisse senetleri ile şirket türüne bakmaksızın her türlü ortaklık paylarının istisna kapsamında değerlendirileceği açıklanmıştır.

Diğer bir ifadeyle, iştirak hissesi ile kastedilen sadece anonim şirketlerin hisseleri değil, aynı zamanda diğer ortaklık türlerinin paylarıdır. Tebliğ'de bunlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

*"- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),*

*- Limited şirketlere ait iştirak payları,*



- *Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,*

- *İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,*

- *Kooperatiflere ait ortaklık payları.” (GİB, 2023)*

Öte yandan, SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgelerinin kapsam içerisinde yer almadığı Tebliğ'de ayrıca belirtilmiştir.

İstisna kapsamına giren başka bir varlık türü de rüçhan hakkıdır. Rüçhan hakkı, öncelikli alım hakkı anlamına gelmektedir. Şirketlerin sermayelerini artırma durumunda, mevcut ortakların sermaye artışı dolayısıyla ortaya çıkan yeni hisse paylarını öncelikli olarak satın alma hakları olabilmektedir ve rüçhan hakkı olarak adlandırılan bu hak ayrıca alım satımına konu olabilmektedir. Diğer şartların sağlanması halinde, bu hakkın satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında yer almaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde, istisnanın uygulanmasına ilişkin Tebliğ açıklamaları ile idari ve yargısal görüşler istisnanın şartları bazında ayrı ayrı irdelenecektir.

#### **2.4.1. Varlığın En Az İki Tam Yıl Süreyle Kurumun Aktifinde Yer Almış Olması**

İstisna uygulamasından yararlanabilmek için, satışa konu varlıkların (rüçhan hakları, iştirak hisseleri, taşınmazlar, intifa senetleri ve kurucu senetleri) asgari iki tam yıl (730 gün) müddetince mükellef kurumun bünyesinde bulunması ve kurumun söz konusu varlıklara gerçekten sahip olması gerekmektedir. “İki tam yıl” ifadesinin 730 güne karşılık gelmesi hususu Kanun lafzında yer almamakta ancak Kanun gerekçesinde yukarıda olduğu gibi parantez içinde belirtilmekte ve Tebliğ'de de aynı şekilde vurgulanmaktadır.

Belirli bir süre şartı konulması, istisnanın kurumların bağlı değerlerini hedeflemesi dolayısıyla anlamlıdır. Kanun Koyucu, asgari iki tam yıldır kurum aktifinde mevcut olan varlıkları bir anlamda bağlı değer olarak kabul etmiş ve bundan daha kısa süreyle elde tutulan varlıkların satışını istisna kapsamına dahil etmeyerek istisnanın uygulamasını sınırlamıştır.

Ancak Kanun Koyucu'nun kullandığı “aktifte yer alma” kavramının, bir varlığın kurumun sahipliğinde olmasını mı yoksa muhasebesel anlamda bilançonun aktifinde kayıtlı olmasını mı kastettiği net değildir.

Tebliğde belirtilen ifade ile bir kurumun, kapsama giren herhangi bir varlığa gerçek anlamda iki yıl boyunca sahip olması gerektiği vurgulanmıştır. Özellikle Tebliğin 5.6.2.2.1. bölümünde mevcut bulunan misalde, organize sanayi bölgelerince düzenlenen belgelere dayanarak veya farklı birtakım nedenlerle iki seneden uzun süre kullanımda olan fakat tapuda henüz mükellefe namına tescil edilmemiş taşınmazların, tahsis belgesine dayanarak yahut zilyetlik transferi yoluyla elden çıkartılması halinde, bu durumun taşınmaz satışı olarak kabul edilemeyeceği açıklanmıştır. Ancak, iki yıl süreyle kullanımı kanıtlanmış ve tapuda mükellef adına kaydı yapılmış bir gayrimenkulün satılması durumunda, elde edilen kazancın söz konusu istisna kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Bu, kurumların mülkiyetindeki taşınmazların satışından elde edilen kazançların vergilendirilmesi ile ilgili önemli bir ayrıntıdır ve kurumların bu tür satışlardan elde ettikleri kazançların vergi istisnası hakkından yararlanabilmeleri için taşınmazın tapuda resmi olarak tescil edilmiş olması gerektiğini göstermektedir. Dolayısıyla, iki yıllık sürenin hesabında fiili durum esas alınmış ve iki tam yıl kullanıldığı tevsik edilebilen bir kıymetin istisna kapsamında olacağı belirtilmiştir.

Yargıya intikal eden bir olayda ise mülkiyetine geçen iştirak hissesini nominal değerle nazım hesaplara kaydeden bir mükellef için Bölge İdare Mahkemesi'nce, mükellefin hisseleri herhangi bir bedel karşılığında elde etmediği gerekçesiyle kurum aktifinde muhasebeleştirmediği ancak bu hisseleri satışından elde edilen kazancı ise iştirak hissesinin elden çıkartılması suretiyle meydana gelen kazancın vergiden müstesna

olduğu düşünceyle pasifte özel bir fon hesabına aldığı, kanun maddesinin açık hükmü gereği kazanca konu hisselerin asgari iki tam yıl müddetince kurum bilançosunda varlıklar altında muhasebeleştirilmesi gerektiği hükmü karşısında kurum aktifinde takip edilmeyen hisseler nedeniyle inceleme konusu istisna müessesesinden yararlanmasının mümkün olamayacağı yönünde karar verilmiş; ancak Danıştay 4. Dairesi'nin 08 Mart 2022 tarihli ve 2019/607 esas, 2022/1380 karar numaralı kararında, mevzu bahis varlıkların asgari 2 yıl davacıda bulunması nedeniyle, iştirak hisselerinin satışı sebebiyle oluşan kurum kazancının %75'inin KVK'nın 5/1-e hükmü gereği istisna edilmesi gerektiği yönünde karar tesis edilmiştir (Danıştay, 2022b). Diğer bir ifade ile Yüksek Mahkeme, edinilen iştirak hissesinin nazım hesaplarda takip edilmesini istisna uygulamasına engel görmeyerek amaçsal bir yorumla, ilgili kıymetlerin asgari iki tam yıl müddetince kurum bilançosunda mevcut bulunması gerektiği kuralının olayda gerçekteşiği sonucuna varmıştır. Bu yaklaşım doğrudur ve VUK'un 3'üncü maddesinde hayat bulan "vergilemede gerçekte mahiyet esastır" ilkesine uygundur.

Bununla birlikte, yine Danıştay 4. Dairesi'nin yukarıda bahsedilen karara çok yakın bir tarihte verdiği 17 şubat 2022 tarihli ve 2019/171 esas, 2022/854 karar numaralı kararında; iştirak hisselerini herhangi bir bedel karşılığında elde etmediği gerekçesiyle bu hisseleri pasifte özel bir fon hesabına alan ve bilanço aktifinde izlemeyen bir mükellefin aktifinde yer almayan hisseler nedeniyle mezkûr istisnadan yararlanmasının mümkün olamayacağı sonucuna ulaşılmıştır (Danıştay, 2022a). Söz konusu karar, gerek yukarıda yer verilen idari görüşe gerekse aynı dairenin aynı dönem içerisinde gördüğü diğer dava sonucunda verilen karara aykırı olması açasından son derece dikkate çekicidir.

Özetle, "aktifte yer alma" kavramının ki bu kavram müessesenin uygulanmasındaki esaslı unsurlarından bir tanesidir, kanun metninde net bir şekilde tanımlanmaması, Tebliğ'de ise bir örnek içerisinde zımnen açıklanması, vergilemede belirlilik ilkesi yönünden sorun teşkil etmektedir. Öyle ki yukarıdaki paragraflarda bahsedilen Danıştay'ın aynı dairesinin birbirine yakın tarihlerde verdiği iki zıt yönlü karar da bunu teyit etmektedir.

İştirak hisseleri yönünden iki yıllık sürenin hesabında, rüçhan hakkının kullanımı dolayısıyla elde edilen yeni hisseler için sürenin ilk iştirak edilen zamandan başladığı kabul edilir. Ancak yeni hisselerin itibari değerle iktisap edilmesi zorunludur. Eğer yeni hisseler farklı bir değer ile elde edilmişse, bu durumda yeni hisselerin eskilerle illiyet bağı kesilir ve yeni hisseler için iki yıllık süre aktive girdikleri bu tarihten itibaren başlar.

Tebliğ'in ilgili bölümünde, sermaye yedeklerinin kullanılmasıyla yapılan sermaye artırımları sonucunda ortaya çıkan bedelsiz hisse senetlerinin, şirket ortaklarının aktif ve pasiflerinde bir artışa yol açmaması gerektiği ifade edilmiştir. Bu durumda, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle elde tutulan hisselerin miktarı artacak ancak değerinde bir değişiklik olmayacaktır. Ayrıca, dönem karından ayrılan yedeklerle yapılan sermaye artırımlarında, ortaklara verilen bedelsiz hisse senetleri ile fiilen temettü dağıtılmasının aynı sonuca varan işlemler olduğu belirtilmiştir. Her iki durumda da ortaklar mükellefin elde ettiği karlar üzerinde tasarruf etme hakkına sahiptirler. Bu nedenle, ortakların herhangi bir bedel ödemeksizin elde ettikleri ve kar yedeklerinin sermayeye ilavesi sonucunda ortaya çıkan iştirak hisseleri, nominal değer üzerinden takip edilecek ve iştirak kazançları istisnası (KVK 5/1-a) sebebiyle kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır. Ortaklar tarafından bedel ödemeksizin iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkartılmasından sağlanan kazançların %75'i, Kanun hükmünde belirtilen koşullar çerçevesinde kurumlar vergisinden müstesna olacaktır. Bu düzenleme, sermaye artırımını yoluyla elde edilen bedelsiz hisse senetlerinin vergilendirilmesi konusunda önemli bir istisnayı ifade etmektedir ve şirket ortaklarının bu tür sermaye artırımlarından elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde dikkate alınması gereken bir husustur.

Tebliğ'in bu bölümünün 2. paragrafı ihtilaf konusu olmuş ve Danıştay 4. Dairesi'nin, 16 Eylül 2013 tarihli kararı ile paragrafın yürütmesi durdurulmuş, akabinde 28 Kasım 2013 tarihli kararıyla Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, yürütmenin durdurulmasını iptal etmiştir. Danıştay 4. Dairesi'nin 14 Haziran 2017 tarihli kararıyla, kâr yedeklerinin sermayeye eklenmesi sonucu karşılığında herhangi bir ödeme yapmaksızın hisse senedi iktisap eden mükelleflerin temettü elde ettiğini belirten düzenleme iptal edilmiştir.

Nihayetinde, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (“VDDK”), 4. Daire’nin kararını 07 Şubat 2018 tarihli kararıyla bozmuş ve Vergi İdaresi’nin söz konusu düzenlemesini onamıştır. Diğer bir ifadeyle, Tebliğ’in ilgili kısmı ilk haliyle kalmıştır.

Ancak bu noktada dikkat çekici bir husus, İdare’nin 2022 yılında kendi web sitesinde<sup>8</sup> yayımlayarak kamunun değerlendirmelerine sunduğu 21 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı’nda aksi görüşe yer vermesidir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin güncellenmiş taslak bölümü, sermaye ve kar yedeklerinin kullanılmasıyla yapılan sermaye artırımlarının sonucunda ortaya çıkan bedelsiz hisse senetlerinin, şirket ortaklarının bilançosundaki aktif ve pasif değerlerinde herhangi bir artışa yol açmaması gerektiğini belirtmektedir. Bu durumda, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle şirket ortaklarının elinde bulunan hisse senetlerinin miktarı artacak ancak değeri değişmeyecektir. Bu düzenleme, sermaye artırımını sonrasında verilen bedelsiz hisse senetlerinin, şirket ortakları açısından mali bir değer artışı yaratmadan sadece hisse adedinin artmasını sağlamak amacıyla yapılmıştır.

Ancak 01.03.2023 tarihli ve 32119 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 21 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’de yukarıdaki değişikliğe yer verilmemiş ve önceki uygulamaya devam edilmiştir.

Sermayeye ilave edilen kar yedekleri dolayısıyla bedelsiz olarak elde edilen hisse senetleri ile ilgili buraya kadar aktarılanlar özetlendiğinde; Tebliğ’in ilgili kısmına açılan dava dolayısıyla 2013 yılından 2019 yılına kadar devam eden yargı süreci ve belirsizlik, başlanılan noktaya dönülmesi ile sonuçlanmıştır. 2022 yılında ise, Tebliğ’in mezkûr bölümünü yargı önünde defalarca savunmuş ve nihayetinde kazanmış olan Vergi İdaresi, yasal bir değişiklik bulunmamasına rağmen yayımladığı taslak tebliğde

---

<sup>8</sup> <https://www.gib.gov.tr/taslaklar>

aksi yönde görüş bildirmiş ve taslak tebliğ kamuoyunun gündemini bir hayli meşgul tutmuştur. Ancak en nihayetinde yine ilk hale dönmüştür.

Bu bir adet konunun yıllar içerisindeki hikayesine bakıldığında, vergi müessesesinin tutarlılığından, Vergi İdaresi'nin istikrarından ve mükellef açısından ise öngörülebilirlikten bahsetmek mümkün görünmemektedir.

Tebliğ'e göre KVK'nın 19 ve 20'nci maddeleri mucibince yürütülen işlemler; devir, tam veya kısmi bölünme durumlarında, devralınan taşınmazların, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetleri ile rüçhan haklarının edinim tarihi, devralınan veya bölünen kurumun kayıtlarında yer alan edinim zamanı olarak dikkate alınacaktır. Bu hüküm, devir veya bölünme işlemleri sonucunda elde edilen varlıkların maliyetinin belirlenmesinde, devralınan veya bölünen kurumun maliyetinin esas alınmasını sağlamak için getirilmiştir.

Ancak Kanun'un 19 ve 20'nci maddeleri dışında gerçekleştirilen işlemlere, örneğin şahsi bir işletmenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 81/1-2 maddesine göre bir şirkete devredilmesine ilişkin bir açıklama Tebliğ'de yapılmamıştır. İdare, özelge bazında verdiği görüşte (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 14.02.2019 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-125.05[KVK.ÖZ.2017.59]-23239 sayılı özelgesi), bu durumda 2 yıllık sürenin başlangıcının varlığın devir sonrasında şirket aktifine kaydedildiği tarih olduğunu varsaymaktadır. Diğer bir ifade ile devir öncesindeki süreler KVK kapsamındaki birleşmelerde geçerliken GVK kapsamındaki birleşmelerde geçerli görülmemiştir. Halbuki her iki birleşme türünde de bilançonun aktif ve pasifiyle aynen geçirilmesi ve külli halefiyet söz konusudur.

Kanun metninde belirtilen ifadeye göre, devir veya bölünme yoluyla elde edilen varlıkların elden çıkartılmasında, aktifte tutulma müddetlerinin hesaplanmasında, devredilen veya bölünen mükellefte geçirilen zaman da göz önünde bulundurulacaktır. Buradaki tek belirleme "...devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler..." ifadesindeki "kurum" kelimesidir. İdare, buradan yola çıkarak devrolan veya bölünen

işletmenin bir kurum olması gerektiği yorumu yapmaktadır ki ilk bakışta bu yorum Kanun lafzına uygundur.

Ancak istisnayı uygulayacak taraf her iki durumda da kurumlar vergisi mükellefidir. Bu çerçeveden bakıldığında, ferdi bir işletmeyi devralarak bir iktisadi kıymete sahip olan kurum ile başka bir kurumu devralarak iktisadi kıymeti edinen kurum arasında, yapılan işlemin özü itibarıyla aynı olsa da istisna uygulamasında ayrışma olmakta ve farklı hukuki sonuçlar meydana gelmektedir. Dolayısıyla yapılan İdari düzenlemenin, hukuki durumu aynı olan mükellefler arasında farklı sonuçlar doğurduğu ve vergilemede eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu değerlendirilmektedir.

Varlığın en az iki tam yıl elde tutulma şartına ilişkin diğer Tebliğ açıklamalarına göre, kurumlar tarafından henüz tamamlanmamış ve kullanıma hazır olmayan binaların satışı söz konusu olduğunda, bu binaların yalnızca arsa kısmının satışından elde edilen kazancın, binanın kurum aktiflerinde iki tam yıl kaydedilmiş olması şartıyla kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkündür. Eğer arsaya yapılan bina tamamlanıp bilançoya kaydedildikten ve mükellef adına tapuya kaydedildikten sonra satılırsa, bu gayrimenkulün asgari iki yıl boyunca bilançonun aktifinde bulundurulma müddetinin hesaplanmasında inşaatın bitirildiği ve bina vasfı ile fiilen faydalanılmaya başlandığı gün dikkate alınacaktır.

Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından farklı tarihlerde edinilen ve aynı kuruma ait olan iştirak hisselerinin parça parça elden çıkartılması durumunda, bu hisselerin asgari 730 gün bilanço aktifinde bulunma koşulunu karşılayıp karşılamadığının belirlenmesinde ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi uygulanmalıdır.

Özetle, KVK 5/1-e müessesesinin temel koşullarından biri olan varlığın en az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde yer almış olması şartında yer alan “aktifte yer alma” kavramının Kanun’da tanımlanmamış olması, varlığın kurum sahipliğinde olmasının mı kastedildiği yoksa kurum bilançosundaki yerinin mi kastedildiği noktasında tereddüt yaratmaktadır. Hukuk kuralının niteliğinden kaynaklanan ve Danıştay’ın aynı dairesi nezdinde dahi ikili görüş oluşmasına neden olan bu tereddüdün, AİHM kararlarında da

belirtildiği üzere belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesine aykırılık oluşturduğu mütalaa edilmektedir. Benzer şekilde, sermayeye ilave edilen kar yedekleri dolayısıyla bedelsiz olarak elde edilen hisse senetleri ile ilgili yukarıda detaylarıyla arz edilen sürecin öngörülebilirlik ilkesini zedelediği sonucuna varılmaktadır. Ayrıca, devir ve bölünme işlemlerinde devralınan kıymetin edinim tarihine ilişkin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini ayırıştırıran idari düzenlemenin, benzer işlemleri gerçekleştiren mükellefler arasında farklı sonuçlar doğmasına neden olduğu ve bu yönüyle vergilemede eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu düşünülmektedir.

#### **2.4.2. Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması**

Tebliğ’de, müesseseye tabi varlıkların satışında kazancın, elden çıkartma işlemi ile birlikte doğmuş olduğundan bahisle, satış bedelinin tahsil zamanından bağımsız şekilde, istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı belirtilmiştir.

Satış işlemi sonucu oluşan kazancın istisna müessesesinden faydalanan kısmı, bilançonun pasif tarafında özkaynaklar altında ayrı bir fon hesabına kaydedilmeli ve işlemin gerçekleştiği yılı takip eden beşinci senenin sonuna kadar söz konusu hesapta tutulmalıdır. Kazancın fon hesabında tutulması ve söz konusu süre içerisinde sermayeye ilave dışında başka bir hesaba transfer edilememesi veya işletmeden çekilememesi, ilgili tutarın bu süre içerisinde serbestçe tasarruf edilememesi ve kar dağıtımına konu edilememesi anlamına gelmektedir.

Örneğin, iki yıldan uzun süredir kurum aktifine kayıtlı iştirak hissesinin 2023 yılı Aralık ayında 6 ay vadeli satılması ve 100 birim kazanç elde edilmesi halinde, kazancın 25 birimi 2023 yılı hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının tespitinde ilave değer olarak dikkate alınacak, istisnaya konu edilen 75 birim ise kurum bilançosunun pasif kısmında özkaynaklar altında özel bir fon hesabına kaydedilecek ve 31.12.2028 tarihine kadar bu hesapta takip edilecektir. Dolayısıyla, 75 birimlik kazancın 31.12.2018 tarihine kadar kurum ortaklarına temettü olarak dağıtılma imkânı bulunmamaktadır. Aksi takdirde, satışın gerçekleştiği dönemde tahakkuk ettirilmeyen vergi ziyaa uğramış sayılmaktadır.



Dikkat edildiği takdirde, satıştan doğan ve istisnadan yararlanan kazancın fon hesabında tutulmasına ilişkin Kanun düzenlemesinde, “satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonu” denilmek suretiyle sürenin “yıl” a bağlandığı görülmektedir. Bu durum, VUK’un 174’üncü maddesinin sağladığı imkândan faydalanarak özel hesap dönemi usulünü tercih eden mükellefler ile takvim yılı esasında göre uygulama yapan mükellefler arasında ve hatta özel hesap dönemine tabi mükelleflerin kendi arasında farklılık yaratmaktadır. Şöyle ki; takvim yılı esasına tabi olan bir mükellefin 2023 Şubat’ta istisnaya tabi bir satış gerçekleştirmesi halinde, kazancı 31.12.2028 tarihine kadar fon hesabında tutması gerekmektedir. Hesap dönemi 1.Temmuz-30.Haziran olan bir mükellefin ise lafız gereği, yine 2028 sonuna kadar kazancı fon hesabında tutması gerekmektedir. Keza 1.Temmuz-30.Haziran özel hesap dönemine tabi 2 mükelleften birinin satışı 2023 Şubat’ta diğerinin ise 2023 Kasım’da gerçekleştirdiği varsayıldığında bu iki mükellefin de istisna kazancı fonda tutma zamanı 2028 sonu olmaktadır. Halbuki birinci mükellef satışı bir önceki hesap döneminde gerçekleştirmiştir. Birinci mükellefin satış işlemi ve istisnaya konu olay 2022-2023 hesap döneminde, ikinci mükellefin ise 2023-2024 hesap döneminde gerçekleşmiştir ancak her ikisi de 31.12.2028 tarihine kadar kazancı fon hesabında tutmakla yükümlüdür. Bu durum farklı hesap dönemlerinde işlem gerçekleştiren iki mükellefin, en başında kar dağıtımını olmak üzere, aynı muameleye tabi olması ve eşitsizlik doğması sonucunu getirmektedir.

Oysaki vergi sistemimizde ve kurumlar vergisi uygulamasında, 213 sayılı VUK’un 174’üncü maddesinde de belirtildiği üzere “hesap dönemi” esas geçerlidir. Bir mükellefin vergi dünyasındaki zamanı ve buna bağlı ödevleri “yıl” değil, “hesap dönemi” cinsinden ölçülmektedir.

Kanun metinlerinde yazılan veya yazılmayan her şeyin bir anlamı olduğunu, hiçbir ifadenin rastgele veya bilinçsizce kullanılmadığı anlamına gelen ve hukuk öğretisinde sıklıkla kullanılan “kanun koyucu abesle iştigal etmez” deyimini doğru kabul edildiği takdirde, fonda tutma süresinin “hesap dönemi” değil de “yıl” olarak Kanun lafzında belirtilmesini eşitlik ilkesi önünde savunmak güç olmaktadır.

Fon hesabına aktarımın, satışın gerçekleştiği yılın ardından gelen mali dönemin başlangıcından, kazancın beyan edildiği dönemde verilen kurumlar vergisi beyannamesine kadar olan süre içinde yapılması gerekmektedir. Kanun bu konuda açık bir hüküm içermemektedir. Tebliğ'in bu yöndeki açıklaması, istisna kapsamındaki kazancın, satışın yapıldığı yılın mali sonuçlarına dahil edilmesinin amaçlandığını göstermektedir. Diğer bir ifade ile istisnadan yararlanacak kazanç tutarının hesap dönemi sonuna kadar gelir tablosu hesabında izlenmesi ve dönem sonunda ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınması istenilmektedir. İstisnadan beyanname üzerinde ayrıca gösterilerek faydalanılacaktır. Bu sayede İdare'nin istisnadan faydalanan mükellefleri tespit ve takip ederek risk analizi gerçekleştirmesi ve istatistiki bilgi elde etmesi kolaylaşmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01- KVK-2010/21-120 sayılı özelgesinde, satışın yapıldığı yıl içinde karın %75'inin önce fon hesabına alınıp ardından sermaye eklenmesinin mümkün olup olmadığı yönündeki bir soruya; satıştan oluşan ve istisnadan yararlandırılmak istenen tutarın mutlaka ilgili dönemin sonuç hesaplarına gelir olarak yansıtılması gerektiği, istisnadan beyanname üzerinden yararlanılacağı ve özel fona alma işleminin ancak satışı izleyen yıl içinde mümkün olduğu yönünde yanıt vermiştir.

Tebliğ metnindeki ifade, satışın gerçekleştiği yılın ardından gelen hesap döneminin başlangıcından itibaren, ilgili kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar olan süreci kapsamaktadır. Ancak bu ifade, satışın yapıldığı hesap dönemini izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar olan süreyi ifade etmelidir. Bu, satış sonrası elde edilen kazancın beyanı ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için belirlenen zaman dilimini daha doğru bir şekilde tanımlar ve herhangi bir yanlış anlaşılmayı önler. Tebliğ'in bu bölümünde ifade edilen süreç, vergisel yükümlülüklerin doğru bir şekilde yerine getirilmesi için önemlidir ve bu nedenle ifadenin açık ve net olması gerekmektedir.

İdare, Tebliğde belirtilen süre içinde, yani satışın gerçekleştiği yılın ardından gelen mali dönemin başından itibaren, kazancın beyan edildiği dönemdeki kurumlar vergisi beyannamesine kadar olan zaman zarfında, ilgili kazancın özkaynaklar altında açılacak fon hesabına aktarılmaması durumunda, beyanname üzerinde bu istisnadan faydalanılamayacağını ve geçici vergi dönemlerinde yararlanılan istisna nedeniyle ödenmeyen vergiler için vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinin talep edileceğini ifade etmiştir.

Esasında bu düzenleme Kanun'un yürürlüğe girdiği dönemde ve Tebliğ'in ilk halinde bulunmamaktaydı. Daha sonra, 20 Kasım 2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile mezkur düzenleme getirilmiştir. Bu noktada, İdare'nin böyle bir yetkiyi haiz olup olmadığını tartışmakta fayda bulunmaktadır. Kanun lafzında yapılan belirleme, "*satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması*" ile sınırlıdır. Kanun'da fona alma işleminin ne zaman yapılması gerektiğine ilişkin bir belirleme bulunmamaktadır. İdare'nin (sonradan) takip amacıyla getirdiği ve istisna uygulamasının asli şartlarından biri olmayan fona alma süresi düzenlemesinin istisnadan faydalanmaya bir etkisinin olmaması gerekmektedir. Tebliğ'e göre fon hesabına alma işlemini hesap dönemi bitmeden gerçekleştiren bir mükellef, sırf bu işlemi erken yaptığı için istisnadan faydalanamayacak ve hatta vergi ziyayı cezasına muhatap olacaktır. Bu durum hem vergilerin yasallığı hem de cezaların yasallığı açısından son derece sakıncalıdır. Zira Kanun'da yer almayan ve İdare'nin "usul belirleme" yetkisine istinaden yaptığı bir düzenleme sonucunda, vergilemenin özüne dokunulmakta ve hatta Kanun'da öngörülme formunda ceza söz konusu olmaktadır.

Danıştay 4. Dairesi, 21 Mart 2022 tarihli ve 2018/4403 esas, 2022/1700 karar sayılı kararında, taşınmaz satış kazancı istisnasının kullanım koşulları ile ilgili önemli bir yorumda bulunmuştur. Kararda, Tebliğ'de altı çizilen ve taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanabilmek için öne sürülen zaman şartının, Kanun'un ilgili maddesinde bulunmadığına dikkat çekilmiştir. Bu durumun, genel tebliğ ile kanun hükmünün kapsamının daraltılmasına ve böylece kanunilik ilkesi ile normlar

hiyerarşisine aykırı bir uygulamaya yol açtığına işaret edilmiştir (Danıştay, 2022d). Bu yorum, söz konusu istisnadan yararlanma şartlarının kanun metninde açıkça belirtilmediği ve bu nedenle tebliğ ile getirilen ek koşulların hukuka uygun olmadığı sonucunu doğurmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, satıştan elde edilen kazancın tamamının değil, istisnaya konu edilen kısmının fon hesabına alınması kâfi gelmektedir. Diğer taraftan, istisnadan kısmen yararlanılmasının mümkün olduğu Tebliğ'de açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla, bir mükellefin istisnadan, örneğin kazancının %75'i için yararlanma hakkı varken kazancının %10'u için yararlanmayı tercih etmesi ve hatta kazancının tamamını serbestçe tasarruf etmek isteyen bir mükellefin istisnadan faydalanmamayı tercih etmesi mümkündür. Ancak böyle bir tercih yapıldığı durumda, ilgili hesap döneminde yararlanılmayan istisna tutarından sonraki hesap dönemlerinde yararlanılması imkân dahilinde değildir.

Tebliğ'de belirtilen düzenlemeye göre, vadeli ya da peşin satışlarda, satıştan elde edilen kazancın %75'i, beş yıl boyunca ayrı bir fon hesabında saklanması koşuluyla, satış işleminin yapıldığı dönem içerisinde istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. Önemli bir nokta, elden çıkartma karşılığında anlaşılan tutarın hepsinin, işlemin yapıldığı seneyi takip eden ikinci senenin sonuna kadar tahsil edilmiş olması gerekliliğidir. Bu süre zarfında tahsil edilemeyen kısım için istisna sebebiyle ödenmeyen vergilere ek olarak vergi ziyai cezası ve gecikme faizi de istenecektir. Bu sebeple, ilgililerin, istisnaya konu edebilecekleri kazanç miktarını doğru bir şekilde hesaplamaları büyük önem taşımaktadır.

Önceki paragraflarda yapılan süre tartışmasının, tahsilat şartına ilişkin olarak da geçerli olduğu değerlendirilmektedir. Zira 1.Temmuz-30.Haziran özel hesap dönemine tabi bir mükellefe, hesap döneminin son gününde yaptığı satışın tahsilatı için 2,5 yıllık bir süre tanınmakta ama takvim yılı hesap dönemine tabi bir mükellefe, hesap döneminin son gününde yaptığı satış için 2 yıllık süre tanınmaktadır.

Özetle, Kanun metninde satış kazancının fon hesabında tutulmasına ilişkin sürenin “5 hesap dönemi” yerine “5 yıl” olarak belirtilmiş olması, tüm vergi sistematığının dışına çıkılmasına ve farklı hesap dönemleri kullanan mükellefler arasında kar dağıtımını yapılabilecek sürenin tespiti gibi kritik bir konuda eşitsizlik yaratarak vergilemede eşitlik ilkesinin zedelenmesine sebep olmaktadır. Keza kazancın fona alınacağı zamanı düzenleyen Tebliğ ifadesinde “satışın gerçekleştiği yılın ardından gelen hesap döneminin başlangıcından itibaren” denilerek Kanun’da yer alan ifade zafiyeti sürdürülmüştür. İdare’nin satış kazancını fon hesabına belirtilen zamanda almayan mükellefler için öngördüğü yaptırım göz önünde bulundurulduğunda, düzenlemelerin açık, net ve kapsayıcı olması gerektiği bir kez daha anlaşılmaktadır. Bu yönüyle uygulama, öngörülebilirlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Öte yandan, İdare’nin Kanun’da yer almayan fona alma zamanı şartını getirerek istisnayı daraltacak bir düzenleme yapmış olması vergilerin yasallığı ilkesiyle çelişmektedir.

### **2.4.3. Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi**

KVK’nın 5/1-e maddesi, ilgili varlıkların elden çıkartılması sonucu meydana gelen kazancın, satışın ardından gelen yıldan başlayarak beş yıl süresince, şirket bilançosunun pasif tarafında özel bir fon hesabında izlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu kuralın tek istisnası, ilgili meblağın şirket sermayesine eklenmesidir. Sermaye dışında başka bir hesaba aktarılması veya kullanılması durumunda, uygulanan istisna nedeniyle ödenmeyen vergilerin kaybedilmiş (ziyaa uğramış) sayılacağı ve şirketin tasfiye edilmesi durumunda da (Kanun kapsamındaki devir ve bölünmeler dışında) bu kuralın geçerli olacağı açıklanmıştır.

Bununla birlikte 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması” bölümünde ise “fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da

kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerin, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği” belirtilmiştir.

Fon hesabında tutma şartının bozulması (kısaca “işletmeden çekiş” olarak adlandırılacaktır) durumuna ilişkin Kanun metninde “vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı” ifadesi kullanılmışken Tebliğ’de “vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği” ifadesi kullanılmıştır. Bu farklılık önemli bir tereddüdü beraberinde getirmektedir. Zira cezanın tahsil edileceği şeklinde bir belirleme, VUK’un 371’inci maddesinde düzenlenen ve belirli şartların sağlanması halinde vergi ziyayı cezasının kesilmeyeceğini öngören “pişmanlık ve ıslah” hükümlerinden faydalanılamayacağı ve mükelleflerin her halükârda cezaya muhatap olacakları sonucunu yaratmaktadır.

Bu noktada, Kanun Koyucu’nun madde metninde vergi ziyayı oluşacağına ilişkin hükme neden yer verdiği önem arz etmektedir. Kanun ve madde gerekçesinde bu hususa bir açıklık getirilmemiştir. En makul alternatif, mezkûr ifadenin potansiyel olarak vergi ziyasının olduğu dönemin açıklığa kavuşturulması amacıyla madde metnine yerleştirilmiştir. Zira böyle bir belirleme yapılmadığı durumda, istisna şartının bozulduğu dönemde mi yoksa kazancın elde edildiği dönemde mi vergi ziyasının olduğu sorusu gündeme gelebilecektir. Keza bir mükellefin geçmiş yıl zararlarının bulunması sebebiyle istisna kazancı elde ettiği dönemde kurumlar vergisi matrahı oluşmayabilir, dolayısıyla istisnanın vergi etkisi geçmiş yıl zararlarının sonraki dönemlere devri yoluyla ilerleyen bir dönemde tezahür edebilir. İşte bu noktada Kanun Koyucu’nun tereddütleri önlemek amacıyla ve ilgili dönemi belirlemek amacıyla “istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı” ifadesini Kanun metnine yerleştirmiş olması gerekir. İfadeyi, mükellef kurumun matrahına bakılmaksızın vergi ziyayı cezası uygulanacak veya mükellef kurum pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanamayacak şeklinde değerlendirmek doğru olmayacaktır. Nitekim Kanun Koyucu’nun böyle bir amacı olsaydı Kanun metninde bunu açıkça ifade etmesi ve “ziyaa uğramış sayılacağı” yerine “vergi ziyayı cezası kesilir” şeklinde belirtmesi beklenirdi.

Vergi İdaresi'nin konuya ilişkin bir açıklaması veya yargıya intikal etmiş bir olay bulunmamaktadır. Dolayısıyla böyle bir durumun gerçekleşmesi halinde İdare'nin nasıl bir uygulama takip edeceği bilinmemektedir. Ancak Tebliğ'de yer alan “vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği” ifadesinin ya özensiz yazımdan kaynaklandığını ya da Vergi İdaresi'nin kanunilik ilkesine aykırı şekilde yetkisi olmayan bir konuda düzenleme yaptığını söylemek mümkün olacaktır.

Tebliğ, satıştan elde edilen kazancın, elden çıkartmayı izleyen beşinci senenin sonuna kadar bilançonun pasifinde yer alan fon hesabında tutulması gerektiğini açıkça belirtmektedir. Sermayeye eklenen kazançlar için de bu süre geçerlidir.

Madde gerekçesinde belirtildiği ve Tebliğ'de altı çizildiği üzere istisna, kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, kurumların istisnaya konu varlıklarını nakde tahvil ederek mali ve finansal yapılarını kuvvetlendirmek gayesi gütmektedir. Vergi İdaresi, tasfiyeye giren bir kurumda mali yapının kuvvetlendirilmesi gibi bir amaç olmayacağı varsayımıyla, satış işleminin tamamlandığı seneyi takip eden beşinci senenin sonuna kadar tasfiyeye girilmesi durumunu istisna şartının bozulması olarak yorumlamış ve Tebliğ bazında bu yönde düzenleme yapmıştır. Halbuki Kanun lafzında “işletmenin tasfiyesi” denilmektedir. Bu noktada İdare amaçsal bir yorum ile yetkisini ve kanunilik ilkesini aşarak, tasfiyeye girilmesini istisna şartını bozan bir unsur olarak görmüştür.

Öncelikle belirtmek gerekir ki tasfiyeye giren bir işletmenin, tasfiyenin doğası gereği borçlarını ödeyebilmesi için finansal bünyesini güçlendirmesi gerekebilir. Salt tasfiyeye girilmesinin bu amacı ortadan kaldırdığını söylemek mümkün değildir. Ayrıca Türk Ticaret Kanunu'nun 548'inci maddesi mucibince, “*pay sahipleri arasında tasfiye sonrası değerlerinin ve kâr payının dağıtımına başlanmadığı müddetçe, genel kurul tarafından tasfiye sürecinin her aşamasında tasfiyeden dönme kararı alınabilir.*” Diğer bir ifadeyle tasfiye, geriye döndürülemeyecek bir süreç olmayıp belirli bir noktaya kadar her zaman tasfiyeden dönmek ve ticari faaliyete devam etmek imkânı bulunmaktadır. Dolayısıyla, Vergi İdaresi'nin Tebliğ yoluyla Kanun lafzında yer almayan bir şartı öne sürerek daraltıcı yorum yapması vergilemede kanunilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

KVK'ya göre devir veya tam bölünme durumlarında, fon hesabındaki tutarların devralan mükelleflerin finansal tablolarına eksiksiz olarak transfer edilmesi halinde, herhangi bir işletmeden çekiş söz konusu olmayacaktır.

Kanun Koyucu, istisnadan yararlanan kazancın satışı takip eden yılın başından itibaren 5 yıl boyunca işletme bünyesinde özel bir fon hesabında veya sermaye içerisinde tutulmasını mali yapının kuvvetlendirilmesi amacı için gerekli ve yeterli görmüştür. Ancak, kazancın fon hesabında veya sermaye içerisinde 5 yıl süreyle tutulmasını, kurumun nakit akışına getirilen bir sınırlama olarak düşünmemek gerekmektedir. Kurumun, ilgili varlığın satışı dolayısıyla yapacağı tahsilatı gerek genel giderlerinin finansmanında kullanması gerekse faaliyetlerinin gerektirdiği yatırım mallarına kanalize etmesi mümkündür. Bu konuya ilerleyen bölümlerde detaylı şekilde girileceği için burada “fon hesabında tutulan” ifadesinin nakit akışını kapsamadığı, yani tahsil edilen paranın da bloke şekilde 5 yıl boyunca bekletilmesi gibi bir zorunluluğun bulunmadığı açıklamasıyla yetinilecektir. Kaldı ki böyle bir zorunluluk olsaydı kurumun finansman ihtiyacının giderilmesi amacının aksine bir etki yaratırdı.

Kurumların söz konusu fon hesabını sermayeye ilave etmeleri ancak satışın gerçekleştiği tarihi takip eden beşinci senenin sonuna gelmeden veya sonrasında sermaye azaltması halinde vergi uygulamasının nasıl olacağı tartışmalıdır.

09 Kasım 2022 tarihli ve 32008 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7420 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” öncesinde verilen idari görüşlerde (özelgelerde), “*yapılacak sermaye azaltımının öncelikle kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılanması sonra sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılması, son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmektedir*” anlayışı mevcuttu. Bunlara örnek olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.09.2013 tarihli İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.08.2012 tarihli özelgelerini göstermek mümkündür.



Diğer bir ifadeyle, 7420 sayılı Kanun öncesinde İdare, yasal dayanaktan yoksun şekilde, sermaye azaltımında azaltılan tutarın öncelikli olarak mükellef üzerinde en çok vergi yükü yaratacak unsurdan oluştuğunu varsaymaktaydı (Çakmakçı, 2023).

Nitekim vergi mevzuatında bu kabulün karşılığı olmadığı gerekçesiyle açılan davalarda mükellefler lehine kararlar tesis edilmişti. Çok sayıda karar olmakla birlikte bu kararlara verilebilecek en güncel örnek Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 02 Mart 2022 tarih ve 2020/1097 esas, 2022/97 karar numaralı kararıdır.

7420 sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle KVK'ya "Sermaye Azaltımında Vergileme" başlıklı 32/B maddesi eklenmiş ve yukarıda bahsedilen tartışmalı İdari görüş Kanun metnine işlenerek bir anlamda yasal dayanağa kavuşmuştur. Bu, vergilemede yasallık, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmektedir.

Düzenleme uyarınca, kurumların özsermaye unsurlarını sermayeye ilave ettikleri tarihten itibaren beş tam yıllık süre dolmadan sermaye azaltmaları halinde, İdare'nin süregelen görüşü paralelinde işlem yapılacak, sermaye azaltımının 5 tam yıl tamamlandıktan sonra gerçekleşmesi durumunda ise özetle, sermaye unsurları arasında oranlama yapılacaktır.

Özetle, fon hesabında tutma şartına uyulmadığı durumda öngörülen yaptırım, Kanun metninde zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı yönündeyse de Tebliğ'de yer alan "vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği" ifadesi nedeniyle mükelleflerin VUK uyarınca kendilerine tanınan pişmanlık hükümlerinden yararlanamamaları muhtemeldir. Bu husus vergilemede kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Diğer taraftan, Kanun lafzında "işletmenin tasfiyesi" denilmesine rağmen Tebliğ ile tasfiyeye girilmesi istisna şartını bozucu bir eylem olarak tanımlanmış ve yine istisnayı daraltacak şekilde kanunilik ilkesine aykırı bir uygulama öngörülmüştür.

Son olarak, sermaye azaltımı halinde önceden sermayeye ilave edilmiş fon tutarının vergilendirilmesini öngören ve yasal dayanaktan yoksun uzun soluklu idari görüş, Kanun değişikliği ile yasal bir zemine kavuşarak yasallık, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri açısından müspet bir yöne evrilmiştir.

#### **2.4.4. Faaliyet Konusu (Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ile Uğraşılması)**

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.6.2.3.4." bölümünde ve madde gerekçesinde belirtildiği üzere;

*"Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.*

*İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.*

*Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.*

*Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin, iştirak amaçlı olmayıp ticari amaçla elde tuttıkları iştirak hisselerinin satışından elde*

*edilen kazançlar da elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.*

*Öte yandan, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olabilecektir.” (GİB, 2023)*

Tebliğde belirtilen örneklerle, istisna uygulamasının somut durumlarda nasıl işleyeceği açıklanmıştır. Örneğin, bir inşaat şirketi, şirket merkezi olarak kullandığı binayı iki yıl süreyle kullandıktan sonra sattığında, bu satıştan elde edilen kazanç için istisna uygulanabilir. Aynı şekilde, şirketin faaliyetlerinde kullandığı bir binanın bir kısmını satması durumunda da kazanç istisnaya tabi olabilir, ancak diğer kısımlar için bu geçerli değildir. Taşınmaz ticareti ve kiralaması yapmayan bir şirket, atıl durumdaki bir taşınmazı iki yıl kiraya verdikten sonra sattığında, elde edilen kazanç istisnadan yararlanabilir.

Danıştay 3. Dairesi, 06 Temmuz 2010 tarih, 2008/3681 esas, 2010/2485 karar numaralı kararında; 1999 yılında iş merkezi kurmak amacıyla şirketin ihtiyacı için alındığı beyan edilen, kayıtlarında maddi duran varlık olarak yer alan ve satıldığı 2007 yılına kadar herhangi bir tasarrufta bulunulmayan arsanın ticari amaçla satın alınmadığı gerekçesiyle satışından elde edilen kazancın istisnadan faydalanabileceğine hükmeden 14 Mayıs 2008 günlü Trabzon Vergi Mahkemesi kararını, şirket ana sözleşmesine göre mimarlık, mühendislik, müteahhitlik, teknik müşavirlik, inşaat malzemeleri alım ve satımı, emlak alım satımı, yayıncılık, bilgi işlem ve bilgisayar hizmetleri faaliyetlerinde bulunan davacının, yapılan yoklama neticesinde fiilen de inşaat taahhüt, inşaat yapımı ve satışı ile mimarlık, mühendislik işleri ile uğraştığı ve söz konusu arsaya idari bina yapılacağı yönündeki davacının soyut iddiasına itibar edilemeyeceği gerekçesiyle bozmuştur (Danıştay, 2010b).

Görüleceği üzere somut olayda Üst Mahkeme, mükellefin ilgili arsaya ilişkin idari bina yapmak niyetini somut bulmamış ve bir anlamda bu husustaki ispat yükünü iddianın

sahibi mükellefe bırakmıştır. Benzer bir olay için Danıştay 4. Dairesi tarafından hükmolunan 27 Mayıs 2010 tarihli, 2009/834 esas, 2010/3273 karar numaralı kararda ise taşınmazın (arsanın) faaliyetin yürütülmesine tahsis edildiği hakkında ortaklar kurulu kararı olması da yeterli görülmemiş ve arsanın alındığı ve satıldığı tarihlerde imar planında konut alanı olarak gözükmemesinin ve davacı şirketin faaliyet konusunun taşınmaz ticareti olarak belirlenmesinin söz konusu gayrimenkullerin taşınmaz ticareti için alındığını ortaya koyduğu belirtilmiştir (Danıştay, 2010a).

Öte yandan, Danıştay 4. Dairesi tarafından 30.11.2015 tarihinde verilen bir kararda, mükellef kurumun iktisap ettiği taşınmazı yasal defterlerinde “Maddi Duran Varlıklar” grubu altında izlemesi ve satıştan doğan karı “Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabında muhasebeleştirilmesi, taşınmaz satışının arizi karakterli olduğunun göstergesi olarak kabul edilmiş ve şirket esas sözleşmesindeki faaliyet alanları arasında gayrimenkul ticareti ve kiralama faaliyetlerinin sayılmış olmasının istisna uygulamasına engel oluşturmadığı yönünde hüküm tesis edilmiştir (Danıştay, 2015).

İstanbul 7. Vergi Mahkemesi’nin 23 Ekim 2015 tarih, 2014/2298 esas, 2015/2370 karar numaralı kararında; iştiغال konusu gayrimenkul ticareti ve kiralama olan mükelleflerin bu gayeyle aldıkları ve ellerinde tuttıkları gayrimenkullerin elden çıkartılmasından doğan kazançları için istisna uygulanamayacağını altı çizildikten sonra, “*Ancak bunun için şirketlerin münhasıran taşınmaz satışı ve kiralama işi ile iştiغال etmesi ve bu maksatla gayrimenkul edinmeleri icap etmektedir*” denilmiştir. Kararın devamında; finansman sıkıntılarının giderilmesi ve kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmek ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla aktifine kayıtlı ve atıl durumda bulunan gayrimenkullerin kiralamasının veya satılmasının her daim mümkün olacağı, şirketlerin aktifine kayıtlı bazı taşınmazlarını kiraya vermesinin ve şirketlerin ana sözleşmelerinde faaliyetlerini sürdürmek amacıyla gayrimenkul alım satımı ve kiralama işi yapabileceklerine dair maddenin bulunması, kurumların münhasıran taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraştığını göstermeyeceği belirtilerek, mezkur istisnanın gerekçesine atıf yapılmış ve amaçsal bir yorum ile istisnaya engel

faaliyetlerin “münhasıran” yapılıyor olması gerektiği yönünde hüküm kurulmuştur (VM, 2015).

Danıştay 4. Dairesi'nin 17 Mart 2022 tarihli ve 2018/4170 esas, 2022/1675 karar numaralı kararında; taşınmazın satış tarihine kadar çeşitli tarihler aralığında bir kısmının şirket ihtiyacında kullanıldığı, bir kısmının ise kiraya verilerek şirkete gelir elde edildiği, davacının söz konusu taşınmaz satışından başka, taşınmaz alım-satımı faaliyetinde bulunduğu dair idarece yapılmış bir tespit bulunmadığı, salt ana mukavelesinde gayrimenkul alım-satımı yapılabileceğine ilişkin madde bulunmasının, tek başına, taşınmaz ticareti ile uğraşıldığını göstermeyeceği ve bu taşınmazın satışının yapılmasının da taşınmaz ticareti ile uğraşılmasına imkan verecek yoğunlukta devamlılık arz eden bir işlem olarak değerlendirilemeyeceği sonucuna ulaşmıştır (Danıştay, 2022c).

Nitekim Danıştay 3. Dairesi'nin 26 Ocak 2023 tarih ve 2020/193 esas, 2023/94 karar numaralı kararında; mükellefin taşınmaz ticaretinde bulunduğu yönünde İdare tarafından yapılmış herhangi bir tespit bulunmaksızın, salt şirket ana sözleşmesindeki faaliyet konuları arasında taşınmaz ticaretine yer verilmiş olmasının istisnadan yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği sonucuna ulaşılmıştır (Danıştay, 2023).<sup>9</sup>

Danıştay 4. Dairesi'nin 05 Kasım 2019 tarihli ve 2016/11664 esas, 2019/7056 karar numaralı kararında aşağıdaki ifadeler yer almaktadır:

*“İdare tarafından, şirketin olağan genel kurul toplantı tutanağında şirketin maksat ve mevzuunun gerçekleştirilmesi için veya sosyal sebeplerle her nevi gayrimenkul satın alabileceği, satabileceği ve kiraya verebileceğinin belirtildiği, bu durumda her ne kadar şirketin faaliyet alanı sanayi işleri olsa da gayrimenkul faaliyetinde de bulunduğu kabul edilmesi gerektiği, davacı şirketin arsasını hasılat paylaşım sözleşmesiyle müteahhite verdiği,*

<sup>9</sup> Benzer yönde karar: Danıştay 3. Dairesi'nin 17 Kasım 2021 tarihli ve 2018/4328 esas, 2021/5249 karar numaralı kararı.

*bu sözleşme ile gayrimenkul ticareti yaptığı, dolayısıyla fiilen inşaat işi yapan şirketin söz konusu hasılatı için istisna hükümlerinde yararlanmasının mümkün olmadığı ileri sürülse de belirtilen gerekçeler tarhiyatın kaldırılmasına hükmeden Vergi Mahkemesi kararının bozulması için yeterli görülmemiştir.” (Danıştay, 2019)<sup>10</sup>*

Bununla birlikte, GİB Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.07.2023 tarihli özelgede; alındığı dönemde otomotiv bayiliği, servis ve yedek parça ticareti alanındaki faaliyetinde kullanmak amacıyla satın aldığı arsayı, otomotiv ticareti alanındaki faaliyetini askıya alması ve projeden tamamen vazgeçmesi nedeniyle satması halinde istisna karşısındaki durumunu soran bir mükellefe; şirketin ana faaliyet konuları içinde gayrimenkul ticareti bulunduğundan, söz konusu satıştan elde edilecek kazancın KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnaya konu edilmesinin mümkün bulunmadığı yönünde görüş bildirilmiştir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 16 Kasım 2017 tarihinde verdiği 17192610-125[KV-17-40]-121647 sayılı özelgede, 2012 yılında inşaatına başlanıp 2014 yılında tamamlanan fabrika binasının, gelişen olumsuz ekonomik şartlar nedeniyle 2,5 yıl boş kaldıktan sonra Temmuz 2017 tarihinde kiraya verildiğinden bahisle, sermaye yapısını güçlendirmek amacıyla şirket aktifine kayıtlı olan söz konusu taşınmazın satılması durumunda satıştan elde edilecek kazancın istisna tutulup tutulmayacağını soran mükellefe, “Temmuz 2017 tarihinden itibaren kiraya verilen fabrika binasının, bugüne kadar geçen süre zarfında kiralama suretiyle değerlendirilmesi taşınmaz kiralınmasıyla uğraşıldığına karine teşkil edeceği” gerekçesiyle satıştan doğan kazancın istisnaya konu edilemeyeceğini belirtmiş; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.01.2016, 28.08.2018 ve 28.02.2019 tarihlerinde verdiği özelgelerde<sup>11</sup>, esas faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti veya kiralaması bulunmayan bir şirketin aktifinde kayıtlı ve kiraya verilmek suretiyle değerlendirdiği atıl durumda bulunan gayrimenkulünü satması

<sup>10</sup> Benzer yönde karar: Danıştay 4. Dairesi'nin 07 Temmuz 2021 tarihli ve 2016/16497 esas, 2021/3847 karar numaralı kararı.

<sup>11</sup> Sırasıyla 62030549-125(5-2015/446)-7119, 62030549-125-E.778629 ve 39044742-130[Özelge]-E.183114 sayılı özelgeler.

halinde, söz konusu satıştan doğan kazancının %50'lik kısmının istisna edilmesi mümkün bulunduğunu ifade etmiş; 22.02.2016 tarihli özelgede (ana faaliyeti paslanmaz çelik satışı, rulo sacdan boy kesme, dilimleme, taşlama, disk kesim işleri olan bir mükellefe) kiraya verilmek suretiyle değerlendirilen taşınmazların satışından elde edilen kazancın istisnadan faydalanamayacağı yönünde görüş bildirmiş, 27.02.2019 tarihli bir başka özelgede ise holding faaliyetleri ile uğraşan bir mükellefe;

*“-Şirketiniz merkez adresinde yer alan ve Şirketiniz aktifine kayıtlı genel yönetim binalarının fiilen Şirketiniz tarafından faaliyetinin yürütülmesine tahsis edilen ve kullanılan kısmının satışından elde ettiği kazancın %50'lik kısmının, KVK'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen şartları taşıması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.*

*-Şirketinizin esas faaliyet konusu her ne kadar taşınmaz ticaretinden ziyade başka şirketlere iştirak etmek olsa da, Şirketiniz aktifinde kayıtlı arsanın satışı ile genel yönetim binanızın kiraya verilerek kullanılması taşınmaz ticareti ile uğraştığına karine teşkil edeceğinden Şirketiniz tarafından arsa satışı ve kiraya verilmek suretiyle değerlendirilen diğer bölümlerin satışından elde edilen kazancın KVK'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.” (GİB, 2023)*

şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Anlaşılabacağı üzere, bazı özelgelerde ana sözleşmede taşınmaz ticareti veya kiralama faaliyetlerinin yer almasının istisnaya engel olduğu belirtilirken bazılarında ise ana sözleşmede belirtilen esas faaliyet konusu içinde taşınmaz ticareti yer almaması istisnadan yararlanabilmek için kâfi bulunmuştur. Yani şirket amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için alım-satım, kiralama, vs. yapılmasının istisnaya engel teşkil etmediği kabul edilmiştir. Bazı özelgelerde ise fiili durumlara da atıf yapılarak olayın özelliğine göre bazı unsurların varlık ticareti ile uğraşıldığına “karine teşkil edeceği”

gibi objektif olmayan değerlendirmeler yapılmıştır. Yüksek Yargı ise genellikle fiili durumu göz önünde bulundurarak istisnaya engel faaliyetlerin münhasıran yapılıp yapılmadığına vurgu yapmıştır.

Ancak gerek İdari görüşlerde gerekse Yargısal görüşlerde kendi içlerinde birlik olduğundan söz etmek oldukça güçtür. Hatta, farklı vergi dairesi başkanlıklarının verdikleri bir kenara, yukarıda verilen örneklerde olduğu gibi aynı vergi dairesi başkanlığının verdiği özelgelere dahi farklı yorumlama metoduna rastlamak mümkündür. Özelgeler, her bir mükellefe ait somut olayın değerlendirildiği, dolayısıyla mükellef ve olay bazında irdelenmesi gereken İdari görüşlerdir. Yargı kararları da keza her bir somut olay bazında ele alınmaktadır. Ancak Kanun metninin yorumlanması ve olayların ele alınışında kullanılan metodoloji, yani incelenen olayın ve bu olayın Kanun karşısındaki durumunu ortaya koymakta kullanılan temel prensipler açısından teklik olması, idari istikrar, vergilemede belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri açısından vazgeçilmezdir.

Anayasa'nın 123'üncü maddesinde; "İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir" denilmek suretiyle İdare Hukuku'nun temel ilkelerinden idarenin bütünlüğü ilkesine atıf yapılmaktadır. Bu ilke, kamu kurum ve kuruluşlarının bir düzen ve ahenk içerisinde hareket etmelerini gerektirir. Esasında makro ölçekte, yani sadece Mali İdare değil merkezi ve mahalli idareler ile birlikte tüm idari teşkilat için öngörülen bu ilkenin mikro ölçekte Mali İdare içerisinde istisnasının olamayacağı dikkate alındığında, Mali İdare'nin kendisine gelen sorulara verdiği cevapların aynı metodoloji ile cevaplanması gerektiği sonucu ortaya çıkar. Nitekim bu husus idari istikrar ilkesinin de bir gereğidir.

İdare'nin sadece düzenleyici işlemlerinde değil verdiği görüşlerde de net ve tutarlı olması öngörülebilirlik ve eşitlik anlamında çok önemlidir. Öngörülebilirlik anlamında çok önemlidir zira özelgelerin büyük çoğunluğu Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesinde yayımlanarak aleni hale gelmekte ve "Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in 8'inci maddesinde yapılan düzenleme dolayısıyla uygulamada vergi inceleme elemanlarını bağlayan



kuvvetli metinler haline dönüşmektedirler. Bu yönüyle Mali İdare ile ihtilaf yaşamak istemeyen mükellefler açısından da özelgeler takip ve talep edilen araçlar olmuşlardır. Bu nedenle de kanun veya tebliğ ile düzenlenmemiş olan ve uygulamada açık kalan pek çok konu İdare'nin özelgeleri ile şekillenmektedir.

AİHM'nin Spacek/Çek Cumhuriyeti Kararı'nda belirtildiği üzere, resmi gazetede yayımlanmayan bir düzenlemenin de hukuka uygunluk kriteri altında değerlendirilmesi mümkündür (AİHM, 1999). Zira hukukilik, kelime anlamının ötesinde içerik olarak ele alınmaktadır. Bu çerçevede, aynı konuyla ilgili verilen farklı görüşler ve sıklıkla değişen idari bakış açısı, mükelleflerin İdare'nin değerlendirmesini yorumlayamamasına yol açmakta ve dolayısıyla önlerini görmesini zorlaştırmaktadır.

İdare'nin verdiği görüşlerde net ve istikrarlı olması eşitlik anlamında önemlidir çünkü farklı idari yetki bölgelerinden özelge talep eden ve hatta aynı yetki bölgesinden farklı zamanlarda özelge talep eden mükelleflerin farklı bakış açılarıyla verilmiş cevaplara muhatap kalmaları hem bu mükellefler hem bu görüşleri takip eden diğer mükellefler arasında uygulama eşitsizliği yaratmaktadır. Teorik manada, her ne kadar verilen bir özelge mükellef açısından bağlayıcı olmasa da uygulamada konunun kayıt altına girmiş olması ve vergi inceleme elemanının özelgeye uyma ihtimalinin yüksekliği dolayısıyla, özelgenin aksine işlem yapan mükellef sayısı azdır.

VUK'un 19'uncu maddesi uyarınca “vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar”. Diğer bir ifade ile vergi sonuçtur ve bir olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun oluşması sonucunda meydana gelir. Örneğin kurumlar vergisi, kazancın elde edilmesi sonucunda doğar. Dolayısıyla vergileme(me) ile ilgili bir yorum yaparken fiili durumun esas alınması vergi sistemimizin gereğidir. Nitekim VUK'un 3/B fıkra hükmüne göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Buna göre vergiye ilişkin işlemlerde olayın görünürdeki biçiminin değil gerçek biçiminin dikkate alınması gerekmektedir (Özyer, 2014, s. 7).

Bu anlamda karine, ancak fiili durumun tespit edilmesine yardımcı bir unsur olarak ele alınmalıdır. Karinede, “bilinen bir olaya bilinmeyen bir olayın sonuç olarak bağlanması” söz konusudur (Özdiler Küçük, 2011, s. 39). Kaldı ki neyin karine olarak dikkate alınıp alınmayacağını belirleme yetkisinin İdare’de olup olmadığı da ayrı bir tartışma konusudur. Fiili durum ortaya konulmadan, salt karinelere yola çıkarak, örneğin mükellef fiilen istisnaya konu varlığın ticaretini yapıp yapmadığı araştırılmadan, sadece kurumun esas sözleşmesine bakılarak verilen görüşler/kararlar vergilemede kanunilik ilkesi ile örtüşmemektedir.

Özetle, özelge ve yargı kararlarına bakıldığında taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası müessesesinin uygulamasında en çok tartışılan alanlardan birinin mükellefin taşınmaz veya menkul kıymet ticareti ile uğraşp uğraşmadığının tespiti olduğu görülmektedir. Benzer olaylar karşısında verilen idari görüşlerin (ki AİHM kararlarında aleni hale gelmiş idari görüşler “hukuk” sayılmaktadır) birbirinden farklılık göstermesi, ancak daha da önemlisi bu görüşlerin oluşturulmasında kullanılan metotların istikrarsız olması Mali İdare’nin bütünlüğünü sarsmakta, idari istikrar, vergilemede belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırılık yaratmaktadır.

Diğer taraftan, bölüm içerisinde verilen örneklerde değinildiği üzere, gerçek olay ve olgulara dayanmaksızın sadece karineler üzerinden yapılan tespit ve değerlendirmeler sonucunda yapılan tarhiyatlar, bir anlamda mükelleflerin niyetlerini tahmin ederek vergileme yapmak veya bu şekilde idari/yargısal görüş oluşturmak vergilemede kanunilik ilkesine uymamaktadır.

#### **2.4.5. Kurumun Mali Yapısının Güçlenmesi**

Pek çok defa değinildiği üzere istisnanın temel amacı kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu nedenle Tebliğ’de,

*“Şirketlere ilave imkân sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmayacağı ve*

*istisnaya konu kıymetlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampa gibi işlemlerin istisna kapsamına girmediği” (GİB, 2023)*

belirtilmiştir.

Bu noktada, Kanun lafzında açıkça yer almayan bir şartın gerekçeden yola çıkılarak ortaya konması mümkün mü sorusu akla gelebilir. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, İdare’ye verilen yetkinin sınırları kanun ile çizilmelidir ve mezkur Kanun’da bu sınır “usul” belirlemek şeklindedir. Diğer bir ifadeyle İdare’nin istisna uygulamasının esasına ilişkin bir düzenleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Öte yandan, VUK’un 3’üncü maddesi uyarınca, kanun lafzında açıklık bulunmadığı durumda kanunun maksadına bakılması gerekmektedir. Çalışmanın (2.1.) bölümünde de detaylarına yer verildiği üzere, söz konusu müessesenin ihdas edildiği ilk dönemden bu yana gerekçesi hep şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesi olmuştur. Bu çerçeveden bakıldığında, Tebliğ’de yer alan açıklamaların vergilemede kanunilik ilkesine aykırı olmadığı ancak kanun yazım tekniği açısından bu kadar belirleyici bir hususun sadece gerekçede değil madde lafızda da yer almasının daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

“Danıştay 3. Dairesi”nin 28 Eylül 2010 tarih ve 2008/3855 esas, 2010/2827 karar numaralı kararında; mükellef kurumun kat karşılığı arsa teslimi sonucunda elde ettiği bağımsız bölümleri satarak mali yapısını güçlendirdiğini ileri sürmesine karşın,

*“Şirket aktifine kayıtlı servet unsurunun biçim değiştirmesi şeklinde gerçekleşen trampa niteliğindeki işlemin, 5520 sayılı Yasanın 5’inci maddesinde öngörülen kurumun mali yapısını iyileştirme amacına yönelik doğrudan bir satış olarak kabul edilemeyeceği” (Danıştay, 2010)*

sonucuna varılmıştır.

Bununla birlikte Vergi İdaresi, istisnaya konu varlıkların mükelleflerin borçlarını ödemek amacıyla devredilmesi veya kamulaştırma işlemlerini, istisna uygulamasının

amacı içerisinde değerlendirmektedir. Nitekim GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2023 tarihli özelgesinde,

*“Şirket aktifine kayıtlı olan ve şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş olan taşınmazın merkezi yurt dışında bulunan bir firmaya satışından elde edilen satış bedelinin, yurt dışındaki başka bir firmaya olan borçlara mahsuben ödenmesinin, söz konusu satıştan elde edilen kazanç için KVK'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisna hükmünden yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği” (GİB, 2023)*

belirtilmiştir.

Ancak yine Tebliğ uyarınca, bir bağlı değer başka bir bağlı değere dönüşmesi sonucunu doğuracak işlemler, mali yapının likiditenin artırılması yoluyla güçlenmesi amacına hizmet etmeyeceği gerekçesiyle müesseseden yararlandırılmamaktadır. Örneğin bir kurumun elinde bulundurduğu taşınmazını aynı sermaye olarak başka bir şirkete koyması sonucunda, taşınmaz karşılığında yine bir bağlı değer olan iştirak hissesi iktisap edilmiş olacağından, aynı sermaye koyma işlemi sonucunda ortaya çıkan kazanç istisnadan yararlandırılmamaktadır. Nitekim Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.11.2016 tarihli özelgede;

*“İştirak hissesi satışından elde edilen hasılatın, iştirak hisseleri satılan iştirakin sermaye artışında kullanılması durumunda, hasılatın sermaye artışında kullanılan kısmıyla ilgili olarak bu iştirak hissesi satışından doğan kazanç için anılan istisnadan yararlanılmasının mümkün bulunmadığı” (GİB, 2023)*

yönünde görüş bildirilmiştir.

GİB İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından, aktifinde iki yıldan fazla süredir “Bağlı Ortaklıklar Hesabında” kayıtlı bulunan ve son beş yılın dört yılında zarar beyan eden

bir şirkete ait iştirak hisselerini satarak elde edilecek likiditenin bir kısmı ile kar eden ve iştirak kazancı sağlayacak başka bir şirketin hisselerini satın alacak bir mükellefe 2012 yılında, aktifte kayıtlı iştirak hissesinin satılmasından elde edilecek hasılatın kısmen dahi olsa iştirak hissesi alımında kullanılması halinde, kanun koyucunun öngördüğü amacın gerçekleşmemiş olacağından bahisle istisnadan faydalanamayacağı yönünde görüş verilmiştir. Oysaki bu olay, madde gerekçesinde yer alan *“şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunmaktadır”* örneği ile örtüşmektedir. “İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı”nın 19.03.2012 tarihli özelgesine göre gayrimenkulün elden çıkartılması sonucu oluşan kazancın, iştirak payı iktisabında kullanılması halinde, Kanun Koyucu’nun amacının gerçekleşmeyeceği gerekçesiyle, istisnadan yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

İstisnanın amacına ilişkin tartışma bir kenara, özelgelerde dikkate çarpan bir husus, ilgili kıymetin satışından doğan “hasılatın” kısmen dahi başka bir kıymet iktisabında kullanılması durumunda müesseseden faydalanılamayacağı görüşüdür. Vergi İdaresi, verdiği görüşlerde, istisna kazanca isabet eden hasılatı değil, hasılatın tamamına ilişkin bir belirleme yapmıştır. Halbuki Tebliğ’de istisnadan kısmen yararlanılabileceği açıkça belirtilmiştir. Kaldı ki kazancın istisnadan faydalanmayan %25’lik veya %50’lik kısmının zaten serbestçe tasarruf edilebilmesi mümkündür. Bu durumda ya Vergi İdaresi özelgeler yolu ile Kanun’u ve Tebliğ’i daraltacak şekilde yorum yapmaktadır ya da özelgelerde yanlış ifadeler kullanılmıştır.

GİB Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 12.08.2020 tarihli özelgesinde; taşımacılık faaliyetiyle uğraşan ve satın aldığı otobüsler dolayısıyla borçlandığı meblağa karşılık tarla vasıflı taşınmazını devreden bir mükellefe, istisnanın amacıyla ilgili;

*“Bu istisnayla, kurumların bağlı değerlerinin nakde çevrilerek, işletmelerin sağlam mali kaynaklara kavuşturulması ve maddenin gerekçesinde de açıkça belirtildiği üzere işletmelerin bağlı değerlerinin nakde dönüştürülmesi yoluyla aktif bir şekilde ekonomiye katılması, finansman*

*sıkıntularının giderilmesi, faaliyetlerinin öz kaynaklarla devam ettirilebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Bir işletmenin bağlı değerlerinin satılarak sağlanan hasılatın aynı veya başkaca bağlı değerler alınması amacıyla kullanılması halinde kanun koyucunun bu istisnaya gerçekleştirmeye çalıştığı amaç sağlanamayacaktır.” (GİB, 2023)*

açıklaması yaptıktan sonra, esas faaliyet konusu taşımacılık olan şirketin tarla vasıflı taşınmazını otobüs niteliğindeki taşıtlarla trampa etmesinden doğan kazancın istisnaya konu edilmesinin istisnaya konu edilmesinin uygun olmadığı yönünde görüş bildirmiştir. Halbuki madde gerekçesiyle ilgili açıklamaları okurken ilk akla gelen, işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmayan tarlanın tam da faaliyet konusuyla doğrudan ilgili taşıta döndürülmesinin ve bir anlamda bu değerın ekonomik hayata katılmasının tam da istisnanın özüne ve ruhuna uygun olduğudur. Kaldı ki Tebliğ’in (5.6.2.4.1.) bölümünde yapılan açıklamalarda, ilgili varlıkların mükelleflerin borçlarını ödemeleri için ihtiyari olarak veya icra yolu ile elden çıkartılması durumunun müessesenin amacına hizmet edeceği belirtilmektedir. Dolayısıyla özelge açıklamalarının Tebliğ’e aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 07.01.2019 tarihli özelgesinde; elinde bulundurduğu iştirak hisselerini, borçlu olduğu ve %100 sahibi olduğu şirkete borcu karşılığında satmak isteyen bir mükellefe, satacağı iştirak hisselerine dolaylı yoldan sahip olmaya devam edeceği gerekçesiyle, istisnadan faydalanamayacağı yönünde görüş bildirmiştir. Burada, şirketlerin ayrılığı prensibini bir kenara bırakıp, *“satılan iştirak hisseleri yine aynı grubun içerisinde yer almaktadır ve dolayısıyla grubun ekonomik yapısı aynıdır”* denilmesi doğru bir yaklaşım değildir. Kaldı ki Holding’in iştirak hisselerine bu defa dolaylı olarak sahip olduğu görüşü, Genel Tebliğ’de de yer bulan *“Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür”* açıklaması ile bağdaşmamaktadır (Doğrusöz, 2020).

Özetle, KVK 5/1-e müessesesinin uygulamasında aranılan *“kurumun mali yapısının güçlenmesi”* şartı, Kanun lafzında yer almayan ancak madde gerekçesinden yola

çıkılarak Tebliğ düzenlemesiyle ortaya konulmuş bir şarttır. Müessesenin temel şartlarından biri olan bu derecede önemli bir hususun hem kanun yazım tekniği hem de yasallık ilkesi açısından Kanun'da düzenlenmesinin isabetli olacağı değerlendirilmektedir. Diğer taraftan belirtilen şartın somut kriterlere bağlanmamış olması dolayısıyla olay bazında verilen idari görüşlerin istisnanın daraltılmasına dönük olduğu ve Tebliğ açıklamaları ile uyumsuz görüşler olduğu gözlemlenmektedir. Bu görüşlerin teoride olmasa da uygulamada vergi hukukunun kaynakları haline bürünmüş olmaları yönüyle konu değerlendirildiğinde, vergi mükellefleri açısından öngörülebilirlikten bahsetmek mümkün görünmemektedir.

#### 2.4.6. Satıştan Zarar Doğması Hali

Önceki bölümlerde, müesseseye konu varlıkların elden çıkartılması sonucunda kazanç elde edildiği durumda, söz konusu kazancın ne şekilde istisnaya tabi tutulacağı ve istisna uygulamasına ilişkin şartlar tartışılmıştır. Satış sonucu zarar oluşması durumunda, zararın nasıl bir muameleye tabi tutulacağı, yani kanunen kabul edilmeyen gider ("KKEG") sayılıp sayılmayacağı da ayrı bir tartışma konusudur.

KVK'nın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası aşağıdaki gibidir:

*"Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanun'un 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir."* (GİB, 2023)

Anılan fıkra hakkında TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde,

*"Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zarar gider fazlalığından kaynaklandığı için*

*istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir."* (GİB, 2023)

denilmiştir.

Bir görüş, KVK'nın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasından yola çıkarak istisna kapsamındaki varlıkların satışı sonucunda zarar doğması durumunda, zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamayacağını savunmaktadır (Ay & Bulut, 2009).

Diğer bir görüş ise söz konusu istisnanın zorunlu bir mahiyetinin olmadığını, istisnadan ancak kanunda belirtilen koşullara uyulması durumunda yararlanılabildiğini, istisnadan kısmen yararlanmanın da mümkün olduğunu, "kar ortaya çıksaydı istisnadan kesin yararlanılırdı" varsayımının doğru olmadığını, zira kar ortaya çıksaydı bile mükellefin istisnadan yararlanmamasının olası olduğunu (Örneğin satıştan kaynaklı karı ortaklarına dağıtmak isteyen bir kurum istisnadan yararlanmayacaktır), ana işgal konusu ilgili varlıkların alım satımı olmayan mükellefler için varlıkların satışının bir faaliyet olarak kabul edilemeyeceğini ve dolayısıyla oluşan zararın bir faaliyet zararı değil işlem zararı olarak tamamen indirim konusu yapılabileceğini savunmaktadır (Tuğlu, 2010).

Ankara 5. Vergi Mahkemesi 24 Ocak 2008 günlü kararıyla;

*"KVK'nın 5'inci maddesinin son fıkrasında, iştirak hisseleri alımlarıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetten doğan zararlarının istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmünün yer aldığı, bu bakımdan, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere,*



*kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerektiğinden kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerektiği, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların tespitinde indirim konusu yapılabileceğinden iştirak hissesi satış zararının tamamının matrahın tespitinde gider olarak kabulünün mümkün olmadığı” (VM, 2008)*

yönünde hüküm kurmuş ve Danıştay 4. Dairesi, 24.05.2010 tarih ve E. 2008/2623, K. 2010/2983 sayılı kararı ile söz konusu kararı onamıştır.<sup>12</sup>

Yukarıda bahsi geçen 5. Vergi Mahkemesi kararı ile yakın tarihlerde verilen Ankara 2. Vergi Mahkemesi'nin 26 Mart 2008 günlü ve 2007/345 esas, 2007/422 karar no.lu kararında ise aktifteki iştirak hisselerinin satılması ile doğan zararın istisna kapsamında faaliyetten doğan zarar olmadığı, sadece alım satımdan kaynaklanan işlem zararı olduğu, bu şekilde indirim konusu edilmesinde engel bulunmadığı gerekçesiyle mükellef lehine karar verilmiştir (VM, 2008). Temyiz aşamasında, söz konusu karar Danıştay 4. Dairesi'nce;

*“Kazancın %75'inin istisna kapsamına alınması dolayısıyla bu faaliyetler nedeniyle doğan kazancın %25'lik kısmının vergilendirilebileceği, bu faaliyetleri nedeniyle zarar doğması halinde ise KVK'nın 5'inci maddesinin son fıkrası uyarınca bu zararların istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmesinin mümkün olmadığı, kurum kazancının tasnife tabi olmayıp tamamının ticari kazanç olduğu ve vergilendirmenin genel sistematığı içerisinde kazancı vergilendirilemeyen bir işlemin zararının matrahın tespitinde gider olarak kabulünün mümkün olmadığı” (Danıştay, 2010)*

<sup>12</sup> Aynı yönde verilen bazı kararlar olarak Danıştay 4. Dairesi'nin 2016/13973 esas, 2021/2356 karar sayılı ve 20 Nisan 2021 tarihli, Danıştay 4. Dairesi'nin 2015/3647 esas, 2019/3390 karar sayılı ve 06 Mayıs 2019 tarihli ve Danıştay 4. Dairesi'nin 2009/2620 esas, 2012/2832 karar sayılı ve 11 Haziran 2012 tarihli kararları gösterilebilir.

gerekçesiyle bozulmuştur.<sup>13</sup>

Bununla birlikte İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 12 Ekim 2017 tarih ve 2017/1889 esas, 2017/2164 karar no.lu kararında mükellef lehine hüküm tesis edilmiş ve iştirak hissesi satış işleminin bir kurum faaliyeti olmaması, satıştan doğan kazançta ancak belli şartların gerçekleşmesi halinde istisna tanınması ve bentte sayılan koşulların gerçekleşmemesi durumunda vergiden müstesna tutulmuş kısma isabet eden verginin cezası ve faiziyle tahsilinin gerekmesi karşısında, istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceğine dair KVK'nın 5/3'üncü madde hükmünün uygulanmasının mümkün olmadığına hükmedilmiştir.

Kararın devamında ise, *“mali duran varlık niteliğinde bir iktisadi kıymet edinimi olup elden çıkarılması veya iştirak bünyesindeki gelişmelerden kaynaklanan sebeplerle oluşan bunlara ilişkin zararlar; sermayede meydana gelen azalma hükmünde sayıldığından gider yazılamayacağı veya zarar mahsubuna konu edilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır”* iddiasına karşıt olarak, kurumların, doğrudan veya dolaylı olarak başka bir kurumun yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindikleri hisse senedi ve ortaklık paylarının “iştirakler” hesabında izlendiği ve şirket aktifine kaydedildiği, dolayısıyla şirketlerin aktiflerine kayıtlı bu hisse senetlerinin değerlerini kaybetmeleri durumunda, öz sermayede bu oranda bir azalma oluşacağına kuşkusuz olduğu, ticari kazancın tespitinde özsermayede meydana gelen artış veya azalışın dikkate alındığı ve dolayısıyla iştirak hissesi satışından doğan zararın matrahının tespitinde indiriminin mümkün olduğu belirtilmiştir (İzmir BİM, 2017).

Danıştay 3'üncü Dairesi ise 20 Haziran 2019 tarihli ve 2016/14376 esas, 2019/4441 karar no.lu kararında, yukarıda bahsi geçen gerekçelerle mükellef lehine karar vererek satış zararının kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabileceğine hükmetmiştir.

---

<sup>13</sup> Aynı yönde Danıştay 4. Dairesi'nin 08.03.2021 tarih ve E.2016/18302, K.2021/1477 sayılı kararı.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 09 Haziran 2020 tarihli ve 2019/2938 esas, 2020/765 karar no.lu kararı konuyu farklı bir yönden ele alması dolayısıyla dikkat çekicidir. Dava konusu olayda davacı şirket, iştirak hissesi satışı sonucunda kazanç elde etmediğini, bu sebeple kazancın fonda tutulma şartının oluşmadığını, ayrıca mevcut iştirak hisselerine ilave olarak yeni pay alımları yaptığını ve dolayısıyla istisna şartlarını sağlamadığından bahisle söz konusu satışın istisna işlem olarak değerlendirilmemesi gerektiğini ve KVK'nın 5/3'üncü maddesinin olayda uygulanmaması gerektiğini öne sürmüştür. Her ne kadar bu iddialar İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nce kabul edilmiş olsa da Bölge İdare Mahkemesi kararında, ileri sürülen iddiaları satışın istisna kapsamında olmadığını gösterecek nitelikte bulmamıştır. Kararda, satıştan kazanç elde edilmediği için istisnanın en önemli şartı olan kazancın fona alınması şartının ihlal edildiği iddiası, yasada satış kazancının istisnadan yararlanan kısmın 5 yıl süre ile fonda tutulmasından bahsedildiğinden, fona alınma şartının kar söz konusu olduğunda geçerli olacağı, ortada kar bulunmaması durumunda fona alınma koşulunun gerçekleştirilmesinin fiilen imkansız olması karşısında kabul edilmeyeceği ve iştirak hissesinin en az 2 yıl süre ile aktifte tutulması şartının ihlal edildiğine dair dava dilekçesinde bir iddia bulunmadığı belirtilmiştir (İstanbul BİM, 2020). Diğer bir ifade ile istisnaya ilişkin şartlardan sadece varlığın 2 yıldan uzun süre elde tutulmuş olması şartının sağlanmaması halinde istisnanın uygulanamayacağından bahsedilebileceği ve ancak bu durumda zararın dikkate alınabileceği kabul edilmiştir.

Vergi İdaresi, Kanun'un yeni ihdas edildiği dönemde verdiği görüşlerde, iki yıldan uzun süredir elde tutulan varlıkların satış zararlarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate almakta iken (Örneğin: 23.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50./5014-353-074720 sayılı özelge ile 20.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-46/6369 sayılı özelgeler) ilerleyen zamanda görüş değiştirmiş ve söz konusu zararların KVK'nın 5/3'üncü maddesi dolayısıyla matrahın tespitinde dikkate alınamayacağını belirtmiştir.

GİB Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.07.2017 tarihli özelgesinde; aktifinde 2 yıldan fazla süreyle bulundurduğu iştirak hisselerini 2015 yılında vadeli olarak satan (%30'luk kısmının 2015, 2016, 2017 yıllarında, %70'lik kısmının ise 2018, 2019, 2020 yılları içerisinde tahsil edilmek üzere) bir mükellefe;

*“Vadeli satışlarda satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin, istisnadan yararlanacak tutarın belirlenmesi açısından önem arz ettiği ve zararlı satışlarda satış bedelinin iki yıldan uzun bir sürede tahsil edilmesinin bu zararın %75'lik kısmının kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına engel teşkil etmeyeceği” (GİB, 2023)*

yönünde görüş bildirilmiştir. Diğer bir ifade ile vergilendirilecek %70'lik kazanç için dahi zararın tamamının indirilemeyeceği belirtilmiştir. Kanun'da “satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden, istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı” belirtildiğinden, özelge konusu olayda kazanç söz konusu olsaydı kazancın %70'inin istisnaya konu edilmesi mümkün olmayacaktı. Dolayısıyla bu kısma isabet zararın kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiğine dair bir hukuki altyapı bulunmamaktadır.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 12.05.2020 tarihli özelgede “ana faaliyette kullanılmak üzere alınan ancak muhtelif nedenlerle şirket faaliyetlerinde kullanılmaksızın kiralanan ve sonra satılan taşınmazın satışından elde edilen kazancın istisnaya konu edilemeyeceği ve dolayısıyla bu satış işleminden doğan zararın tamamının kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği” belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere, istisna uygulamasına konu varlıkların satışı sonucu zarar ortaya çıkması halinde bu zararın kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda hem yargıda hem de idarede farklı gerekçelerle farklı yönde görüşler mevcuttur. 5520 sayılı KVK'nın yürürlüğe girdiği dönemden bu yana devam eden bu tartışma, mükellefler nezdinde öngörülemelik ve eşitsizlik yaratmaktadır.

## **2.5. ÜLKE ÖRNEKLERİ**

Çalışmanın bu bölümünde, 1984 yılından beri Ülkemizde uygulanan taşınmaz ve iştirak kazançları istisnası müessesesinin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla, benzer bir vergi

harcaması müessesesinin diğer ülkelerdeki varlığı araştırılarak varsa ne gibi koşullara tabi olduğu açıklanmıştır.

Bu çerçevede, sağlıklı ve güncel bilgisine ulaşılabilen 16 adet ülke seçilerek bu ülkelerdeki kurumlara taşınmaz, iştirak hissesi veya benzeri varlıkların satışından elde ettikleri kazançlar için istisna tanınıp tanınmadığı araştırılmıştır. Söz konusu kazançlar yabancı kaynaklarda ve uluslararası çalışmalarda ekseriyetle değer artış kazancı, var olan istisnalar ise kurumlar vergisi değer artış kazancı istisnası (Corporate Income Tax Capital Gain Exemption) olarak tasnif edilmektedir.

Araştırmaya konu ülkeler; Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Fransa, Hollanda, İspanya, İsviçre, İtalya, Kanada, Polonya, Romanya ve Yunanistan'dır.

Araştırmada, Türkiye uygulaması ile kıyas yapabilmek amacıyla sadece seçilen ülkelerin yerel mevzuatları ve mahallinde yer alan varlıkların satışı kapsama alınmış; çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca oluşan vergileme(me) durumları ve kurumların diğer ülkelerde yer alan varlıklarının satışından elde edilen kazançlar dahil edilmemiştir. Benzer şekilde, Ülkemizde de ayrı bir müessese olarak düzenlenen bölünme ve birleşme gibi şirket yapılandırılmaları işlemleri kapsam dışında tutulmuştur.

Söz konusu araştırmanın sonuçları aşağıdaki tabloda iştirak hisseleri ve taşınmazlar başlıkları altında iki sütunda özetlenmiştir.

Tablo 4. Ülke Örnekleri

Ülke	İştirak Hissesi	Taşınmaz
<b>ABD</b>	İstisna mevcut değil. (EY, 2023)	İstisna mevcut değil. (EY, 2023)
<b>Almanya</b>	<p>İştirak hissesi satışından elde edilen kazançlar, prensip olarak, iştirak oranı veya elde tutma süresinden bağımsız olarak istisnadır (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (Körperschaftsteuergesetz, "KStG") 8b(2) bölümü).</p> <p>Ancak gelirin %5'i şeklinde götürü olarak hesaplanan tutar, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmektedir (KStG bölüm 8b(3)). Diğer taraftan istisna tutulan iştirak hissesi satış kazancı ile doğrudan ilişkili masrafların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür (Gelir Vergisi Kanunu'nun (Einkommensteuergesetz, "EStG") 3c(1) bölümü).</p> <p>Satış sonucu zarar ortaya çıkması halinde ise söz konusu zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.</p> <p>Öte yandan, istisnanın uygulanmadığı özel durumlar mevcuttur. Örneğin, banka ve finans kurumlarının ticari portföylerinin satışı dolayısıyla elde ettikleri kazanç istisnaya tabi tutulmamaktadır (KStG bölüm 8b(7)). Keza satış kazancının daha önceden dikkate alınan değer düşüklüğüne isabet eden kısmı istisna kapsamı dışında tutulmaktadır (KStG 8b(2)).</p>	İstisna mevcut değil. (Perdelwitz, 2024)

Ülke	İştirak Hissesi	Taşınmaz
	İştirak edilen kurumun sermayesini azaltması veya tasfiye edilmesi gibi bazı özellikli durumlar sonucunda elde edilen kazançlarda istisnanın uygulanabilmesi için ise iştirak hissesinin 7 yıldır elde tutulmuş olması şartı aranmaktadır. (Perdelwitz, 2024)	
<b>Avusturya</b>	İstisna mevcut değil. (Kras, 2024)	İstisna mevcut değil. (Kras, 2024)
<b>Belçika</b>	Aşağıdaki şartları taşıyan iştirak hissesi satış kazançları istisnadır: - Kurum, iştirakin en az %10'una veya sermayesinin 2,5 milyon Avro'luk kısmına sahip olmalıdır. - Kurum, iştirake kesintisiz 12 ay boyunca sahip olmalıdır. (Cruysmans, 2024)	Alış bedelinin belirli bir değerlendirme katsayısıyla çarpılıp amortismanların düşülmesiyle hesaplanan satış bedeline kadar olan kazanç istisna tutulmaktadır. (Cruysmans, 2024)
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	Çek Cumhuriyeti, çeşitli şartların sağlanması halinde iştirak hissesi satışından elde edilen kazancı istisna tutmaktadır.  Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için; - Kazancı elde eden kurumun limited şirket, anonim şirket veya Çek Ticaret Kanunu uyarınca tanımlanan kooperatif statüsünde olması, - İştirakin Çek Cumhuriyeti'nde mukim olması, kurumlar vergisine tabi olması ve tasfiye halinde bulunmaması, - İştirakin limited şirket, anonim şirket veya Çek Ticaret Kanunu uyarınca tanımlanan kooperatif statüsünde olması,	İstisna mevcut değil. (Krajcuska, 2024)

Ülke	İştirak Hissesi	Taşınmaz
	<p>- Kazancı elde eden kurumun iştirakin en az %10'una kesintisiz 12 ay boyunca sahip olmuş olması</p> <p>gerekmektedir. (Krajcuska, 2024)</p>	
<b>Danimarka</b>	<p>İştirak hissesinin (portföy yatırımları hariç) elden çıkartılmasından elde edilen kazançlar, herhangi bir elde tutma süresi ile sınırlı olmaksızın, kurumlar vergisinden istisnadır. (Riis, 2024)</p>	<p>Gayrimenkullerin kamulaştırılması dolayısıyla elde edilen kazançlar istisnadır. (Riis, 2024)</p>
<b>Estonya</b>	<p>Estonya, 1 Ocak 2000 tarihinde vergi sistemini değiştirmiş ve kurum kazançları üzerinden ayrı bir kurumlar vergisi almayı bırakarak sadece kurumların kar dağıtım aşamasında vergilendirmeye geçmiştir.</p> <p>Dolayısıyla iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancının kurum bünyesinde vergilendirilmesi ve istisna tutulması söz konusu olmamaktadır. Diğer taraftan, kar dağıtım aşamasında da söz konusu kazançlara özgü bir istisna bulunmamaktadır. (EY, 2023)</p>	<p>Estonya, 1 Ocak 2000 tarihinde vergi sistemini değiştirmiş ve kurum kazançları üzerinden ayrı bir kurumlar vergisi almayı bırakarak sadece kurumların kar dağıtım aşamasında vergilendirmeye geçmiştir.</p> <p>Dolayısıyla iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancının kurum bünyesinde vergilendirilmesi ve istisna tutulması söz konusu olmamaktadır. Diğer taraftan, kar dağıtım aşamasında da söz konusu kazançlara özgü bir istisna bulunmamaktadır. (EY, 2023)</p>



Ülke	İştirak Hissesi	Taşınmaz
Fransa	<p>Fransa'da 1997 yılına kadar varlıkların elde tutulma süresine göre değişen bir vergileme söz konusuydu ve 2 yıldan uzun süre elde tutulan varlıkların satışından elde edilen kazançlar, dağıtılmamak üzere özsermayede rezerv tutulmak kaydıyla, düşük oranla vergilendirilmekteydi .</p> <p>Günümüzde ise varlıkların elden çıkartılmasından elde edilen kazançlar genel olarak kurum kazancının bir unsuru olarak normal şekilde vergilendirilmektedir.</p> <p>Belirli şartları haiz iştirak hisselerinin elden çıkartılması sonucu oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmakla birlikte satış bedeli üzerinden %12 oranında (bu oran kanunen kabul edilmeyen giderleri temsil etmektedir) götürü olarak hesaplanan tutar kurum kazancına ilave edilerek standart oranda vergilendirilmektedir.</p> <p>İstisna uygulanabilmesi için gerekli şartlar;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hissenin iştirak sermayesinin ve oy haklarının asgari %5'ini temsil etmesi,</li> <li>- Hissenin ihale yoluyla alınmış olması,</li> <li>- Hissenin orta-uzun vadeli elde tutmak üzere alınmış olması,</li> <li>- Hissenin en az 2 yıldır elde tutulmuş olmasıdır.</li> </ul> <p>Varlıklarının %50 sinden fazlası gayrimenkullerden oluşan şirketlerin hisseleri her halükarda istisna kapsamı dışındadır. (Burg, 2024)</p>	İstisna mevcut değil. (Burg, 2024)

Ülke	İştirak Hissesi	Taşınmaz
<b>Hollanda</b>	<p>Çeşitli şartların sağlanması halinde iştirak hissesi satış kazançları istisna tutulabilmektedir.</p> <p>Bu şartlar, iştirakin hukuki durumuna göre değişiklik göstermekle birlikte genellikle iştirake %5 sahiplik, iştirakin kısa vadeli portföy yatırım olarak alınmamış olması ve toplam varlıkların %50'sinden fazlasının portföy yatırımlarından oluşmaması şeklinde özetlenebilir. (Smit, 2024)</p>	İstisna mevcut değil. (Smit, 2024)
<b>İspanya</b>	İştirakin en az %5'ine sahip bulunmak ve kesintisiz en az bir yıldır elde bulundurmuş olmak kaydıyla iştirak hissesi satışlarından elde edilen kazançlarda %95 oranında istisna uygulanmaktadır. (Ortiz, 2024)	Özel bir durum olarak, 12 Mayıs 2012 ve 31 Aralık 2012 tarihleri arasında alınan ve şehirlerde bulunan bazı gayrimenkullerin elden çıkartılmasından sağlanan kazançların %50'si çeşitli şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisnadır. (Ortiz, 2024)
<b>İsviçre</b>	<p>Federal seviyede, en az %10 paya sahip olunan ve en az 1 yıldır elde tutulan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar istisna tutulmaktadır.</p> <p>Öte yandan, Kanton'lar itibarıyla da benzer şekilde istisna tanınabilmektedir. (Cadosch, 2024)</p>	<p>Kantonlar ve şehirler arasında değişiklik göstermekle birlikte, taşınmaz satışlarından elde edilen kazançlar belirli tutarlara kadar istisna tutulmaktadır.</p> <p>Örneğin; Berne'de 5.200 İsviçre Frank'ına kadar, Zürih'te 5.000 İsviçre Frank'ına kadar, Luzer'de 13.000 İsviçre Frank'ına kadar ve Nöşatel'de en az 4 yıldır elde bulundurmuş olmak kaydıyla 1.000 İsviçre Frank'ına kadar olan kazançlar istisnadır. (Cadosch, 2024)</p>

Ülke	İştirak Hissesi	Taşınmaz
<b>İtalya</b>	<p>Kurumların, uzun vadeli yatırım olarak kaydettikleri ve en az 12 aydır ellerinde tuttıkları hisselerin satışından elde edilen kazançların %95'i istisnadır. İstisnadan faydalanacak kurumun son 3 mali yılda aktif olarak ticari faaliyetle iştirak etmiş olması gerekmektedir.</p> <p>Varlıklarının büyük kısmı ticari aktivitede kullanılmayan gayrimenkullerden oluşan şirketlerin aktif olarak ticari faaliyetler iştirak etmediği kabul edilir. Öte yandan istisnadan faydalanamayan kurumlar, iştirak hissesini en az 3 yıldır elde tutmak koşuluyla, hisse satışından elde ettiği kazancı kurumlar vergisi matrahına satışın gerçekleştiği yıl ve takip eden 4 yılda eşit taksitlerle ilave etmeyi tercih edebilirler. (Silvani, 2024)</p>	İstisna mevcut değil. (Silvani, 2024)
<b>Kanada</b>	<p>Kanada, elde edilen kazancın belirli bir yüzdesini (%50) enflasyon etkisinden arındırmak amacıyla kurum kazancı dışında tutmaktadır. Buna mukabil, ortaya bir zarar çıkması halinde de zarar aynı yüzde ile kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. (Dwyer, 2024)</p>	<p>Kanada, elde edilen kazancın belirli bir yüzdesini (%50) enflasyon etkisinden arındırmak amacıyla kurum kazancı dışında tutmaktadır. Buna mukabil, ortaya bir zarar çıkması halinde de zarar aynı yüzde ile kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. (Dwyer, 2024)</p>
<b>Polonya</b>	<p> Holding şirketlerinin ilişkisiz taraflara yaptıkları iştirak hissesi satışlarından elde ettikleri kazançlar, iştirakin varlıklarının %50'sinden fazlasının doğrudan veya dolaylı olarak Polonya'da bulunan taşınmazlardan oluşmaması koşuluyla istisna tutulmaktadır. (Olejnicka, 2024)</p>	İstisna mevcut değil. (Olejnicka, 2024)

Ülke	İştirak Hissesi	Taşınmaz
<b>Romanya</b>	Kesintisiz en az 1 yıldır sermayesinin %10 veya daha fazlasına sahip olunan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar istisnadır. (Rusu, 2024)	İstisna mevcut değil. (Rusu, 2024)
<b>Yunanistan</b>	1.Ocak.2014 tarihinde yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu öncesinde, iştirak hisselerinin elden çıkartılmasından elde edilen kazançlar ya mali dönem sonucunda ortaya çıkacak kurum kazancından mahsup edilmek üzere olağan ticari kazançtan ayrı düz oranlı şekilde geçici olarak vergilendirilmekte ya da rezerv olarak tutulmak kaydıyla istisna edilmekteydi. Bu tarih sonrası ise söz konusu kazançlar, diğer kazanç unsurları gibi standart oranda vergilendirilmektedir. Diğer taraftan denizcilik işletmelerine ait hisselerin satışından elde edilen kazançlar istisna tutulmaktadır. (Kerameus, 2024)	Gayrimenkullerin kamulaştırılması dolayısıyla elde edilen kazançlar istisnadır. (Kerameus, 2024)

Tablodan görüldüğü üzere, Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya ve Estonya'da ne iştirak hisseleri için ne de taşınmazlar için Ülkemizde uygulanan KVK 5/1-e müessesesine benzer bir değer artış kazancı istisnası (capital gain exemption) bulunmaktadır. Ancak Estonya'daki durum vergi sisteminin farklılığı ve kurum kazancının kurum bünyesinde vergilendirilmemesi dolayısıyla özellik arz etmektedir.

Yunanistan'da ise çok sınırlı olarak sadece denizcilik işletmeleri hisselerinin satışından elde edilen kazançlar ile gayrimenkullerin kamulaştırılması neticesinde elde edilen kazançlar için ilave herhangi bir şarta bağlı olmayan istisna söz konusudur.

Almanya, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Fransa, Hollanda, İspanya, İtalya, Polonya ve Romanya’da ise iştirak hissesi satışından elde edilen kazançlar bazı ülkelerde herhangi bir şarta bağlı olmaksızın, bazı ülkelerde ise çeşitli şartlar dahilinde istisna tutulmakta; taşınmaz satış kazançlarına ise (Danimarka’da kamulaştırmadan elde edilenler hariç) genel olarak istisna uygulanmamaktadır.

Sadece Belçika, İsviçre ve Kanada’da hem iştirak hisseleri hem de taşınmazlar için vergilememe söz konusu olmaktadır. Ancak Kanada uygulaması istisna olarak nitelendirilmemekte, kazancın belirli bir yüzdesi enflasyondan arındırmak amacıyla vergilendirilmemektedir.

Özetlemek gerekirse, iştirak hissesi satışından elde edilen kazançla ilişkin ülkelerin birbirinden oldukça farklı düzenlemeleri mevcuttur. Bu kazançlar için az sayıda ülkede istisna uygulanmamakta, yine az sayıda ülkede ise istisna uygulanması için detaylı şartlar aranmaktadır. Seçilen örneklemin çoğunluğunda ise istisna uygulanmakta ve şartların temelde iştirak hissesini elde tutma süresi, iştirake sahiplik oranı ve iştirak hissesinin alınma sebebi (uzun vadeli yatırım) olduğu görülmektedir. Taşınmaz satışı kazancı ise büyük ölçüde kurum kazancının bir unsuru olarak vergilendirilmekte, uygulanan istisnalar ise kamulaştırma gibi sınırlı ölçüde işleme özgülenmekte veya basit bazı oransal/tutarsal ölçütlere bağlanmaktadır. Ülkemiz uygulaması ile seçilmiş diğer ülke uygulamaları kıyaslandığında, KVK 5/1-e müessesesinin hem taşınmazlar hem de iştirak hisseleri için diğer ülkelere kıyasen daha karmaşık ve dolayısıyla farklı yorumlara açık olduğu görülmektedir.

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergilendirmenin temel ilkeleri, ideal bir vergi sisteminin barındırması gereken asgari unsurları ifade etmektedir. Bu ilkeler Adam Smith'den bu yana değişerek gelişmiş, zamana ve toplumların yapısına göre farklılaşmışlardır.

Gerek yerli gerekse yabancı literatürde vergilendirmenin temel ilkelerine ilişkin çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalarda, temel ilkelerin farklı perspektiflere göre farklı isimlendirildiklerini veya tasniflendiklerini görmek mümkündür.

Öte yandan, günümüz modern ve demokratik toplumlarında kaynağını büyük ölçüde ülkelerin anayasalarından alan temel ilkeler, evrensel olarak da kabul edilen bazı alt başlıklardan ve uluslararası hukukta benimsenen ortak temel kavramlardan oluşmaktadırlar. Bu ilkelere uyum sağlanabildiği müddetçe ideale yaklaşan bir vergi sistemi kurulduğu kabul edilmektedir.

Bir vergi sistemi içerisinde, vergilemeye, diğer bir ifade ile mülkiyet hakkına devletin müdahalesine ilişkin kuralların yanı sıra istisna ve muafiyetler gibi vergilememeye ilişkin kuralların da aynı ilkelere bağlı olması gerekir. Aksi takdirde bu müesseselerden beklenen sonuca ulaşmak mümkün olmamaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde, vergilendirmenin temel ilkeleri Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında ele alınan yönleriyle açıklanmış ve mahkemelerin hüküm kurarken dikkate aldıkları prensipler açısından detaylandırılmışlardır.

Anayasa'da yer alan ve/veya mahkeme kararlarında bahsi geçen tüm ilkeler ana veya tali ayrımı yapılmaksızın dikkate alınmıştır. Bu ilkeler sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri, vergilemede kanunilik ilkesi, vergilemede belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesi, ölçülülük ilkesi ve vergi adaleti ilkeleri olarak ana başlıklarda sıralanmış olsalar da hukuki güvenlik ve idari istikrar gibi önemli başka ilke ve kavramlara da değinilmiştir.

Bunlara ek olarak; bir vergi düzenlemesinin devlet bütçesine yapacağı etkinin, idari yükünün, mükelleflerin uyum yükünün, hangi gelir gruplarını veya hangi mükellefleri ne şekilde etkileyeceğinin, makro-ekonomik sonuçlarının, uluslararası rekabette yaratacağı olası etkilerin, sosyal veya çevresel etkilerinin ve yaratacağı net sosyal faydanın incelenip paydaşlarla paylaşılması ve tartışılması şeklinde özetlenen ve “Vergilerin Bilimselliği” şeklinde adlandırılan kavramın günümüz modern devlet anlayışı ve demokratik toplum düzeni çerçevesinde, vergilendirmede temel bir ilke olarak benimsenmesinin gereklilik olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergilendirme(me)ye bilim penceresinden bakılması, siyasetten olabildiğince arındırılarak rasyonel bir zemine oturtulması, düzenlemelerle ilgili neden-sonuç ilişkisinin sağlıklı biçimde kurulması, fayda-maliyet analizi yapılması ve bunların şeffaf biçimde kamu ile paylaşılması yukarıda değinilen temel vergilendirme ilkelerinin tamamını destekleyici ve günümüz koşullarında vazgeçilmez unsurlardır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, hakkında çok sayıda özelge verilmiş olması ve tüm kurumlar vergisi harcamaları arasında yaklaşık %20’lik payla önemli bir yere sahip olması dolayısıyla örnek olarak seçilen, 5520 sayılı KVK’nın 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisna müessesesi, vergilendirmenin temel ilkelerine uyum sorunu yönünden irdelenmiştir.

1984 yılından beri çeşitli değişikliklerle uygulamada olan ve amacı kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılarak kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olan müessese, uzun süredir yürürlükte olmasına ve hacimsel önemine rağmen en çok tereddüt oluşturan ve ihtilaf konusu olan kurumlar vergisi harcamalarının başında gelmektedir.

15.07.2023 tarihinde 7456 sayılı Kanun ile önemli bir değişikliğe uğramış ve taşınmaz satışları kapsam dışına çıkartılmak suretiyle daraltılmıştır. Bu değişikliğin gerekçesinin net olarak ortaya konulmamış olması, vergilendirmenin bilimselliğine ve şeffaflığına gölge düşürmekte, düzenlemenin rasyonelitesinin ve gerekliliğinin anlaşılmasına veya sorgulanmasına yol açarak vergiye gönüllü uyumu zorlaştırmaktadır. Diğer taraftan, KVK’ya eklenen geçici 16’ncı madde ile geçiş hükmü düzenlemiş ve 7456

sayılı Kanun'un yürürlüğü öncesinde aktife girmiş taşınmazlar için istisnanın devam edeceği öngörülürken bu taşınmazlar için istisna oranı %50'den %25'e düşürülerek hukuki güvenlik, öngörülebilirlik ve eşitlik ilkeleri aksine hareket edilmiştir.

İstisna uygulamasının en önemli koşullarından biri ilgili varlığın asgari 730 gün süreyle mükellefin bilançosunda aktif kısımda yer almış olmasıdır. Kanun lafzında yer alan "aktifte yer alma" kavramının bir varlığın kurumun sahipliğinde olmasını mı yoksa muhasebesel anlamda bilançonun aktifinde kayıtlı olmasını mı ifade ettiği konusunda tereddüt bulunmaktadır. Kavramın açık tanımın yapılmamış olması, vergilemede belirlilik ilkesi yönünden sorun teşkil etmektedir.

Sermayeye ilave edilen kar yedekleri dolayısıyla bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin kar payı sayılıp sayılmayacağı konusu, uzun süre kamuoyunu meşgul etmiştir. Bu noktada, vergi müessesesinin ve Vergi İdaresi'nin istikrarından, mükellef açısından ise öngörülebilirlikten bahsetmek güçtür.

Diğer bir önemli şart ise istisnadan faydalanan satış kazancının bilançonun pasif kısmında özkaynaklar altında özel bir fon hesabında satış işleminin gerçekleştiği yılı takip eden beş yıl boyunca takip edilmesidir. Fonda tutma süresinin "hesap dönemi" yerine "yıl" olarak Kanun lafzında belirtilmesi, mükellefler arasında eşitsizlik oluşturmaktadır. Öte yandan, Vergi İdaresi'nin "satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar geçen sürede, söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılmasının mümkün olmadığı" yönünde Tebliğ düzenlemesi ve görüşü bulunmaktadır. Kanun'da yer almayan bir şartın tebliğ ile getirilerek düzenleme kapsamının genel tebliğ ile daraltılması kanunilik ilkesi ve normlar hiyerarşisine aykırıdır.

İstisnanın temel şartlarından 3'üncüsü, fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmemesi veya işletmeden çekilmemesi ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılmamasıdır. Fon hesabında tutma şartının bozulması durumuna ilişkin Kanun metninde "vergilerin



ziyaa uğramış sayılacağı” ifadesi kullanılmışken Tebliğ’de “vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği” ifadesi kullanılmıştır. Tebliğ ifadesi ya özensiz yazımdan kaynaklanmıştır ya da Vergi İdaresi’nin kanunilik ilkesine aykırı şekilde yetkisi olmayan bir konuda düzenleme yapmıştır.

Tebliğ uyarınca, tasfiyeye giren şirketlerde sermaye yapısının güçlendirilmesi gibi bir amacın olamayacağı gerekçesiyle, kurumun beş yıllık süre içerisinde tasfiyeye girmesi halinde şartın bozulduğu kabul edilmektedir. Halbuki Kanun lafzında “işletmenin tasfiyesi” denilmektedir. Bu noktada İdare amaçsal bir yorum ile yetkisini ve kanunilik ilkesini aşarak, tasfiyeye girilmesini istisna şartını bozan bir unsur olarak görmüştür.

Kurumların, istisna kazancı sermayeye ilave ettikten sonraki bir tarihte sermaye azaltımına gitmesi halinde, sermaye azaltımının istisnaya etkisi uzun süre tartışma ve ihtilaf konusu olmuş, Vergi İdare’sinin kanuni dayanaktan yoksun görüşü nihayet 7420 sayılı Kanun’a derç edilerek yasal dayanağa kavuşmuştur. Ancak 7420 sayılı Kanun’un yayımlandığı 09.11.2022 tarihine kadar geçen süre zarfında yasallık, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri açısından sorun yaşanmıştır.

Kural olarak, istisnadan faydalanacakların ilgili varlığın ticareti ve kiralamasıyla uğraşmaması gerekmektedir. Bu hususla ilgili idari görüşlerin ve yargı görüşlerinin kendi içlerinde dahi birliğinden söz etmek mümkün değildir. Oysaki her olayın özelliğine göre sonuç değişebilecek olsa da yasal düzenlemenin yorumlanmasında kullanılan metodolojide birlik olması, bir mükellefin idari görüşe veya yargı yoluna başvurması halinde, olayın yorumlanmasında kullanılacak metodolojiyi öngörebilmesi gerekmektedir.

AİHM bakış açısında, resmi gazetede yayımlanmasa dahi alenilik kazanan bir düzenleme veya yorumun hukuka uygunluk kriteri altında değerlendirilmesi mümkündür. Ülkemizde uygulanan özelge sistemi açısından bakıldığında ise hem özelgelerin GİB resmi web sitesinde yayımlanıyor olmaları hem de uygulamada vergi inceleme elemanlarını bağlayan kuvvetli metinler haline gelmiş olmaları dolayısıyla temel ilkelerle uyumlu olmaları gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu çerçevede, aynı konuyla ilgili verilen farklı görüşler ve sıklıkla değişen idari bakış açısı, idari istikrar ilkesine ters düşmekte, mükelleflerin İdare'nin değerlendirmesini yorumlayamamasına yol açmakta, farklı idari yetki bölgelerinden özelge talep eden ve hatta aynı yetki bölgesinden farklı zamanlarda özelge talep eden mükelleflerin farklı bakış açılarıyla verilmiş cevaplara muhatap kalmaları hem bu mükellefler hem bu görüşleri takip eden diğer mükellefler arasında uygulama eşitsizliği yaratmaktadır.

Çalışmanın (2.1.) bölümünde detaylarına yer verildiği üzere, taşınmaz ve iştirak kazançları istisnasının ihdas edildiği ilk dönemden bu yana gerekçesi hep şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesi olmuştur. Yargı kararlarından anlaşıldığı üzere, ihtilafa konu pek çok olayda Vergi İdaresi gerekçeye başvurmuştur. Tebliğ'de bu gerekçeye paralel örneklerle uygulama somutlaştırılmaya çalışılmıştır ancak yine de gerekçe soyut kalmakta ve uygulamada tartışmalar oluşmaktadır.

İlgili kıymetlerin satışından zarar doğması hali de müesseseye ilişkin en çok tartışılan konulardan birisidir. Bu zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda, KVK'nın yürürlüğe girdiği ilk yıllarda mükellef lehine görüşler verilirken İdare görüş değiştirmiş ve zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı yönünde görüş vermeye başlamıştır. Yargı bacağına ise çelişkili kararlar görülmektedir. Bu husus mükellefler nezdinde belirsizlik ve eşitsizlik yaratmaktadır.

Özetle, en önemli kurumlar vergisi harcamalarından bir tanesi olan taşınmaz ve iştirak satış kazançları istisnası çok sayıda tartışma, belirsizlik ve ihtilaf barındırmaktadır. Uzun sayılabilecek bir süre boyunca yürürlükte olmasına rağmen, istisnanın uygulanmasına ilişkin sorunlar ve tereddütler olduğu, çok sayıda yargı kararından ve özelgeden anlaşılmaktadır.

Taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnasına ilişkin Kanun lafzı, Tebliğ açıklamaları, özelgeler ve yargı kararları vergilendirmenin temel ilkeleri perspektifinden irdelendiğinde, yukarıda özetlendiği üzere, pek çok noktada kanunilik, belirlilik,

öngörülebilirlik ve vergi adaleti ilkelerine uyum sorunu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu durum idarede, yargıda ve mükelleflerde kaynak ve zaman israfı yaratmaktadır. Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin sermaye yapılarını iyileştirmek amacıyla bir kolaylık olarak ihdas edilen müessesenin, yetkisi tartışılır biçimde idari görüşlerle uygulanmaması veya kapsamının daraltılması, Kanun Koyucu'nun iradesinin uygulamaya yansımaması sonucunu doğurmaktadır ki bir vergi sistemi sahaya yansıdığı ölçüde başarılıdır. Vergi İdaresi, istisnanın yorumlanmasında muhafazakâr bir bakış açısı benimsemektedir. Halbuki istisnalar söz konusu olduğunda, Kanun'un olabildiğince mükellefler lehine yorumlanması gerekir zira mülkiyet hakkına müdahale anlamına gelen vergilendirmede, istisnalar esas itibarıyla normale dönüş anlamına gelmektedir.

Diğer taraftan aynı konuya ilişkin yakın tarihlerde verilen çelişik özgelgeler ve Kanun'da bir değişiklik olmamasına rağmen sıklıkla değişen idari görüşler, öngörülebilirliği azaltmakta, mükelleflerin vergi idaresine olan güvenini sarsarak vergiye gönüllü uyumu zedelemekte ve mükellefler arasında eşitsizlik yaratmaktadır. Bu noktada idari istikrar ilkesine uyum gerekmektedir.

Diğer ülkelerin benzer düzenlemelerine bakıldığında, genel olarak daha basit uygulamalar benimsendiği göze çarpmaktadır. Çalışma örnekleme içerisinde yer alan ülkelerin çoğunda taşınmaz satış kazançlarına istisna sağlanmamaktadır. İştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar açısından ise somut bazı şartlar ile istisna uygulamasının öngörüldüğü göze çarpmaktadır.

Ülkemiz uygulamasına dönüldüğünde, istisnanın basitleştirilmesi bariz bir tercih olarak yer alsa da müessesenin ana hatlarıyla korunduğu varsayımıyla çözüm arayışına girildiğinde, öncelikli olarak yasama seviyesinde yani Kanun düzenlemesinde kalitenin artırılmasının ve müessesenin esasına ilişkin kavramların tereddüde mahal bırakmayacak biçimde ele alınmasının elzem olduğu düşünülmektedir.

Yürütme seviyesinde ise Kanun lafzının açık olduğu durumlarda yasama sürecindeki gerekçelerden yola çıkılarak tebliğ gibi ikincil düzenlemelerle ve hatta özelgelerle uygulamaya yön verilmemesi gerekmektedir. Tebliğ'in daha açıklayıcı, verilen örneklerin ise daha somut olması, İdare'nin usul belirleme yetkisini kullandığı durumlarda boşluk bırakmaması açısından önemlidir. Uygulamada ortaya çıkan boşluk özelgelerle doldurulmamalıdır. İdare, Kanun maddesini Tebliğ ile, zaman zaman usul belirlemeye dönük yetkisinin sınırlarını aşarak, yorumlamakta, özelgelerle de Tebliğ'in yorumunu yapmakta ve uygulamaya özelgelerle yön vermektedir. Diğer bir ifade ile yorumun yorumu yapılmaktadır.

İnceleme konusu olan KVK 5/1-e müessesesi özelinde, aşağıda önerildiği şekilde yapılacak bir kanun düzenlemesinin mevcut boşlukları büyük ölçüde gidereceği ve Vergi İdaresi'nin alanını daraltarak müessesenin esaslı unsurlarını ortaya koyacağı, bu yolla da özellikle kanunilik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine uyum sorunlarını önemli ölçüde ortadan kaldıracacağı değerlendirilmektedir.

Tablo 5. KVK 5/1-e Maddesinin Mevcut ve Önerilen Hali

<b>KVK 5/1-e</b>	
<b>Maddenin Mevcut Hali</b>	<b>Maddenin Önerilen Hali</b>
<p><i>“Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.</i></p> <p><i>Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen</i></p>	<p>Kurumların, en az 730 gün süreyle sahip oldukları iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.</p> <p>Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı hesap dönemini izleyen hesap</p>

<p><i>beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.</i></p> <p><i>İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.</i></p> <p><i>Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.</i></p> <p><i>Devir veya bölünme suretiyle devralınan iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.</i></p> <p><i>Menkul kıymet ticaretiyle uğraşan</i></p>	<p>dönemi başından satışın yapıldığı hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi sonuna kadar kurum bilançosunun pasifinde özel bir fon hesabına nakledilerek satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden beşinci hesap döneminin sonuna kadar bu hesapta tutulur. İstisnadan yararlanan kazancın ilgili özel fon hesabına zamanında alınmaması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir.</p> <p>İstisnanın amacı, kurumların finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlayarak kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Satış bedelinin, satışın yapıldığı hesap dönemini izleyen ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen veya amacı dışında kullanılan satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.</p> <p>İstisna edilen kazançtan beş hesap dönemi içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen bir vergi olması halinde, bu vergi tahakkuk etmiş olması gereken dönem</p>
---	---

<p><i>kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” (GİB, 2023)</i></p>	<p>itibarıyla ziyaa uğramış sayılır (213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda cezaların kalkmasına ilişkin yapılan düzenlemeler saklıdır). Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesinin sonuçlanması (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.</p> <p>Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.</p> <p>Devir veya bölünme suretiyle devralınan iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.</p> <p>Münhasıran menkul kıymet ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.</p> <p>İstisna kapsamındaki değerlerin satışı sonucu zarar ortaya çıkması halinde bu zarar kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir.</p>
---	--

Ek olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.07.2023 tarihinde yürürlüğe giren geçici 16'ncı maddesinin, yürürlük tarihinden önce sahip olunan taşınmazların satış kazançlarına uygulanacak istisna oranını %25'e düşüren ikinci cümlesinin ("*Şu kadar ki, bu Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanır.*") kaldırılması gerekmektedir.

KVK 5/1-e müessesesinin vergilendirmenin temel ilkelere uyumuna ilişkin yasama seviyesinde yapılması gerekenler vergileme(me)ye ilişkin diğer müesseseler için de geçerlidir. Konuya KVK 5/1-e müessesesinden daha geniş ölçekte bakıldığında, temel ilkelere uyum sorununa fayda sağlayabilecek en önemli araçlardan birisinin vergilerin bilimselliği ilkesi olarak ifade edilen kavram olduğu değerlendirilmektedir. Bu başlık altında ifade edilen analiz ve şeffaflık süreçlerinin vergi yasalarının yapımında samimiyetle uygulandığı durumda, bahsedilen uyum sorunlarının doğal olarak elimine olacağı öngörülmektedir.

Ancak belirtmek gerekir ki bir kanun ne kadar titizlikle kaleme alınırsa alınsın, yürütme seviyesinde de temel ilkeler özümsememişse o müessesenin sahaya yansımaları aşamasında vergilendirmenin temel ilkelerine uyum sorunu görmek şaşırtıcı olmayacaktır. Diğer bir ifade ile idari yaklaşımda köklü bir değişim olmaksızın sorunların çözümünü beklemek gerçekçi bir yaklaşım değildir. En başta "özelge vergiciliği" ile uygulamaya yön verilmesinden vazgeçilmesi gerekmektedir. Zira önceki bölümlerde sıralanan sorunların önemli bir kısmı özelge bazında verilen istikrarsız görüşlerden kaynaklanmaktadır. İdare'nin idari istikrar ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak, düzenlemelerinde ve verdiği görüşlerde yönetsel tutarlılık içerisinde olması ve yetki sınırlarını titizlikle takip etmesi elzemdir. Bu noktada, vergilerin bilimselliğinin İdare tarafından da benimsenmesi, uzun vadeli ancak kalıcı bir çözüm olarak görülmektedir.

## KAYNAKÇA

- AİHM. (2019). *Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights*. Strazburg: AİHM. 06 01, 2024 tarihinde [https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/2532020135031M%C3%9CLK%C4%B0YET%C4%B0N%20KORUNMASI%20\(1%20NO'LU%20PROTOKOL%2001.MADDE\)%20REHBER%C4%B0.pdf](https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/2532020135031M%C3%9CLK%C4%B0YET%C4%B0N%20KORUNMASI%20(1%20NO'LU%20PROTOKOL%2001.MADDE)%20REHBER%C4%B0.pdf) adresinden alındı.
- Ak, A. (2009). Vergi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnaların Sınırına İlişkin Hükümlerin Hukuki Geçerliliği ve Normlar Hiyerarşisindeki Yeri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 332, 91-102.
- Akdoğan, A. (2023). *Kamu Maliyesi (23 b.)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksüt, B. (2017). Vergi Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi. Y. Karakoç içinde, *Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler)* (s. 194-235). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aktan, C. C. (2020). *Vergi, Cilt - 1: Vergi Teorisi, Vergi Politikası, Normatif Vergi Hukuku* (1. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Arslan, M. (2012). *Vergi Hukuku* (8. b.). Bursa: MKM Yayıncılık.
- Atar, Y. (2004). *Vergi Hukuku* (5. b.). Konya: Mimoza Yayınları.
- Ay, Y., & Bulut, N. (2009). Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışından Doğan Zararların Kurumlar Vergisi Matrahından İndirimi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 329, 48-60.
- Bilici, N. (2020). *Vergi Hukuku* (49. b.). Ankara: Savaş Yayınevi.



- Biyay, Ö., & Biyan, N. (2022). Vergi Mevzuatındaki Sık Değişikliklerin İşletmelerin Karar Alma Süreçlerine Etkisinin Vergi Uyumu Açısından Değerlendirilmesi. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(4), 233-248.
- Budak, T. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç* (1. b.). İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.
- Burg, P. (2024). *France - Corporate Taxation*. 04 23, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_fr\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_fr_chaphead) adresinden alındı.
- Butler, E. (2011). *The Condensed Wealth of Nations*. 08 12, 2023 tarihinde <https://www.adamsmith.org/research/the-condensed-wealth-of-nations> adresinden alındı.
- Cadosch, R. (2024). *Switzerland - Corporate Taxation*. 05 01, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_ch\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_ch_chaphead) adresinden alındı.
- Canyaş, O. (2011). *Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Saptanması* (Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Cruysmans, G. (2024). *Belgium - Corporate Taxation*. 03 29, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_be\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_be_chaphead) adresinden alındı.
- Çağan, N. (t.y.). *Anayasa Yargısı Araştırmaları Merkezi*. 11 12, 2023 tarihinde [https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6322/nami\\_cagan.pdf](https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6322/nami_cagan.pdf) adresinden alındı.

- Çakmakçı, A. (2023). *Sermaye Azaltımında Vergilendirme İlkeleri*. Ekim 22, 2023 tarihinde Alomaliye.com: <https://www.alomaliye.com/2023/07/12/sermaye-azaltiminda-vergilendirme-ilkeleri-ali-cakmakci-ymm/> adresinden alındı.
- Çomaklı, Ş. E., & Ayrangöl, Z. (2016). *Vergi Hukuku* (1. b.). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Doğrusöz, B. (1998). Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi. *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Mali Araştırma ve Uygulama Merkezi.
- Doğrusöz, B. (2016). *Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler*. Şubat 10, 2022 tarihinde <https://www.bumindogrusoz.com/article/verg-ilemede-bazi-anayasal-ilkeler> adresinden alındı.
- Doğrusöz, B. (2020). *Vergiye Hukuki Bakış*. 02 23, 2024 tarihinde <https://www.bumindogrusoz.com/article/holdnngn-grup-srketne-strak-satisinin-dusundurdukler> adresinden alındı.
- Dwyer, B. (2024). *Canada - Corporate Taxation*. 03 29, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_ca\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_ca_chaphead) adresinden alındı.
- Ekici, B. (2006). *Düzenleyici Etki Analizi; Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük, Yönetmelik ve Diğer Düzenlemelerde Uygulanması*. 01 07, 2024 tarihinde [https://www.tepav.org.tr/upload/files/1269869472r2385.Duzenleyici\\_Etki\\_Analiz\\_i.pdf](https://www.tepav.org.tr/upload/files/1269869472r2385.Duzenleyici_Etki_Analiz_i.pdf) adresinden alındı.
- EY. (2023). *Worldwide Corporate Tax Guide*. 04 03, 2024 tarihinde [www.ey.com/globaltaxguides](http://www.ey.com/globaltaxguides) adresinden alındı.

- Gerçek, A. (2006). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi* (1. b.). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- GİB. (2023). *Mevzuat*. 12 10, 2023 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden alındı.
- Gümüşkaya, G. (2010). *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru* (1. b.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Güneş, G. (2014). *Verginin Yasallığı İlkesi* (4. b.). İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.
- Halyna Rossikhina, M. H. (2018). Constitutional Principles of Taxation: Doctrinal Approaches to Typology. *Baltic Journal of Economic Studies*, 4(3), 259-263. DOI: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-3-259-263>
- HMB. (2018). *Vergi Harcamaları Raporu*. Ankara: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. 10 10,2023 tarihinde [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar\\_-Raporu-2018.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf) adresinden alındı.
- Karakoç, Y. (2006). Vergi Mevzuatı - Vergi Hukuku İlişkisi. F. Yenisey, & G. Güneş içinde, *Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: "Vergi Hukuku"* (1. b., s. 25-34). İstanbul: Arıkan Basım Yayım.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel sayı), 1259-1308.
- Karataş Durmuş, N. (2018). *Vergi Algi*. 10 7, 2022 tarihinde <https://vergialgi.net/vergilendirmede-kanunilik-ongorulebilirlik-ve-adalet-ilkeleri-kapsaminda-aihm-kararlarina-bakis> adresinden alındı.

Kerameus, S. P. (2024). *Greece - Corporate Taxation*. 03 20, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_gr\\_s\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_gr_s_1). adresinden alındı.

Krajcuska, F. (2024). *Czech Republic - Corporate Taxation*. 02 20, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_cz\\_s\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_cz_s_1). adresinden alındı.

Kras, Y. S. (2024). *Austria - Corporate Taxation*. 03 26, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_at\\_s\\_7](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_at_s_7). adresinden alındı.

Nazalı, E. (2018). Sirkülerin Hukuki Niteliği (Sirküler Ne Demek Değildir?). E. Nazalı içinde, *Hukukun Vergisi-1* (1. b., s. 34-44). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Neumark, F. (1970). Gelişmiş Ülkelerde Maliye Politikasında Yeni Eğilimler. Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti içinde, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişmeler Üzerindeki Etkileri*, s. 13-27.

OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing. 01 10, 2024 tarihinde [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en) adresinden alındı.

OECD. (2024). *OECDiLibrary*. 05 06, 2024 tarihinde [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax/indicator-group/english\\_76e12892-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax/indicator-group/english_76e12892-en) adresinden alındı.

- Olejnicka, M. (2024). *Poland - Corporate Taxation*. 02 15, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_pl\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_pl_chaphead) adresinden alındı.
- Ortiz, A. d.-C. (2024). *Spain - Corporate Taxation*. 04 30, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_es\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_es_chaphead) adresinden alındı.
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A., & Göker, C. (2020). *Vergi Hukuku* (29 b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, E. (2004). *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sistemi'nin Değerlendirilmesi* (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özdiler Küçük, E. (2011). *Vergi Hukukunda Karineler* (1. b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özkara, M. (2004). *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilendirmenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi* (Doktora Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Özyer, M. A. (2014). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (6 b.). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Perdelwitz, A. (2024). *Germany - Corporate Taxation*. 03 18, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_de\\_s\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_de_s_1) adresinden alındı.
- Riis, A. (2024). *Denmark - Corporate Taxation*. 04 02, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_dk\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_dk_chaphead) adresinden alındı.

Rusu, R. (2024). *Romania - Corporate Taxation*. 04 29, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_ro\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_ro_chaphead) adresinden alındı.

Saban, N. (2019). *Vergi Hukuku* (10. b.). İstanbul: Beta Yayıncılık.

Sayım, F. (2006). *Bankalarda Kredi Karşılıkları Sistemi ve Vergisel İncelemesi* (1. b.). Türkiye Bankalar Birliği.

Silvani, C. (2024). *Italy - Corporate Taxation*. 04 23, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_it\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_it_chaphead) adresinden alındı.

Smit, P. (2024). *Netherlands - Corporate Taxation*. 04 23, 2024 tarihinde Country Tax Guides IBFD: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_nl\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_nl_chaphead) adresinden alındı.

Söyler, İ. (1997). Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu. *Maliye Dergisi*. 125, 66-83.

Şişman, G. (2016). Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 65(4), 2423-2444.

TDK. (2023). *TDK Sözlük*. 12 05, 2023 tarihinde <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alındı.

TMK. (2023). *4721 sayılı Türk Medeni Kanunu*. 06 15, 2023 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4721.pdf> adresinden alındı.

Tuğlu, A. (2010). İki Tam Yıldan Uzun Süreli Aktifte Yer Alan Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışından Doğan Zararların Mahsubu . *Yaklaşım Dergisi*. 214, 121-126.

Yılmaz, H. (2019). *Türk İdare Hukukunda İdari İstikrar İlkesi* (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

AİHM, James ve Diğerleri / Birleşik Krallık, 21.02.1986, B. No. 8793/79.

AİHM, Darby / İsveç, 23.10.1990, B. No. 1158/85.

AİHM, Hentrich / Fransa, 22.09.1994, B. No. 13616/88.

AİHM, National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society ve Yorkshire Building Society / Birleşik Krallık, 23.10.1997, B. No. 21319/93.

AİHM, Spacek / Çek Cumhuriyeti, 09.11.1999, B. No. 26449/95.

AİHM, M.A. ve Diğerleri / Finlandiya, 10.06.2003, B. No. 27793/95.

AİHM, J.A. Pye (Oxford) Ltd ve J.A. Pye (Oxford) Land Ltd / Birleşik Krallık, 30.08.2005, B. No. 44302/02.

AİHM, Serkov / Ukrayna, 10.10.2011, B. No. 39766/05.

AİHM, N.K.M. / Macaristan, 14.05.2013, B. No. 66529/11.

AİHM, Taşkaya / Türkiye, 13.02.2018, B. No. 14004/06.

AİHM, Grobelny / Polonya, 05.02.2020, B. No. 60477/12.

AYM, 25.10.1969, E.1967/41, K.1969/57.

AYM, 29.11.1977, E.1977/109, K.1977/131.

AYM, 27.03.1986, E.1985/31, K.1986/11.

AYM, 19.03.1987, E.1986/5, K.1987/7.

AYM, 24.06.1993, E.1992/29, K.1993/23.

AYM, 15.07.2004, E.2003/33, K.2004/101.

AYM, 15.10.2009, K.2006/95, K.2009/144.

AYM, 11.10.2014a, E.2014/72, K.2014/141.

AYM, 12.11.2014b, E.2013/95, K.2014/176.

AYM, 24.12.2019, E.2018/138, K.2019/94.

AYM, 03.04.2019, B. No. 2016/2400.

AYM, 03.11.2020, B. No. 2016/3675.

AYM, 14.03.2024, E.2023/169, K.2024/82.

Danıştay 5. Dairesi, 11.06.1996, E.1994/6286, K.1996/2290.

Danıştay 3. Dairesi, 28.09.2010, E.2008/3855, K.2010/2827.



Danıştay 4. Dairesi, 24.05.2010, E. 2008/5626, K. 2010/2984.

Danıştay 4. Dairesi, 27.05.2010a, E.2009/834, K.2010/3273.

Danıştay 3. Dairesi, 06.07.2010b, E.2008/3681, K.2010/2485.

Danıştay 4. Dairesi, 30.11.2015, E.2012/1207, K.2015/6061.

Danıştay 4. Dairesi, 05.11.2019, K.2016/11664, E.2019/7056.

Danıştay 4. Dairesi, 17.02.2022a, E.2019/171, K.2022/854.

Danıştay 4. Dairesi, 08.03.2022b, E.2019/607, K.2022/1380.

Danıştay 4. Dairesi, 17.03.2022c, E.2018/4170, K.2022/1675.

Danıştay 4. Dairesi, 21.03.2022d, E.2018/4403, K.2022/1700.

Danıştay 3. Dairesi, 26.01.2023, E.2020/193, K.2023/94.

İstanbul BİM 2. Vergi Dava Dairesi, 09.06.2020, E.2019/2938 , K.2020/765.

İzmir BİM 1. Vergi Dava Dairesi, 12.10.2017, E.2017/1889, K.2017/2164.

Ankara 5. VM, 24.01.2008, E.2007/721, K.2008/314.

Ankara 2. VM, 26.03.2008, E.2007/345, K.2007/422.

İstanbul 7. VM, 23.10.2015, E.2014/2298, K.2015/2370.

İstanbul 7. VM, 30.12.2022, E.2022/1307, K.2022/3574.

**EK 1. ORIJİNALLIK RAPORU**



## **EK 2. ETİK KOMİSYON MUAFİYET FORMU**

