

PAPER DETAILS

TITLE: YURTDISINDA YAPILAN INSAAT, ONARIM, MONTAJ ISLERI ILE TEKNİK HİZMET FAALİYETLERİ İSTİSNASI DÜZENLEMELERİNİN VERGİLERİN KANUNILIGI İLKESİ İŞİĞİNDA DEĞERLENDİRİLMESİ

AUTHORS: Esra Demir Belin

PAGES: 859-898

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3929585>

YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMET FAALİYETLERİ İSTİSNASI DÜZENLEMELERİNİN VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ İŞİĞİNDA DEĞERLENDİRİLMESİ^(*)

Arő. Gör. Dr. Esra DEMİR BELİN^(**)

Öz

Kamu giderlerinin finansmanının sağlanması amacı ile bireylerin hak ve özgürlük alanı arasında bulunan ince çizginin vergilendirme yetkisi vasıtasıyla aşılmasının kolaylığı, bireylerin yönetim erki karşısında korunması için birtakım önlemlerin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Vergilerin kanuniliği ilkesi, tarihsel gelişimi bakımından önemli mücadeleler sonunda ortaya çıkan ve son halini alan, farklı ülkelerde anayasacılık hareketlerini yakından etkileyen önemli bir vergilendirme ilkesi teşkil etmektedir.

Türkiye’de de anayasal vergilendirme ilkeleri arasında yer alan vergilerin kanuniliği ilkesinin beraberinde getirdiği ya da desteklediği birçok vergilendirme ilkesi bulunmaktadır. Bunlardan biri olan vergi hukukunda kıyas yasağı, vergi yasasında yer alan bir kuralın, nitelikleri buna benzeyen ama yasada düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanması- nın mümkün olmamasını ifade etmektedir. Vergi hukukunda düzenleme yapılmamış bir alanın kıyas yoluyla doldurul- ması, Anayasa ile yalnızca yasama erkine verilen vergilendirme yetkisinin aşılması ve dolayısıyla da fonksiyon gaspı anlamına geleceğinden vergi idaresi ya da vergi yargısının kıyasa varacak yorumlama faaliyeti gerçekleştirmekten kaçınması gerekmektedir. Ancak uygulamada vergi idaresi, gerek yönetmelik ve genel tebliğ gibi düzenleyici işlemlerinde gerekse de bu düzenleyici işlemlere dayanarak gerçekleştirdiği birel vergilendirme işlemlerinde sıklıkla vergi kanunlarını değiştirici mahiyette hareket etmektedir.

Bu çalışmada vergilerin kanuniliği ilkesi, özellikle vergi idaresinin düzenleyici işlemleri üzerindeki etkisi bakımından ele alınacaktır. Vergilerin kanuniliği ve ilgili diğer ilkelere ilişkin açıklamaların ardından Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (h) bendinde yer alan yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlere yönelik istisna uygulamasına kısaca değinilecektir. Sonrasında da ilgili istisna hükmüne ilişkin 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği açıklamaları ele alınacaktır. Devamında Genel Tebliğ’de yer alan düzenlemeler vergilerin kanuniliği ilkesi ve kıyas yasağı bağlamında değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler

Vergilerin Kanuniliği İlkesi, Vergilendirmede Belirlilik İlkesi, Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı, Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası, Kanuni Düzenlemenin Lafzını Aşan Genel Tebliğ Hükümleri.

^(*) Makalenin Dergiye Geliő Tarihi: 14.05.2024 - Makalenin Kabul Edildiği Tarih: 10.06.2024
DOI No: 10.54704/akdhfd.1483888

^(**) Başkent Üniversitesi, Hukuk Fakóltesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı / Ankara, Türkiye
E-posta: esrademir@baskent.edu.tr
Orcid Id: https://orcid.org/0000-0002-0880-3719



EVALUATION OF THE EXEMPTION REGULATIONS FOR CONSTRUCTION, REPAIR, INSTALLATION WORKS AND TECHNICAL SERVICE ACTIVITIES ABROAD IN THE LIGHT OF THE LEGALITY PRINCIPLE OF TAXATION

Abstract

The ease of crossing the fine line between the purpose of financing public expenditures and the rights and freedoms of individuals through the power of taxation has affected the emergence of certain measures to protect individuals against administrative power. The legality principle of taxation constitutes an important principle that has emerged from significant battles and has had a significant impact on constitutionalism movements across various nations.

In Turkey, the legality principle of taxation, which is among the constitutional principles of taxation, is accompanied or supported by many taxation principles. The prohibition of analogy in tax law means that it is not possible to apply a rule in the tax law to another case that is similar in nature but not regulated by the law. Since filling an unregulated area in tax law by analogy would mean exceeding the taxation power granted to the legislative power by the Constitution and thus usurping the function, the tax administration or the tax judiciary should refrain from performing interpretation activities that would lead to analogy. However, in practice, the tax administration frequently acts in a manner to amend the tax laws, both in its regulatory acts and in its individual taxation.

In this study, the legality principle of taxation will be discussed, especially in terms of its impact on the regulatory actions of the tax administration. Following the explanations on the related principles, the exemption for construction, repair, assembly works and technical services performed abroad under Article 5/(1)/h of the Corporate Tax Law will be briefly explained. Afterwards, the explanations in Corporate Tax General Communiqué Serial No. 1 regarding the related exemption provision will be analyzed. Subsequently, the regulations in the General Communiqué will be evaluated in the context of the legality principle of taxation and the prohibition of analogy.

Keywords

The Legality Principle of Taxation, Certainty in Taxation, The Prohibition of Analogy in Tax Law, Corporate Tax Exemption for Construction Works Abroad, General Communiqué Provisions that Exceed the Letter of Law.

Extended Abstract

The legality principle of taxation is a principle of taxation that emerged as a result of historical battles in order to protect taxpayers against the arbitrariness of the administration. The other principles that this principle brings with it are of great importance for the elimination of arbitrary practices of the administration. One of these principles is the prohibition of analogy.

The analogy method, which refers to the consideration of another legal regulation on a similar subject in practice in cases where there is no clear regulation on a subject in the law, constitutes a method of filling a gap that cannot be applied in tax law as a result of the legality principle of taxation. As a consequence of the legality principle, which makes it possible to regulate the essential elements of taxation only by law, the use of analogy by the tax administration or the judiciary to fill a gap in the regulations constitutes a usurpation of legislative power.

It is necessary to evaluate the General Communiqué regulation and the tax administration's practice regarding the provision in Article 5, subparagraph (h) of paragraph (1) of the Corporate Tax Law that exempts from corporate tax the "earnings derived from construction, repair and assembly works and technical services performed abroad and transferred to the general result accounts in Turkey", in this context. While the provision of the Law regulates that certain construction works performed abroad are exempt from corporate tax, the law's preamble emphasizes that this exemption is not subject to any conditions. On the other hand, the General Communiqué establishes a connection with the exemption provision in subparagraph (g) of the same article of the Law, based on the assessments in the law's preamble regarding the determination that the technical services are performed abroad. As a result of this connection, it asserts that for all activities, including the construction, repair and installation services in subparagraph (h), a permanent establishment or permanent representative must be located where the activity is carried out and the taxpayer must be taxed there.

The fact that the technical services within the scope of the exemption include activities that can be performed from Turkey by their nature necessitates the designation of a special method for determining that these activities are performed abroad. This problem is solved with the explanation in the law's preamble; that only for technical services, institutions can benefit from the exemption if they have an ongoing construction and repair work abroad or if they also have a permanent establishment or permanent representative abroad. Despite this solution, the General Communiqué extends the requirement of having a permanent establishment or permanent representative abroad to activities such as construction and repair, the only method of realization of which is to carry out these works abroad in person. This extension, which is based on the references made in the explanations of the General Communiqué to subparagraph (g) of paragraph (1) of Article 5 of the Law, is also reflected in the practices of the tax administration.

Another aspect of the analogical relationship established between the exemption provision for construction works performed abroad and the exemption provision in subparagraph (g) of the same article is the condition of being taxed abroad. Subparagraph (g) of paragraph (1) of Article 5 of the Corporate Tax Law stipulates that in order to exempt from corporate tax in Turkey, earnings derived through a permanent establishment or permanent representative office located abroad must be subject to income tax, corporate tax or a similar tax at a rate of at least 15 % in the place where the work is performed. This condition, which is explicitly included in the subparagraph (g), is not carried over to subparagraph (h), and the exemption of the income arising from the construction works performed abroad from taxation in Turkey is not associated with the taxation performed abroad to any extent. However, the General Communiqué explains that the purpose of the exemption for construction works is to prevent the taxation in Turkey of the income taxed abroad. The General Communiqué interprets the absence of this condition in subparagraph (h) as the rate of taxation abroad is not important in the application, unlike the application of subparagraph (g).

The fact that the law's preamble recognizes that the construction works carried out abroad are exempted from the corporate tax without any conditions and that the conditions in subparagraph (g) are not mentioned in subparagraph (h) is thought to indicate the unconditional nature of this exemption rather than the existence of some gaps in subparagraph (h). Nevertheless, the fact that the General Communiqué fills the so-called gaps with a comparison to subparagraph (h) is a violation of the prohibition of analogy and therefore the legality principle of taxation.

GİRİŞ

Vergilerin kanuniliği ilkesi, birçok toplumda anayasacılık hareketlerini tetikleyen mücadelelerin neticesinde *temsilsiz* ve *kanunsuz* vergi olmaz anlayışlarının damıtılması neticesinde ortaya çıkan bir vergilendirme ilkesi teşkil etmektedir. Bireylerin hak ve özgürlüklerini, idarenin keyfiliğine karşı koruma noktasında büyük önem taşıyan kanunilik ilkesi, vergilendirme alanında diğer birçok ilkeyi desteklemekte ya da bu ilkelerin şekillenmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi Türkiye’de de Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası hükmü ile anayasal vergilendirme ilkeleri arasında yer almakta ve birçok vergilendirme ilkesini beraberinde getirmektedir. Bunlardan biri olan vergi hukukunda kıyas yasağı, vergi kanununda yer alan bir kuralın, nitelikleri ve kuruluşu buna benzeyen ama kanunda düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanmasının mümkün olmamasını ifade etmektedir. Vergi düzenlemesinde ödenmesi gereken vergi miktarının, zamanının, oranının ve ödeme biçiminin kesin ve açık olarak yükümlü ve üçüncü şahıslar tarafından bilinmesi gerekliliğini ifade eden vergilendirmede belirlilik ilkesi de vergilerin kanuniliği ile ilişkili bir diğer ilkeyi teşkil etmektedir. Vergilendirmeye ilişkin hususlarda kanun hükmünün lafzını aşan ve kıyasa varan yorumlama faaliyetleri vergilendirmede belirlilik ilkesini de ihlal ederek hukuki güvenliğin zedelenmesine yol açmaktadır. Bununla birlikte uygulama-

mada vergi idaresi, gerek yönetmelik ve genel tebliğ gibi düzenleyici işlemlerinde gerekse de bu düzenleyici işlemlere dayanarak gerçekleştirdiği birel vergilendirme işlemlerinde sıklıkla vergi kanunlarını değiştirici mahiyette hareket etmektedir.

Bu çalışmada vergilerin kanuniliği ilkesinin kavramsal boyutu kısaca ele alınacak sonrasında da vergilerin kanuniliği ilkesi ile ilişkili ve çalışma ile doğru-
dan bağı olan vergilendirmede belirlilik ve kıyas yasağı ilkelerine değinilecektir. Bunların ardından idarenin kanuniliği ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi ile arasındaki bağ üzerinden ele alınacak ve vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinin bu bağ karşısındaki konumu ortaya konulacaktır. Vergilerin kanuniliği ve ilgili diğer ilkelere ilişkin açıklamaların ardından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendinde yer alan yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlere yönelik istisna hükmüne ve bu hükmün uygulamasına kısaca değinilecektir. Sonrasında da ilgili istisna uygulamasına ilişkin 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar, bu açıklamaların kanun hükmünü değiştirici ve dönüştürücü yönleri ile birlikte incelenecektir. Değerlendirme bölümünde de Genel Tebliğ'de yer alan düzenlemeler kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı bağlamında değerlendirilecektir.

I. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ VE İLGİLİ DİĞER İLKELER

A. VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Günümüzde demokratik bir devlet olmanın ana koşullarından biri hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilmiş olmasıdır¹. Devletin işlem ve eylemlerinde hukuka bağlı olması ve vatandaşlarına hukuki güvenliği sağlayabilmesi² olarak özetlenebilecek olan hukuk devleti ilkesinin vergilendirme yetkisinin kullanımındaki görünümü, vergilerin kanuniliği ilkesi ve bu temel ilkenin getirdiği vergilendirmede eşitlik ile vergilendirmede genellik ilkeleridir³.

Vergilendirme ile egemenlik yetkisini kullanan devletin⁴ maddi ya da hukuki cebre dayanan tasarruflarına karşı tarihsel süreç içerisinde “temsilsiz vergi olmaz⁵”, “kanunsuz vergi olmaz⁶” ilkeleriyle betimlenerek fermanlarda, anaya-

¹ Yılmaz Aliefendioğlu, “Hukuk- Hukukun Üstünlüğü- Hukuk Devleti,” *Ankara Barosu Dergisi* 2001, S.1 (2001): 31.; Ramazan Çağlayan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi,” *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi* 2, S. 1 (1998): 41.

² Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2014), 126.

³ Sabahattin Yürekli, “Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi,” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1, S. 2 (1997): 282.; Sadık Kırbay, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar* (Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015), 11, 12.; Hasan Dursun, “Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergide Kanunilik İlkesi ve Alınacak Dersler,” *Anayasa Yargısı* 36, S. 2 (2019): 176.

⁴ “Vergilendirme Egemenliği”; Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2004), 42.

⁵ *No Taxation Without Representation, Nullum Tributum Sine Repraesentatione*

⁶ *No Taxation Without Legislation, Nullum Tributum Sine Lege*

salarda yer alan vergilerin kanuniliği ilkesi⁷, vergilendirme yetkisine meclisin sahip olmasını⁸; vergilerin mecliste onaylanarak kanun adı altındaki düzenlemelerle ve vergilendirme ile ilgili bütün bilgileri içerecek biçimde konulmasını⁹ ifade etmektedir. Söz konusu ilke, idarenin keyfi ve takdiri uygulamalarla bireyin özgürlüklerine müdahale etmesini engelleme amacı taşımaktadır¹⁰. Anayasa Mahkemesi de yerleşik içtihadına göre bu amacı, “*Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, ... vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir.*” ifadeleri ile ortaya koymaktadır¹¹. İktidarın iktisadi hususlardaki takdiri ve keyfi uygulamalarını en aza indirebilme ve bireysel özgürlükleri koruma amacı, devletin vergilendirme ve harcama gücünün kanuni düzenlemelerden de öte anayasal kurallar ile sınırlandırılması gerekliliğine ilişkin görüşleri de beraberinde getirmiştir¹². *Anayasal iktisatçılar* tarafından ortaya konulan bu yaklaşım vergilerin konulmasına ilişkin yöntemsel ve öngörülebilecek vergi yüküne ilişkin nicel sınırlamaların gerekliliği üzerinde durmakta ve bu kurallar *vergi anayasası* olarak da ifade edilmektedir¹³.

Özetlemek gerekirse, vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirme ilişkisinde devletin egemenlik hakkını kullanarak, zora dayalı biçimde toplanacak mali yükümlülükler koyma yetkisinin keyfi kullanımı ihtimali karşısında bireyi koruyucu niteliktedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin katı bir uygulamaya sahip olması, bireylerin hak ve özgürlüklerine kolaylıkla müdahale imkânı sağlayan vergilendirme gücü karşısında bireylere hukuk devleti ilkesinin gerektirdiği güvence alanının sağ-

⁷ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (İstanbul: Kazancı Yayınları, 1982), 57-94.; Kemal Gözler, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı?: Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme,” içinde *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan - Cilt II* (Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009), 365-367.; Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2023), 5.

⁸ Kırbas, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar*, 12.; David Ferguson, “No Taxation Without Representation!!! (and only if both can be within the bounds of our legislative control),” *Fairmount Folio: Journal of History* 13, (2011): 20, 21.

⁹ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011), 2.; Eleonor Kristoffersson ve Magnus Kristoffersson, “The Principle of the Legality of Taxation and the Rule of Law,” içinde *Rule of Law in a Transitional Spectrum* ed. Rigmor Argren (Uppsala: Iustus förlag, 2024), 177, 178.

¹⁰ Nihal Saban, *Vergi Hukuku* (İstanbul: Beta Yayınları, 2022), 55.; Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5.

¹¹ AYM Kararı Esas No: 2021/5, Karar No: 2023/109, 01.06.2023, §98.; AYM Kararı Esas No: 2022/110, Karar No: 2023/115, 22.06.2023, §93.; AYM Kararı Esas No: 2020/30, Karar No: 2013/12, 25.01.2023, §162.

¹² Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2023), 54.

¹³ Vergi anayasasına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.; Geoffrey Brennan ve James M. Buchanan, *The Collective Works of James M. Buchanan - The Reason of Rules: Constitutional Political Economy* (Indianapolis: Liberty Fund, 2000), 92-107.; Coşkun Can Aktan, *Anayasal Vergi Hukuku* (Ankara: Seçkin Kitabevi, 2019), 88-91, 103-113.; Ahmet Niyazi Özker ve Mine Biniş, “Mali Kurallar ve Bir Vergi Anayasası Yaklaşımı,” *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* 1, S. 1 (2009): 51- 58.

lanmasının taşıdığı önemden kaynaklanmaktadır¹⁴. Söz konusu ilkenin kabulü aynı zamanda devlet açısından halkın vergiye gönüllü uyumunu sağlama amacını da taşımaktadır. Zira tarihsel süreç içinde temsilsiz vergilendirmenin vergi direncine neden olan en önemli faktörlerden biri olduğu görülmektedir¹⁵. Devletin kanunilik ilkesinin gereklerinin aksine; dilediği kişiden dilediği miktarda vergi almaya kalkışması; vergilendirmenin anayasal, mali, sosyal ve psikolojik ilkelere uyulmadan gerçekleştirilmesi nedeniyle birey ile devlet arasında istenen uzlaşının sağlanamamasına neden olmaktadır¹⁶. Bu durumda bireylerin meşru görmedikleri vergilendirmeye gönüllü uyum göstermemesi de kaçınılmaz olmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin hukuk devleti ile hukuki güvenliğin sağlanması bağlamındaki sıkı ilişkisi vergilendirmede belirlilik ve açıklık; kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi ilkelerini de beraberinde getirmektedir¹⁷. Bunların yanı sıra vergilerin genelliği ilkesi, vergilemede eşitlik ilkesi gibi birçok ilke de vergilerin kanuniliği ilkesi ile yakın bağlantı taşımaktadır. Söz konusu ilkenin, olağanüstü hâl Cumhurbaşkanlığı kararnameleri¹⁸; Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği sınırlar içinde kalmak üzere Cumhurbaşkanı'na verilebilecek değişiklik yapma yetkisi ile Anayasa'nın 167'nci maddesinde dış ticaret işlemleri üzerine kanunla Cumhurbaşkanı'na verilebilecek ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma yetkisi gibi sınırlı istisnaları da bulunmaktadır¹⁹. Ancak bu çalışmada vergilerin kanuniliği ilkesinin, vergilendirmeye ilişkin ana hususların yalnızca kanun ile öngörülebileceği, bir hükümdeki kuralın kıyas yo-

¹⁴ Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler," *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11, S. 1-2 (2003): 262.; Cenker Göker, "Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine," içinde *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan - Cilt II* (Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009), 1034.; Ercan Sarıcaoğlu, "Vergi Ödevi ile İlgili Hükümün Anayasadaki Konumu Üzerine Bir Değerlendirme," içinde *Maliye Araştırmaları - 4*, ed. Burçin Bozdoğanoglu (Bursa: Ekin Basın-Yayın Dağıtım, 2021), 213.

¹⁵ A. Kerim Gök, "Vergi Direncinin Gelişimi," *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 22, 1 (2008): 161.

¹⁶ Öz, *Vergilendirmede Kanunilik*, 108.

¹⁷ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 6.; Gülsen Güneş, "Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler," *Vergi Sorunları Dergisi* 2008, S. 237-Haziran (2008): 165.; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler* (Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2022), 31.; Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi," *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 13, S. 1-2 (2009): 337.; Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler," *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12, S. Özel Sayı (2010): 134.; Geçmişe yürümezlik ilkesinin vergilerin kanuniliği ilkesi ile ilişkisi de göz ardı edilmemelidir. Ayrıntılı bilgi için bkz.; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 154-163.; Üstün, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler," 265, 266.

¹⁸ Elif Yılmaz Furtuna, "Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri," *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 25, S. 3 (2021): 462-465.

¹⁹ Fatih Saraçoğlu, Elif Pürsünlerli Çakar ve Abdullah Ömercioğlu, *Vergi Hukuku* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2022), 17.; Vergilerin kanuniliği ilkesinin karşısında uzlaşma müessesesinin de istisnai konumuna ilişkin açıklamalar için bkz.; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 204 - 208.

luyla başka bir hükme uygulanamayacağı, kanunda gösterilmeyen ve kanunla sınırları çizilmiş bir yetkinin idareye verilmediği bir alanda idarenin düzenleyici işlemleri ile daraltıcı ya da genişletici bir belirleme yapamayacağı yönündeki sonuçları ön planda tutulmaktadır. Bu nedenle ilkenin vergilendirmede belirlilik ve kıyas yasağı ile ilişkisi kısaca ele alınacak; diğer sonuç ve bağlantıları çalışma kapsamının dışında bırakılacaktır²⁰.

B. VERGİLENDİRMEDE BELİRLİLİK İLKESİ

Adam Smith'in de vergilendirme ilkelerinin arasında yer alan belirlilik ilkesi; ödenmesi gereken vergi miktarının, zamanının, oranının ve ödeme biçiminin kesin ve açık olarak yükümlü ve üçüncü şahıslar tarafından bilinmesi gerekliliğini ifade etmektedir²¹. Bu ilkeye göre vergilendirmede keyfiliğin önüne geçilebilmesi ve hukuki güvenliğin sağlanabilmesi vergilerin açık, net ve belirli olması ile mümkün olmaktadır²².

²⁰ Vergilerin kanuniliği ilkesine ve bu ilkenin diğer vergilendirme ilkeleri ile bağlantılarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.; Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri," *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 36, S. 1-4 (1979): 147-162. Selim Kaneti, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri," *İktisat ve Maliye Dergisi* 31, S. 1 (1984): 27-32.; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2023), 49-57.; Akif Erginay, *Kamu Maliyesi* (Ankara: Savaş Yayınları, 2003), 43 vd.; Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi," içinde *Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği*, editör Ece Göztepe (Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2015): 189 vd.; Gülden Şişman, "Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 17, S. 2 (2009): 31-48.; Akif Erginay, "Anayasamızın Mali Hükümleri," *Maliye Enstitüsü Konferansları* 9, (1963): 19-28.; Billur Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak," *Vergi Sorunları* 1998, S. 119 (Ağustos 1998): 98-119.; Yıldırım Taylar, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi," *Vergi Dünyası* 2007, S. 307 (2007): 196-214.; Coşkun Can Aktan ve Ufuk Gencel, "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali," *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 5, S. 1 (2003): 1-21.; Ercan Sarıcaoğlu ve Abdullah Arıkan, "Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme," *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 29, S. 2 (2021): 1501-1540.; Musa Gök, Özgür Biyan ve Sevgi Akar, "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz," *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 34, S. 1(2013): 269-292.; Gözde Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler," *Ankara Barosu Dergisi* 2012, S. 3 (2012): 237-250.; Onur Eroğlu, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi," *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 8, S.3 (2013): 157-180.; Ceren Aysel Mutlu, "Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi," *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 2012, 98 (2012): 123-154.; Selami Er, "Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları," *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 2015, S. 43 (2015): 133-141.

²¹ Adam Smith, *The Wealth of Nations* (New York: The Modern Library, 1937), 778.; İsmail Türk, *Kamu Maliyesi* (Ankara: Turhan Kitabevi, 1996), 117.; Önder Çalcalı, "Kamu Maliyesi Perspektifinden Adam Smith," *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* 6, S. 11 (2013): 100.; Ali Rıza Gökbunar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme," *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* 4, S. 1 (1998): 13.

²² Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 172.; Türk, *Kamu Maliyesi*, 117.; Andrew Lymar ve Lynne Oats, *Taxation: Policy and Practice* (Birmingham: Fiscal Publications, 2017), 63.; Yıldırım Taylar, Özge-

Vergilendirmede belirlilik ilkesi vergilerin kanuniliği ilkesinin lâfza yönelik boyutunu oluşturmaktadır²³. Bu ilke gereğince vergi normunun vergi ile ilgili tüm ana özellikleri içermesi²⁴; vergi yükümlülerinin sorumlu, matrah, oran, ödeme zamanı ve ödeme şekli gibi esaslar bakımından bilgi sahibi olmaları gerekmektedir²⁵. Anayasa Mahkemesi'nin de birçok kararında tekrarladığı²⁶ yerleşik içtihadı bu hususta; “*Mali yükümlülüklerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümlüler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunla düzenlenmelidir*”²⁷ gerekliliğini bildirmektedir.

Belirlilik ilkesi, hem kanunla düzenlemeyi hem de yapılan bu düzenlemenin açık, basit ve anlaşılır olmasını gerektirmektedir²⁸. Vergilerin kanuniliği ilkesi vergilerin belirliliği ilkesinin ön koşulu niteliğinde²⁹ iken belirlilik ilkesi de vergilerin kanuniliği ilkesinin tamamlayıcısı görevini görmektedir³⁰. Belirsiz bir kanun ile yürütmeye demokratik devlet ilkesinin kabul edemeyeceği yetkilerin devredilmesi söz konusu olmakta³¹ ve keyfiliğin önlenmesi amacının gerçekleştirilmesi güçleştirilmektedir. Anayasa Mahkemesi de konuya ilişkin olarak *Türkiye İş Bankası A.Ş.* kararında³² vergilerin kanuniliği ilkesinin belirliliği sağlamadaki önemini “*Verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği 73'üncü maddenin üçüncü fıkrası hükmü ile, vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin “belirli-*

can Gök, Burcu Demirbaş Aksüt, Emine Sevcan Artun, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020), 14-20, 68-71.; Coşkun Can Aktan, “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukukî Güvenlik İlkesi,” *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* 9, S. 2 (2017): 104.

²³ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 18.

²⁴ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 18.

²⁵ Uğur Yiğit, *Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi* (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008), 77-78.; Karşıt görüş için bkz.; Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları,” *Danıştay Dergisi*, S. Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı (1981): 84.

²⁶ AYM Kararı, Esas No: 2021/5, Karar No: 2023/109, 01.06.2023, §98.; AYM Kararı, Esas No: 2022/110, Karar No: 2023/115, 22.06.2023, §93.; AYM Kararı, Esas No: 2020/30, Karar No: 2013/12, 25.01.2023, §162.; AYM Kararı, Esas No: 2014/144, Karar No: 2015/29, 19.03.2015.

²⁷ AYM Kararı, Esas No: 1977/109, Karar No: 1977/131, 29.11.1977.

²⁸ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, S. Özel Sayı (2013): s. 1290.

²⁹ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 172.

³⁰ Ahmet Tekin ve Öner Gümüş, “1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri,” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 39, (2014): 250.

³¹ Osman Can, “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış,” *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi* 9, S. 1-2 (2005): 93.

³² AYM Kararı, Başvuru No: 2014/6192, 12.11.2014, §42.

liği” ve “öngörülebilirliği” ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilen ölçütlerdir. Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergiye ilişkin hükümlerin “açık ve anlaşılır” olmasını gerektirmekte olup, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin üçüncü fıkrasıyla Türk Hukukunda vergisel yükümlülüğün mutlaka kanunla konulmasını zorunlu tutan Anayasa hükmünün, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere AİHS’e göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir.” ifadeleri ile vurgulamıştır.

Bunun yanı sıra vergilendirmede belirliliğin sağlanması ile vergi yükümlülerinin hukuki güvenliğinin yanında vergi idaresinin istikrarı da korunmaktadır³³. Zira belirlilik ilkesine uygun bir vergi kanunu, idarenin kamu hizmetlerini etkili biçimde sürdürmesi için alacaklarını ayrıcalıklı, daha hızlı ve etkili usulde tahsil ve takip edebilmesine imkân vermesi yönüyle de önem taşımaktadır³⁴.

C. KIYAS YASAĞI

Vergilerin kanuniliği ilkesinin, yukarıda da belirtildiği üzere, bir sonucu da idarenin ve vergi yargısının vergi kanunlarının anlamını belirlerken kıyas yoluna başvurmamalarıdır³⁵. Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır³⁶. Kıyas, iki olayın farklılıklarına rağmen eşit muameleye tabi tutulmasını öngörmektedir³⁷.

Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası gereğince vergiler ancak kanunla konulmakta, değiştirilmekte ve kaldırılmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesinde de adı geçen vergiyi doğuran olaya ilişkin hükümlerin hiçbir vergi kanununa konu edilmemiş benzer başka bir olaya uygulanması kıyas teşkil etmekte ve vergi idaresi ve/veya vergi yargısının kanunu yorumlamanın yanında bir nevi *vergi koyması* anlamına da gelmektedir³⁸. Bu uygulama, kanun koyucu dışında idare ya da yargı organlarının yorum sınırlarını aşan işlem veya kararlarla vergi koyamayacağını, vergiyi değiştiremeyeceğini ve kaldırama-

³³ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 172.

³⁴ Garip Ayaz, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları,” *Vergi Dünyası* 1996, S. 181 (Eylül 1996): 61.

³⁵ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 102.; Üstün, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler,” 264.; Kıyas yasağı hukuki belirlilik ilkesi ile de yakından ilişkilendirilebilecektir. Bu konuda bkz.; Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler,” 145.

³⁶ İdris Hakan Furtun, *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma- Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2009), 75, 76.; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 32.

³⁷ Hakan Birsenoğlu, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?,” *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi* 7, S. 3-4 (2003): 160.

³⁸ Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law* (The Hague: Kluwer Law International, 2003), 71.; Birsenoğlu, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ile Hukuk Güvenliği Mi?,” 166.

yacağını ifade eden vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlali anlamına gelmekte ve kabul edilemez bir durum teşkil etmektedir³⁹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/A/II ve 3/B/I hükümleri vergi kanunlarının yorumlanmasını ve uygulanmasını düzenlemektedir⁴⁰. Bu düzenlemelere göre vergi kanunun lafzının açık olmadığı hallerde vergi kanunun yorumlanması için tarihi yorum, sistematik yorum ve amaçsal yorum yöntemlerine başvurulabilmektedir⁴¹. Amaçsal yoruma işaret eden "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*" düzenlemesi vergi hukukunda ekonomik yaklaşımı ortaya koymaktadır. Vergi kuralının yorumunda ekonomik gerçeklerin dikkate alınması⁴² ve vergilendirilebilir somut maddi olayın ekonomik niteliğine göre saptanması⁴³ anlamındaki ekonomik yaklaşımın sınırını da kanun koyucunun Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına dayanan münhasır yetkisi oluşturmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi kıyasa varan ekonomik yorum ve irdlemeyi de engellemektedir⁴⁴.

143 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁴⁵ de yorumun sınırı "*kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadislere teşmil edilmemesi*" olarak gösterilmiştir⁴⁶. Belirtilen Genel Tebliğ'de, vergi kanunlarının uygulanması ve yorumlanmasında kanunun sınırlarının aşılanacak şekilde yorumlanmaması gereği ile kıyas yasağı kabul edilmiş olmaktadır. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi de ver-

³⁹ Birsenoğlu, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ile Hukuk Güvenliği Mi?," 166.; Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler," 144.; Kanun boşluğu halinde hakim bu boşluğu kanunun lafzıyla zıt düşmeyecek biçimde gerçekleştireceği kıyas faaliyeti ile doldurmasının gerekliliğine ilişkin olarak bkz.; Furtun, *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma- Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, 225.; Kıyas yasağının hukuki güvenlik ilkesi ile ilişkisi için bkz.; Aktan, *Anayasal Vergi Hukuku*, 90.

⁴⁰ "**Madde 3: A)...**
Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.
B) İspat: *Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır...*"

⁴¹ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 174.; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 26.

⁴² Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2002), 64.

⁴³ Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, 78.

⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 33.; Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, 62.

⁴⁵ RG. 14.07.1981, 17402.

⁴⁶ "...Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadislere teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı gözönünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz..."

gilendirmeye ilişkin esaslı hususlarda kıyas yolu ile yorumu önlemektedir⁴⁷. Bu nedenle Tebliğ'deki düzenlemenin altında vergilerin kanuniliği ilkesi uygulamasının var olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır.

Bununla birlikte vergi kanununda başka bir hükme açık olarak yapılan atıf ile gerçekleşen “kanuni kıyas” ile⁴⁸ vergi borcuna ilişkin hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve bunların içeriğini düzenleyen maddi vergi kanunları dışında kalan ve *yöntem kurallarını içeren* şekli vergi kanunlarında⁴⁹ kıyas yöntemine başvurulmasının kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmediği belirtilmektedir⁵⁰. Genel vergi yasalarında yer alan ve vergi borcunun kurucu unsurları dışında kalan, vergi icra işlemleri ile vergi yargılamasına ilişkin hususlar gibi alanlarda; ilgili hükümlerin izin verdiği ölçüde kıyas yoluna başvurulabilmektedir⁵¹. Ancak çoğu durumda şekli ve maddi vergi hükümleri arasında keskin bir çizginin çizilmesi mümkün olmadığından⁵², kanun koyucunun vergi düzenlemelerinde kıyas yoluna başvurulmasını gerekli kılacak *hukuki boşluklardan*, soyut ve belirsiz kavram kullanımından kaçınması önem arz etmektedir⁵³.

⁴⁷ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 37 S. 1 (1980): 141.

⁴⁸ Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar ve Ömercioğlu, *Vergi Hukuku*, 42.; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 33.

⁴⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 7, 8.; Kırbas, *Vergi Hukuku*, 6.

⁵⁰ Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması,” içinde *Makaleler*, yaz. Selim Kaneti (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011), 270.; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 165.

⁵¹ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 165.

⁵² Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 7.

⁵³ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 176.; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 166.; Bu önem Anayasa Mahkemesi’ne yapılan bir bireysel başvuru kararında gerçekleştirdiği “Ayrıca 3065 sayılı Kanun’un 14. maddesinin (3) numaralı fıkrası ile istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu yetki Kanun’un nasıl anlaşılması ve uygulaması gerektiğini açıklamakla sınırlıdır. Maliye Bakanlığına istisnanın kapsamını belirleme veya daraltma konusunda herhangi bir yetki ise verilmemiştir. Maliye Bakanlığının kendisine tanınan yetkiyi 100 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde olduğu gibi başka bir tebliğe atıfı kullanmasının önünde bir engel bulunmamaktadır. Ancak kullanılan yetkinin istisnanın kapsamını belirleyici ve özellikle kapsamını daraltıcı nitelik taşıması gerekmektedir. ... Bu durum yurt dışına çıkarılacak eşyanın taşınmasında kullanılan araçların marka ve sınıf çeşitliliği nedeniyle uygulamada bir standardın oluşmasını güçleştirmekte ise de bu nedenle oluşan belirsizlik doğrudan 3065 sayılı Kanun’dan kaynaklanmaktadır. İdare ise belirsizliği ortadan kaldırarak bir standart oluşturmak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tebliğ ile belirlenen istisna miktarını esas almıştır. Maliye Bakanlığının vergi kanunlarındaki belirsiz hükümleri bu şekilde yorumlayarak bir standart oluşturması, başka bir anlatımla alt ve üst sınırları belirtilmeyen bir istisnanın kapsamını belirlemesi vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırıdır.” açıklamaları ile de somutlaşmaktadır.; *Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. (Eski Unvanı-Bilnam İşletmecilik ve Tic. Ltd. Şti.)*, B. No: 2016/3675, 3/11/2020, § 77, 79.

D. CUMHURBAŞKANI'NA DÜZENLEME YAPMA YETKİSİ VEREN ANAYASA MD. 73/4 HÜKMÜNÜN VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında Cumhurbaşkanı'na verilen "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi*" ile bu sayılan alanlarda kanunilik ilkesine etkisinden de kısaca bahsetmek gerekmektedir. Söz konusu Anayasa hükmü, bazı durumlarda hızla değişen ekonomik ve mali konjonktüre süratli biçimde uyum sağlanabilmesi için karar alma sürecini kolaylaştırma adına; yasama karşısında yürütme erkini kuvvetlendirme trendinin izlendiği 1970 sonrası dönemde⁵⁴ yapılan değişiklikler ile getirilen bir düzenleme teşkil etmektedir⁵⁵.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında yürütmeye verilen yetki; *sadece* Cumhurbaşkanı'na verilmiş olup mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde *kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartı ile* değişiklik yapmaktan ibarettir. Bu bağlamda, söz konusu yetki yalnızca Cumhurbaşkanı'na ait olup, Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yapma noktasında anayasal seviyede verilmiş bir yetki bulunmamaktadır⁵⁶. Aynı zamanda Anayasa'da Cumhurbaşkanı'na verilen düzenleme yetkisinin kullanılabilmesi de ancak bu alanın daha önce bir kanun ile düzenlenmiş olmasına bağlanmaktadır⁵⁷.

Burada belirtmek gerekir ki Anayasa'nın bu hükmünde belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar ancak indirim ve oranlar için söz konusu iken muafiyet ve istisnaların özüne ilişkin hususlarda yapılabilecek değişikliklerin matematiksel olarak hesaplanması imkânı bulunmamaktadır⁵⁸. Hâl böyle iken Cumhurbaşkanı'nın istisna ve muafiyetlere ilişkin yeni bir durum yaratması veya var olan durumu ortadan kaldırması vergi kaldırma veya koyma anlamına geleceğinden vergilerin kanuniliği ilkesinden büyük oranda bir sapma anlamına gelmektedir⁵⁹. Bu bağlamda,

⁵⁴ Sevtap Yokuş, *Türkiye'de Yürütme Erkinde Değişen Dengeler* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2010), 87.; Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi," *Anayasa Yargısı Dergisi* 1, S. 1 (1984): 173.; Bülent Tanör, *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri* (İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 1999), 412-418.

⁵⁵ 1961 Anayasasının 61'inci maddesinde 1488 sayılı Kanun ile 1971 yılında yapılan değişikliğin gerekçesi de "*Vergi ödevini düzenleyen 61'inci maddeye eklenen fıkra ile Bakanlar Kuruluna ... iktisadi hayatın ve Kalkınma Planının gereklerine göre değişiklik yapma yetkisi verilmiş bulunmaktadır.*" olarak gösterilmektedir.

⁵⁶ Nihal Saban, "Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi," *Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Dergisi* 16, (2012): 5.

⁵⁷ A. Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü," *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 6, S.1-3 (1985): 71.

⁵⁸ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 186.

⁵⁹ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 186.; Adnan Gerçek ve Feride Bakar, "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi," *International Journal of Public Finance* 2, S. 1 (2017): 15.

Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu değişiklik yapılmadan önce gerçekleştirdiği “Bundan başka az yukarıda da belirtildiği üzere vergiden indirim yapma ya da bağışık tutma işi, en az, vergi koyma işi ölçüsünde büyük bir önem taşımaktadır. Anayasa'nın eşit önemde bulunan iki konudan birisi için yasa hükmünü zorunlu sayarken öteki için zorunlu saymamış olması düşünülemez.” yorumu büyük önem taşımaktadır⁶⁰. Cumhurbaşkanı'na Anayasa ile verilen yetkinin bu sapmaya mahal vermeyecek biçimde yorumlanması ve uygulanması gerekmektedir. Öğretide de, vergilendirmede belirlilik ilkesine ilişkin bölümde belirtilen verginin esaslı unsurlarının kanunlarda gösterilmiş olması gerekliliğinin kapsamında yer alan unsurlar arasında muafiyet, istisna, indirim ve oranların da bulunduğu görüş baskın olarak paylaşılmaktadır⁶¹. Bu doğrultuda Cumhurbaşkanı'nın muafiyet ve istisna uygulamalarına dair değişiklik yapma yetkisi, yalnızca ilgili kanun düzenlemelerde bu müesseselere ilişkin alt ve üst sınırları gösterilmiş oran ya da tutar gibi sayısal belirlemelere mahsus bir yapı teşkil etmektedir⁶².

Anayasa ile Cumhurbaşkanı'na verilen düzenleme yapma yetkisi vergilerin konulması ve kaldırılmasını kapsamamakta, vergilerde değişiklik yapma noktasında da söz konusu yetki ancak belirtilen konularda ve ilgili kanunda belirlenen sınırlar içinde kalmak suretiyle kullanılabilir⁶³. Bu bağlamda Cumhurbaşkanı'na verilen yetkinin, bu yetki kapsamında yer alan müesseseleri kanunilik ilkesi ve bu ilkenin beraberinde getirdiği diğer ilke ve uygulamaların kapsamından tamamıyla çıkardığı anlayışı gerçeklik değeri taşımamaktadır. Söz konusu yetki, çerçevesi anayasa ile belirlenmiş *sınırlı* bir istisna olup kanunilik ilkesinin yumuşatılması olarak nitelendirilmektedir⁶⁴. Zira yetkinin çerçevesinin yine kanun ile belirlenmiş olması ve Cumhurbaşkanı'nın söz konusu yetkiyi kanunun gösterdiği sınırlar içinde kullanabil-

⁶⁰ AYM Kararı, Esas No: 1967/47, Karar No: 1969/9, 30.01.1969, AYM Kararları Dergisi, S. 8, https://www.anayasa.gov.tr/media/4927/kd_08.pdf Erişim Tarihi: 06.05.2024, s. 49.; Ömer Faruk Batirel, “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye,” *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 10, S. 20(Güz 2011): 20, 21.; Göker, “Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine,” 1036.

⁶¹ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 134, 141, 142.; Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 57.; Selim Kaneti, *Vergi Hukuku* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1986/1987), 34.; Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 100.; Yusuf Karakoç, *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2017), 134.; Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 59, S. 4(2010): 775, 776.; Eda Özdiğer Küçük, “Vergi Muafiyet ve İstisnaları Bakımından Yasa Koyucunun Takdir Yetkisinin Sınırları,” içinde *Prof. Dr. İsmail Türk'e Armağan*, ed. Tuncer Bulutay, Selim Soydemir, Dilek Özkök Çubukçu (Ankara: Mülkiyeliler Birliği Yayınları, 2013), 610.

⁶² Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 185, 186.; Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri,” 171, 172.; Üstün, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler,” 268, 269.; Karakoç, *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, 138, 139.

⁶³ Üstün, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler,” 268.; Bünyamin Gürpınar ve Fazlı Yıldız, “Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi,” içinde *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan - Cilt II* (Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009), 869.

⁶⁴ Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar ve Ömercioğlu, *Vergi Hukuku*, 15.

me zarureti varlığını sürdürmektedir⁶⁵. Bunun neticesinde Cumhurbaşkanı'na verilen yetkinin, bu yetki kapsamında yer alan müesseseler için *genel tebliğ gibi diğer düzenleyici işlemlerde* vergilerin kanuniliği ilkesi ve beraberinde getirdiği kıyas yasağı gibi ilkelerin tesirini zayıflatarak biçimde yorumlanmaması gerekmektedir⁶⁶. İdareye düzenleme yapma yetkisinin verildiği alanlarda kanunilik ilkesinin kapsamı zayıflamadan ziyade değişiklik göstermekte, bu alanda idarenin kanuniliği ilkesinin etkisi de devreye girmektedir. Hatta vergilendirmeye ilişkin alanlarda idarenin üzerinde daima var olan idarenin kanuniliği ilkesinin yanında vergilerin kanuniliği ilkesinin sonuçlarıyla birlikte etkisini sürdürdüğünden söz etmek mümkündür⁶⁷.

II. İDARENİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Vergilerin kanuniliği ilkesi ile hedeflenen hukuki güvenlik; belirlilik, öngörülebilirlik ve güvenin korunması hususlarının idarenin işlemlerinde de korunması ile sağlanmaktadır⁶⁸. Bu doğrultuda Anayasa'nın Türkiye Cumhuriyeti'nin hukuk devleti olduğunu belirten 2'nci maddesi, yürütme yetkisi ve görevini betimleyen 8'inci maddesi⁶⁹ ile idarenin bütünlüğü ve kamu tüzelkişiliğini ortaya koyan 123'üncü maddesi de Türk Hukukunda idarenin kanuniliği ilkesinin anayasal dayanaklarını teşkil etmektedir⁷⁰. İdarenin kanuniliği ilkesine göre; kanun, idarenin faaliyette bulunmasının şartını ve işlemlerin kanuna aykırı olmaması gerektiği noktasında sınırını oluşturmaktadır⁷¹. Bu doğrultuda idarenin kuruluşunun ve eylemlerinin kanuna dayanması gerekliliğini öngören⁷² idarenin kanuniliği ilkesinin dört boyutundan bahsedilebilmektedir.

İlk olarak *kanuna saygı ilkesi* gereğince idare, görevlerini yerine getirirken kanunlara uygun davranmakla yükümlüdür⁷³. İdarenin kuruluş ve teşkilatlan-

⁶⁵ Benzer bir şekilde Gerçek, Anayasa'nın 73/4 hükmü ile verilen yetkiyi *sınırlı ve şartlı* bir yetki olarak tanımlamaktadır.; Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi* (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006), 98.

⁶⁶ Yılmaz Furtuna, "Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri," 442.; Bu gereklilik karşısında, söz konusu yetkinin varlığının hukuk devleti ilkesi, vergilendirmede kanunilik, istikrar ve belirlilik ilkelerini zedeleyen bir yetki olduğuna dair bkz.; Gerçek ve Bakar, "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi," 23-25.; Batirel, "Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi," 20, 24, 25.

⁶⁷ Emre Akbulut, *Türk İdare Hukukunda Kanunî İdare İlkesi* (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul), 131.

⁶⁸ Taylar, Gök, Demirbaş Aksüt ve Artun, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi*, 71.

⁶⁹ "Anayasa Madde 8: Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir."

⁷⁰ Metin Günday, *İdare Hukuku* (Ankara: İmaj Yayınevi, 2017), 42.

⁷¹ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri* (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018), 71.

⁷² Akbulut, *Türk İdare Hukukunda Kanunî İdare İlkesi*, 17.

⁷³ Tahsin Bekir Balta, *İdare Hukuku I - Genel Konular* (Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1970), 127.; Yahya Kazım Zabunoğlu, *İdare Hukuku Cilt 1* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2012), 90.; Günday, *İdare Hukuku*, 43.

masında asli yetkinin yasama organına ait olduğuna ilişkin kural ise bu ilkenin ikinci boyutunu oluşturmaktadır⁷⁴. Buna göre, yasama organı dışındaki organlar idare kuramamakta ve bu idareye yetki verememektedir⁷⁵. Üçüncü olarak da *kanuni dayanak ilkesi* gereğince idarenin belli konularda faaliyette bulunabilmek için kanuni bir yetkiye sahip olması gerekmektedir⁷⁶. Kanuni yetki gerektiren bu konular Anayasa'ya bakılarak belirlenmektedir⁷⁷. Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereğince vergilendirme de kanunla belirtilmesi zorunlu olan konulardan birini teşkil etmektedir⁷⁸. Dördüncü boyut ise idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğu denetiminin yargı mercilerince yapılabilmesi gerekliliğidir⁷⁹.

İdarenin düzenleyici işlemlerinde de idarenin kanuniliği ilkesi etkisini devam ettirmektedir. Bu bağlamda gerek Anayasa'da öngörülmüş Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile yönetmeliklerin, gerekse de bunların dışında kalan genel tebliğ, tebliğ, genelge vb. gibi adsız düzenleyici işlemlerin, normlar hiyerarşisine uygun bir biçimde çıkarılması; doğal olarak da Anayasa ve kanunlara aykırı olmaması gerekmektedir⁸⁰. Hâlihazırda da adsız düzenleyici işlemlere ilişkin tartışmalarda varılan sonuç, bu düzenleyici işlemlerin bir kanuna dayanmak ve kanuna aykırı olmamak şartıyla yürütme organınca çıkarılabileceğine yönelmektedir⁸¹. Anayasa Mahkemesi'nin adsız düzenleyici işlemlerin geçerliliğine ilişkin "*Yürütme organının bunun dışında ve kanunun emrine uyararak ve kanuna aykırı olmamak şartıyla umuma şamil nitelikte hukukî tasarruflarda bulunması idare hukuku esaslarına da uygundur.*" yönündeki içtihadı da bu görüşü desteklemektedir⁸².

⁷⁴ Günday, *İdare Hukuku*, 43.

⁷⁵ Zabunoğlu, *İdare Hukuku*, 90.; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 123'üncü maddesinde 21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile, kamu tüzel kişiliğinin kanunun yanı sıra Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile de kurulabileceği düzenlenmiştir. Söz konusu değişiklik ile idarenin kuruluş ve teşkilatlanmasına ilişkin yetki yürütme ile de paylaşılmış olmaktadır.

⁷⁶ Balta, *İdare Hukuku*, 127.

⁷⁷ Zabunoğlu, *İdare Hukuku*, 91.

⁷⁸ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 145.

⁷⁹ Aliefendioğlu, "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları," 81.

⁸⁰ Sayılan düzenleyici işlemlerin Anayasa'ya ve kanuna aykırı olmaması gerekliliğinin yanı sıra Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin dışında kalanların idarenin kanuniliği ilkesi gereğince kanuna dayanması gerekliliği de bulunmaktadır. Ancak Anayasa'nın m. 104/17 hükmü uyarınca olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile m. 119/5 hükmü uyarınca olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde yetkinin kaynağının doğrudan Anayasa olması nedeniyle *kanuna dayanma* zarureti bulunmamaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz.; Gözler ve Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, s. 73.; Bununla birlikte olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri için Anayasa'nın m. 104/17 hükmünde yer alan "*Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.*" ifadelerinin etkisini de göz ardı etmemek gerekmektedir.

⁸¹ Gözler ve Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, 412.

⁸² AYM Kararı, Esas No. 1963/4, Karar No 1963/71, 28.03.1963.

Bütün idare organlarına yönelen idarenin kanuniliği ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olmamakla birlikte vergi idaresi uygulamalarının kanuna dayanması gerekliliği noktasında vergilerin kanuniliği ilkesinin yanında önemli bir dayanak teşkil etmektedir. Vergilendirme sürecinde verginin tarh ve tahsili işlemlerinin vergi kanunlarına uygun olarak yapılması ve vergilendirmeye ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından sıklıkla başvurulmuş düzenleyici idari işlemlerin⁸³ kanunlara uygun olarak çıkarılması idarenin kanuniliği ilkesinin gereğinin yerine getirilmesidir⁸⁴. Ancak *ilerleyen konularda da görüleceği üzere*, uygulamada bu düzenleyici işlemler çoğunlukla açıklayıcı, yol gösterici veya kanunun gösterdiği sınırlar içinde belirleyici olmaktan ziyade değiştirici bir yapıya sahip olmaktadır⁸⁵.

III. YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTISNA

A. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar vergisi, devletin ekonomik kalkınma hedefini gerçekleştirme adına birtakım teşvikler sunabilme yönünün aktif olarak kullanılabildiği bir yapı teşkil etmektedir⁸⁶. Bunun yansıması olarak kurumlar vergisinde indirim, istisna, muafiyet ve indirimli oran gibi birçok vergilendirme aracı ekonomik saikler ile öngörülmektedir⁸⁷.

Türkiye’de gayrisafi yurt içi hasılanın % 5 ila % 6’lık bir kısmını oluşturan⁸⁸ ve iki milyona yakın bireyin istihdam edildiği⁸⁹ inşaat sektörü de söz konusu teş-

⁸³ Ümit Süleyman Üstün, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14, S. 1 (2006): 220.; Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 24.

⁸⁴ Turan Güneş, *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri* (Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1965), 198.; Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları,” 81.; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 15.; Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler,” 779.; Göker, “Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı’na Verilen ‘Usul ve Esasları’ Düzenleme Yetkisinin,” 65, 66.; Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, 23.; Mustafa Gürhan Acar, “Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti ve Mükellef ile İdare Bakımından Bağlayıcılığı,” *Vergi Dünyası* 2001, S. 242 (Ekim 2001): 122-126.; Bekir Baykara, “Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri,” *Vergi Dünyası* 2001, S. 242 (Ekim 2001): 25-45.

⁸⁵ Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri,” 172.; Saban, *Vergi Hukuku*, 66.

⁸⁶ Nihat Edizdoğan ve Ali Çelikkaya, *Vergilerin Ekonomik Analizi* (Bursa: Dora Basım 2010), 153.

⁸⁷ Kurumlar vergisi harcamaları toplam tutarı, kurumlar vergisi toplam tahsilatına oranının %56,8’e denk geleceği tahmin edilmektedir.; “2023 Yılı Vergi Harcamaları Raporu,” Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim Tarihi: Mayıs 6, 2024, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/Vergi_Harcamaları_Raporu/Vergi_Harcamaları_Raporu_2023.pdf, 287.

⁸⁸ “Yıllık Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, 2022, 31 Ağustos 2023,” TÜİK, Erişim Tarihi: Nisan 27, 2024, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yillik-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2022-49742>; “Yıllık Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, 2021, 31 Ağustos 2022,” TÜİK, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yillik-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2021-45834>; “Yıllık Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, 2020, 01 Eylül 2021,” TÜİK, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yillik-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2020-37184>.

⁸⁹ “İşgücü İstatistikleri, 2023, 25 Mart 2024,” TÜİK, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isigucu-Istatistikleri-2023-53521>; “İşgücü İstatistikleri, 2022, 23 Mart

viklerin yöneldiği alanlardan birini teşkil etmektedir. Özellikle Türk müteahhitlik firmalarının 1970’li yıllarda yurt dışında almaya başladığı inşaat işlerinin⁹⁰ günümüze kadar gelen süreçte uluslararası pazarda artan rekabet gücü⁹¹ ile ödemeler dengesine önemli katkı sağladığı⁹² görüşü, inşaat firmalarının yurt dışı işlerinin çeşitli teşvikler ile desteklenmesinde etkili olmaktadır.

Bu doğrultuda Kurumlar Vergisi Kanunu’nun istisnalar başlıklı 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (h) bendinde “Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.” hükmü yer almaktadır. Bu bölümde de ilgili istisna düzenlemesine ilişkin kanun hükmü ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan açıklamalara değinilecek ve bu düzenlemeler vergilerin kanuniliği ilkesi bağlamında ele alınacaktır.

B. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU’NDA YURT DIŞINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERE İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASI

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesi kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançları düzenlemektedir. Bu istisnalar, kurumların ilişkili oldukları diğer kurumlardaki payları nedeniyle tekrar vergilendirilmesini önlemek ya da ekonomik ve sosyal hedeflere yönelen teşvik politikalarını gerçekleştirmek amaçlarına yönelmektedir. Maddenin 1’inci fıkrasının (h) bendinde yer alan hüküm de bu ekonomik teşviklerden biri olarak yurt dışında gerçekleştirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesini konu edinmektedir.

Türk müteahhitlik firmalarının yurt dışındaki rekabet gücünü artırma amacı taşıyan bu istisna, mükellef kurumların yurt dışında gerçekleştirdiği inşaat ve inşaat sektörü ile ilişkili işlerini vergilendirme dışında tutarak maliyetlerini düşürmeyi hedeflemektedir. Bu hüküm kapsamında inşaat faaliyeti arsa ya da arazi üzerinde malzeme ve emek kullanarak yapı oluşturma⁹³; onarım faaliyeti bir yapının bozulmuş ya da yıpranmış yerlerini yeniden yapma⁹⁴; montaj faaliyeti ise

2023,” TÜİK, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-2022-49390>; “İşgücü İstatistikleri, 2021, 23 Mart 2022,” TÜİK, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-2021-45645>.

⁹⁰ “Türk Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri (1972-2021), Şubat 2022,” Türkiye Müteahhitler Birliği, Erişim Tarihi: Nisan 18, 2024, <https://www.tmb.org.tr/files/doc/1626084864949-ydmh-tr.pdf>. 5, 6.

⁹¹ Kurtar Tanyılmaz ve Murat Karahan, “Kalkınma ve İnşaat Sektörü: Türkiye Örneği,” *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 3, S. 1(2021): 64- 66.

⁹² Mehmet Şenlik, *Açıklamalı-Örnekli İnşaat Muhasebesi* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 725.; İnşaat sektörünün yurt dışında gerçekleşen faaliyetler neticesinde ödemeler dengesine sağladığı katkının karşısında inşaat sektörünün girdi malzemelerinin ithalatı dış ticaret dengesi üzerinde olumsuz etkiler yarattığına ilişkin olarak bkz.; Tanyılmaz ve Karahan, “Kalkınma ve İnşaat Sektörü,” 63.

⁹³ Mehmet Şenlik, *İnşaat Muhasebesi*, 31, 32.

⁹⁴ “Güncel Türkçe Sözlük,” Türk Dil Kurumu Sözlükleri, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024, <https://sozluk.gov.tr/>.

üretilebilir parça, malzeme ve cihazları bir araya getirip birleştirme ve kullanıma hazır hale getirme⁹⁵ anlamına gelmektedir. Kanun hükmünde yer alan teknik hizmetler ise inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı, proje hazırlanması gibi işleri ifade etmektedir.

Söz konusu istisnadan yararlanabilen kazançların taşınması gereken ilk özellik bu kazançların sağlandığı inşaat, onarım, montaj işi ya da teknik hizmet faaliyetinin yurt dışında gerçekleştirilmesidir. Bu bağlamda mükellef kurumların Türkiye içinde gerçekleştirdiği inşaat, onarım, montaj ve teknik işlerden elde ettiği kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Kanun'un gerekçesi yurt dışında gerçekleştirilen inşaat, onarım, montaj ve teknik işlerden elde edilen kazançların *"herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna"* edildiğini⁹⁶ belirtmek ile birlikte *"yurt dışında yapılan"* ibaresinin yine gerekçe ve Genel Tebliğ'de farklı bir uygulamayı beraberinde getirdiği gözlemlenebilmektedir. Genel Tebliğ'de yer alan açıklamalar aşağıda ele alınacak olup gerekçede bu hususta yapılan açıklamalara değinilecek olursa, gerekçe uygulamada inşaat, onarım ve montaj işlerinin niteliği gereği yurt dışında gerçekleştirilebilmesi için burada bir iş yeri bulunması gerektiğini; bunun karşısında istisnanın kapsamına giren *teknik hizmetlerin* Türkiye'den gerçekleştirilebilmesinin mümkün olduğunu belirtmektedir. Bu husus gerekçede *"Uygulamada, inşaat, onarma ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı "teknik hizmetlerin" yurt dışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir."* ifadeleri ile açıklanmaktadır. Bunun sonucu olarak da gerekçede teknik hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, mükellef kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işinin olması ya da kurumun yurt dışında bir iş yeri veya daimi temsilcisinin olması gerekliliği ortaya konulmaktadır. Bu iki gerekliliğin de sağlanmadığı teknik hizmetler ise ihracat olarak değerlendirilmekte ve istisna uygulamasının dışında kalmaktadır.

Bu noktada, Genel Tebliğ'de yer alan açıklamalar bağlamında sıklıkla zikredilecek olan, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlara ilişkin istisnayı düzenleyen Kurumlar Vergi-

⁹⁵ "Güncel Türkçe Sözlük," Türk Dil Kurumu Sözlükleri, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024, <https://sozluk.gov.tr/>.

⁹⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Gerekçesi, Dönem: 22, Yasama Yılı: 4, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu S. Sayısı: 1192.

si Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (g) bendine değinmekte fayda bulunmaktadır. Bu hükümde, mükellef kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ve “1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması, 2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,” şartlarını taşıyan kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu düzenlenmektedir. Aynı hükümde yer alan “3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.” ifadeleri ile, sayılan finansman faaliyetleri için vergi yükü oranının farklılaştırıldığı da görülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (g) bendinde yer alan, “Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri” ve birtakım şartları taşıyan kazançlarına ilişkin istisna düzenlemesinde açıkça yer alan yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik koşulu (h) bendinin lafzında açıkça anılmamakta, bu durum ilgili faaliyetlerin “yurt dışında yapılması” ifadesi ile karşılık bulmaktadır. Bununla birlikte gerekçede yapılan açıklama; inşaat, onarım ve montaj işlerinde bu işlerin doğası gereği yurt dışında bir iş yerinin oluştuğuna yönelmektedir. Bu izahat özünde, Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” şeklinde gerçekleştirilen iş yeri tanımı ile uyumaktadır. Zira tanımda inşaat şantiyeleri doğrudan iş yeri olarak gösterilmekte; ticari faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerin de iş yeri olduğu belirtilmektedir⁹⁷. Bu yönde yurt dışında gerçekleştirilen inşaat faaliyeti için bu şantiye iş yeri olacakken yurt dışında inşaat faaliyeti ile bağlantılı onarım ve montaj işlerinin de bu yapılarda sürdürüleceği düşünüldüğünde bu faaliyetler için yurt dışında bir iş yerinin olduğundan bahsetmek mümkün görünmektedir. Bununla birlikte gerekçede de örnek olarak gösterilen *proje hazırlama* gibi inşaat, onarım ve montaj hizmetleri ile ilişkili teknik hizmetlerin Türkiye'de gerçekleştirilmesi teknik olarak mümkün olmaktadır. Bu nedenle ilgili hizmetlerin istisnanın kapsamı içinde değerlendirilebilmesi için gerekçe- de teknik hizmetlerin yurt dışında hâlihazırda sürdürülen inşaat ve onarım işinin

⁹⁷ Cihat Öner, *Vergi Hukukunda İşyeri* (Ankara: İmaj Yayınevi, 2016), 40, 41.

olması ya da yurt dışında ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilcilik bulundurulması gerekliliği üzerinde durulmuştur⁹⁸.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisnadan yararlanabilen kazançların taşınması gereken ikinci özellik de bu kazançların Türkiye'de kesin sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir. Genel sonuç hesaplarına intikal ettirmek ilgili kazancın, işletmenin bir dönemde elde ettiği kazançlar ile bu kazançları elde etmek için katlandığı giderleri gösteren tabloları ifade eden⁹⁹ gelir ve gider hesaplarına kaydedilmesini ifade etmektedir.

Hükümde yer alan istisnadan yararlanmak için mükellef kurumun yurt dışında gerçekleştirdiği inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik işlerden elde ettiği kazancını sonuç hesaplarına kaydetmesi yeterli görülmekte; diğer birtakım indirim ve istisnalarda olduğu gibi bu kazancın Türkiye'ye getirilmiş olması şartı aranmamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisnadan ayrıldığı bu nokta, incelemeye konu olan istisna için gerekçede de belirtildiği üzere "*herhangi bir koşula bağlanmaksızın*" öngörülmüş olma yönünün altını çizmektedir. Bu iki istisna hükmü arasında kurulan, *ilerleyen konularda görülecek*, bağlantılarda *kıyas yasağının* yanı sıra kanun koyucunun (h) bendinde yer alan düzenlemeye ilişkin birden fazla biçimde ortaya koyduğu *koşulsuzluk* kastının dikkate alınması için bu farklılıklar büyük önem arz etmektedir. Bu husus, aşağıda Genel Tebliğ'de istisnaya yönelik açıklamalara değinilmesinin ardından Kanun'da yer almayan şartların Genel Tebliğ ile öngörülmesine ilişkin değerlendirmeler için de bir veri oluşturmaktadır.

C. 1 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ HÜKÜMLERİNDE İSTISNA UYGULAMASI

1. Genel Açıklama

Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi uygulamasına açıklık kazandırılması için ya da vergi kanunlarına Hazine ve Maliye Bakanlığına belirli hususlarda belirleme yetkisinin verilmesi hallerinde bu belirlemeleri gerçekleştirmek adına genel tebliğ çıkarabilmektedir¹⁰⁰. Adsız düzenleyici işlemler arasında yer alan bu genel tebliğler, kaynak gücü bakımından iki ayrı grupta toplanmaktadır¹⁰¹. Vergi kanunlarında Ha-

⁹⁸ Gerekçede, istisna kapsamına girecek teknik hizmetlere ilişkin yapılan açıklamada, *sebebi açıklanmayan bir biçimde*, yurt dışında devam eden inşaat ve onarım işlerinin varlığı halinde teknik hizmetlerin istisna kapsamında olacağı belirtilirken montaj hizmetlerinin varlığı hali dışarıda bırakılmıştır.

⁹⁹ Yurdakul Çaldağ ve Yıldız Ayanoğlu, *Genel Muhasebe* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2017), 23.; Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2007), 565 vd.

¹⁰⁰ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 24.; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 19.; Saraçoğlu, Pürsünlerli Çakar ve Ömercioğlu, *Vergi Hukuku*, 24, 25.

¹⁰¹ Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar*, 35.

zine ve Maliye Bakanlığına verilen belirleme yetkisinin kullanıldığı genel tebliğler birinci grup genel tebliğler; Maliye Bakanlığının kendi bünyesinde vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik açıklayıcı ve yorumlayıcı nitelikte yayınladığı genel tebliğler de ikinci grup genel tebliğler olarak adlandırılmaktadır¹⁰². Öğretide birinci grup genel tebliğler düzenleyici ya da uygulama genel tebliğleri; ikinci grup genel tebliğler de yorumlayıcı ya da açıklayıcı genel tebliğler olarak anılmaktadır¹⁰³.

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde amacı “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olarak gösterilen vergi incelemesi için Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinin 5'inci bendinde bu incelemeyi yapanların “*Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.*” esasına uyması gerekliliği düzenlenmektedir¹⁰⁴. İlgili düzenleme ile sirküler ve niteliği fark etmeksizin genel tebliğler, vergi uygulamasında vergi idaresinin yanında mükellefler bakımından da etkisi yadsınamayan referanslar haline gelmiştir¹⁰⁵. Bu bağlamda, verginin ana öğelerinde değiştirici ya da dönüştürücü etkilerde bulunmadan, şekli ayrıntılara ilişkin nesnel düzenlemeler getirmesi beklenen¹⁰⁶ genel tebliğlerin vergilerin kanuniliği ve idarenin kanuniliği ilkelerine uygunluğu büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisna hükmüne ilişkin Genel Tebliğ'de yer alan düzenlemelerin incelenmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 2'nci fıkrası, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen, 5'inci maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisini ortaya koymaktadır. Bu yetki doğrultusunda, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği¹⁰⁷ “**5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna**” başlığı altında ilgili istisnanın uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer

¹⁰² Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar*, 35.

¹⁰³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku*, 42.; Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010), 50-54.; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2017), 92, 93.; Genel tebliğlerin ayırımına ve vergi yargısı karşısındaki konumlarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.; Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar*, 35, 36.; Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, 108-112.; Cenker Göker, “Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen “Usul ve Esasları” Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi,” *Vergi Sorunları Dergisi* 2013, S. 299 (Ağustos 2013): 62, 63.; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 93.

¹⁰⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 20.; 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un (RG. 01.08.2010 - 27659) ile getirilen bu hükmün devamında “Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.” düzenlemesi de yer almaktadır.

¹⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 20.

¹⁰⁶ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 188.

¹⁰⁷ RG. 03.04.2007, 26482.

vermektedir. Genel Tebliğ’de, *aşağıda değinilecek özellikli hususların yanı sıra, teknik hizmet örnekleri sayılmakta, genel sonuç hesaplarına intikale ilişkin özel durumlar ele alınmaktadır.*

Genel Tebliğ, Kanun’da teknik hizmetler gibi şemsiye bir kavram altında gösterilen ve gerekçede “*proje hazırlama*” olarak bir örneği sunulan bu hizmetleri; “*inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetler*” olarak açıklamakta ve örneklendirmektedir¹⁰⁸. Böylelikle Tebliğ’de teknik hizmetlerin “*inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili*” olduğunun üstünde durulmakta ve uygulamada sıklıkla karşılaşılan teknik hizmetler sayılmaktadır.

Genel Tebliğ’in genel sonuç hesaplarına intikale ilişkin açıklamalarında da, *yukarıda değinildiği gibi, istisnadan yararlanılabilmesi için bu kazançların Türkiye’ye nakledilmesine gerek olmadığı üzerinde durulmaktadır.* Bununla birlikte, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına geçirilmesi gereken son tarih, yabancı paralar için dikkate alınacak kur gibi hususlara ilişkin açıklamalarda bulunulmaktadır. Bunların yanı sıra Genel Tebliğ, merkez ve şube arasındaki cari hesapların değerlemesi; geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizatın Türkiye’ye ithali halinde değerlendirme; yurt dışında yapılan inşaat işlerine Türkiye’deki merkez genel giderlerinden pay verilmesi haline ve kazançların Türkiye’ye getirilmesi halinde ortaya çıkabilecek kur farkları gibi *uygulamaya yönelik usul ve esaslara ilişkin düzenlemeler de barındırmaktadır.*

Genel Tebliğ’de de Kanun’un gerekçesi ile paralel bir şekilde, yurt dışında gerçekleştirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançların *hiçbir şarta bağlanmaksızın* kurumlar vergisinden istisna edildiği belirtilmektedir. Bununla birlikte Genel Tebliğ’in izleyen hükümlerinde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (g) bendinde yer alan ve kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcilikleri aracılığıyla elde ederek Türkiye’ye transfer ettikleri kazançlarına yönelik istisna düzenlemesine atıfta bulunulmaktadır. Her ne kadar Genel Tebliğ’de Kanun’un 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisna uygulamasının herhangi bir koşula bağlanmaksızın öngörüldüğü belirtilmişse de (g) bendinde yer alan istisna düzenlemesine yapılan bu göndermeler (h) bendi uygulaması için birtakım şart ve sınırlamaları beraberinde getirmektedir. Bu sınırlamalar, Genel Tebliğ’de yer alan açıklamalarda öncelikle Kanun’un lafzında açıkça yer almamasına rağmen yurt dışında iş yeri ve daimi temsilcilik, ardından da yurt dışında vergilendirilmiş olmak şartlarında yoğunlaşmaktadır.

¹⁰⁸ 6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6.maddesiyle eklenen paragraf

2. Yurt Dışında İş Yeri ve Daimi Temsilcilik Şartı

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlığının 3'üncü paragrafında, *Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının g bendine yapılan atıf ile*, yurt dışında gerçekleştirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların istisna edilmesi, bu işlerin yurt dışında bulunulan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılmasına bağlanmaktadır¹⁰⁹. Kanun hükmünün lafzında açıkça yer almayan ancak yurt dışında yapılma ibaresi ile ilişkilendirilebilecek bu şart teknik hizmetler yönünden, Genel Tebliğ'in aynı başlığının altındaki 5'inci ve 6'ncı paragraflarında gerekçe ile paralel ifadeler ile ortaya konulmaktadır.

Gerekçeye ilişkin kısımda açıklandığı üzere Genel Tebliğ'de de yurt dışında sunulan inşaat, onarma ve montaj işlerinin aktif olarak yurt dışında bir iş yerinde gerçekleşmesi eşyanın doğası gereği olarak nitelendirilmektedir. Böylelikle Tebliğ'in ilgili başlığının 3'üncü paragrafında aranan "yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik" *koşulu*, yurt dışında yapılan inşaat, onarım ve montaj işleri için burada iş yerinin oluştuğu tespitiyle kendiliğinden sağlanmaktadır. Ancak Genel Tebliğ'de örneklendirilen teknik hizmetlerden planlama, ihale dosyası hazırlama, projelendirme ve danışmanlık gibi işlerin doğası gerekçede ve Tebliğ'de de değinildiği üzere, bu hizmetlerin yurt dışında bir iş yerinde gerçekleşmesi zarureti içermemektedir. Hâl böyle iken teknik hizmetler bakımından ortaya çıkan bu farklılık, istisnanın ruhu ile uyumlu bir şekilde değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Bu bağlamda teknik hizmetlerin istisnadan yararlanabilmesi için yurt dışında sunulan bir inşaat ve onarma işi ile bağlantılı teknik hizmet olması ya da bu hizmetlerin yurt dışında ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla sunulması aranmaktadır. Yurt dışında yapılan bir inşaat ve onarma işinin varlığı halinde bu işler ile ilgili olan teknik hizmetler ister yurt içinde ister yurt dışında gerçekleştirilsin, bu işlerden elde edilen kazanç istisnaya konu edilebilmektedir¹¹⁰. Yurt dışında devam eden bu işlerden birinin olmadığı durumlarda da yurt dışında bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılan teknik hizmetler söz konusu istisnanın kapsamında değerlendirilmektedir. Bu iki şarttan herhangi birini sağlamayan teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) hükmünde yer alan istisna uygulamasından faydalanamamaktadır.

¹⁰⁹ Gerekçede inşaat, onarma ve montaj işlerinin doğası gereği yurt dışında bir iş yeri dâhilinde gerçekleştirildiği *tespiti* Genel Tebliğ'de de tekrar edilmekle birlikte, Genel Tebliğ bu hususu (g) bendi ile ilişki kurarak "**Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların** (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir." ifadeleri ile açıklamıştır.

¹¹⁰ Genel Tebliğ'de de gerekçedekine paralel bir biçimde montaj hizmetleri kapsam dışında bırakılmıştır.

Söz konusu işlerin yapısı itibarıyla beraberinde getirdiği iş yeri ve daimi temsilciliğe ilişkin farklılık, teknik hizmetler gibi geniş bir faaliyet kümesini içine alan bir istisna uygulamasının sınırlarının belirlenmesi bakımından büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda Kanun'un gerekçesinde de değinilen bu sınırlamanın Genel Tebliğ'de de uygulamaya yönelik birtakım ayrıntılar ile birlikte ele alınması tabii görülmektedir. Bununla birlikte, ilgili şartın Kanun'un lafzında da açıkça yer almasının kanunilik ilkesi, vergilendirmede belirlilik ilkesi ve bu ilkelerin zaruri kıldığı vergi kanunu yapım tekniğine daha uygun düşeceğini belirtmek gerekmektedir.

Bu durumun yarattığı sakıncalar, vergi idaresinin iş yeri veya daimi temsilcilik şartını gerekçe ve Genel Tebliğ düzenlemelerinin dışına taşınması ile de gözlemlenebilmektedir. Gerekçede ve Genel Tebliğ'de inşaat, onarma ve montaj işlerinde işin yapısı gereği yurt dışında iş yeri oluştuğuna ilişkin tespit karşısında vergi idaresi uygulamasında iş yeri ve daimi temsilcilik şartını bu istisnanın uygulamasında yerine getirilmesi gereken öncül bir şart olarak dikkate almaktadır. Vergi idaresi uygulamada (g) bendine yaptığı kıyas ile özellikle gerekçenin Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde yer alan iş yeri tanımı ile örtüşen bu yaklaşımını aşarak istisnanın kapsamını daraltacak bir öncül şart haline getirmektedir. Vergi idaresi özelgelerinde, mükelleflerin yurt dışında gerçekleştirdiği birtakım inşaat, onarım ve montaj hizmetlerinden elde edilen kazançlarının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendinde düzenlenen istisna kapsamında olup olmadığına yönelik görüş taleplerine bu kazançların yurt dışında bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla edinilmesi halinde istisna kapsamında olacağı yönünde cevap vermektedir¹¹¹. Kanun hükmünde yalnızca yurt dışında yapma ibaresi yer almasına ve sayılan işlerin yurt dışında yapılması halinde yurt dışında bir iş yerinin var olduğuna ilişkin kabule rağmen vergi idaresinin bu yaklaşımı, bu özelgelerde ve dolayısıyla uygulamalarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki iş yeri tanımını ön plana çıkarması ile sonuçlanmaktadır. Vergi idaresi ilgili kazançların istisna kapsamında olabilmesi için yurt dışında bir iş yeri olup olmadığına ilişkin araştırmasını, mükelleflerin söz konusu işleri gerçekleştirdiği ülkeler ile imzalanan çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarındaki iş yeri şartı hükümlerine dayanarak gerçekleştirmektedir¹¹². Bu değerlendirmenin neticesinde de anlaşmanın bir iş yerinin varlığı için Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesindeki düzenlemeyi aşan koşullar öngörmesi

¹¹¹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 93767041-125[5/h-2014/2]-120 Sayılı, 18.07.2014 Tarihli Özelge.; Benzer biçimde birtakım özelgelerde yurt dışında bir iş yeri veya daimi temsilcilik şartı montaj işleri için de aranmıştır.; T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1346 Sayılı, 19.08.2011 Tarihli Özelge.; T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 93767041-125[5/h-2014/21]-17 Sayılı, 16.03.2016 Tarihli Özelge.

¹¹² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[5-2015/98]-16298 Sayılı, 26.02.2016 Tarihli Özelge.

halinde mükelleflerin istisnadan faydalanma imkânı Kanun'da öngörülmemiş bir koşul ile kısıtlanmaktadır¹¹³. Türkiye'nin tarafı olduğu çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında inşaat faaliyetleri için iş yerinin oluşması 6 ay ya da 1 yıl gibi sürelerle tabi tutulduğundan¹¹⁴ kısıtlama çoğunlukla somut bir hâl almaktadır.

Özetlemek gerekirse, kanun hükmü inşaat, onarım ve montaj hizmetlerinin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için bu faaliyetlerin *yurt dışında yapılmasını* aramakta iken hemen bir önceki bentte yurt dışında bulunan iş yeri ve daimi temsilciler aracılığıyla yapılma şartını bu bent için saymamakta, yalnızca “yurt dışında yapılan” ibaresini kullanmaktadır. İlgili hükmün gerekçesinde de bu faaliyetlerden elde edilen kazançların *hiçbir şarta bağlanmaksızın* kurumlar vergisinden istisna edildiğinin belirtilmesi karşısında Genel Tebliğ'in Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (g) bendine ilişkin açıklamalarında (h) *bendi ile kurulan kıyas ilişkisi*, vergi idaresinin yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik şartını öncül bir şart olarak aramasına neden olmaktadır. Böylelikle Kanun'un lafzında öngörülmeleyen bir şart, gerekçe ve Genel Tebliğ'de yer alan açıklamalar ile faaliyetlerden biri olan teknik hizmetler için aranır hale gelmekte ancak uygulamada bu şart diğer faaliyetlere de sirayet edecek biçimde genişletilmektedir. Bu nedenle yukarıda da değinildiği üzere, yurt dışı iş yeri veya daimi temsilcilik hususuna ilişkin sınırların kanuni düzenlemede çizilmesi gerekliliği önem arz etmektedir.

3. Vergi Ödenmiş Olması Şartı

Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri No.lu Genel Tebliğ'in Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendine ilişkin açıklamalarında (g) bendine yaptığı göndermeler neticesinde ortaya çıkardığı şartlardan birini de “vergilendirilmiş olma” koşulu teşkil etmektedir. Bu durum, Genel Tebliğ'in ilgili başlığının 3'üncü paragrafında yer alan, istisnanın öngörülme nedenine ilişkin “*Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.*” açıklamaları ile ortaya konulmaktadır.

¹¹³ Bu koşula verilen önem, Gelir İdaresi Başkanlığının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının listesi, Türkçe metinleri, genel tebliğleri, temettüler üzerinden kaynak devlette alınacak vergi oranları gibi metin ve önemli bilgilerinin yer aldığı web sayfasında “İnşaat Faaliyetlerinde İşyeri Tespit Süreleri” başlığı altında bu sürelerin topluca bulunduğu bir belgenin bulunmasından da anlaşılabilir. Bilgi için bkz.; “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları,” Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim Tarihi: Nisan 27, 2024, <https://www.gib.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari>.

¹¹⁴ Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarından bu hükümlere örnek göstermek gerekirse; Türk müteahhitlerin en fazla iş yaptığı ülkeler arasında yer alan Cezayir için süre altı ay; Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Katar Cumhuriyeti, Kazakistan, Suudi Arabistan on iki ay; Rusya için ise on sekiz ay olarak belirlenmiştir.

Bu bağlamda Genel Tebliğ yurt dışında gerçekleştirilen diğer bütün faaliyetlerden ayrı olarak yapım işlerine ilişkin ticari faaliyetlerde, yurt dışında vergilendirilen kazancın, yurt içinde bir kere daha vergilendirilmesinin önüne geçmek amacıyla daha özel bir hüküm getirdiğini öne sürmektedir. Bu durumda, aynı maddenin (h) bendinde *açıkça* yurt dışındaki iş yeri ve daimi temsilcilikler tarafından elde edilen kazançların *birtakım şartları taşıması halinde* bir kere daha vergilendirilmesinin önüne geçmek üzere istisna tutulduğunun belirtilmesinin karşısında (g) bendinin de *kanuni düzenlemede bu yönde ifadeler yer almaksızın* aynı amacı taşıdığı; yalnızca yapım işleri için bu şartların daha hafif olduğu öne sürülmektedir.

Bu açıklama, Kanun'un lafzının bu yoruma açık olması halinde anlamlı olarak nitelendirilebilecektir. Ancak hükümde herhangi bir benzerlik kurulmamasına ve gerekçede (h) bendindeki istisnanın herhangi bir koşula bağlanmaksızın tanındığı belirtilmesine rağmen Genel Tebliğ'de (g) bendine idari düzeyde gerçekleştirilen kıyas faaliyeti ile hükmün lafzını aşan bir yorum yolu izlenmektedir. Yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik hususunda yukarıda değinilen tartışmalar teknik hizmetler hususunda bir noktaya kadar anlaşılır görülebilirken, vergilendirilmiş olma şartının hükümden ya da gerekçeden çıkarılması mümkün görülmemektedir.

Genel Tebliğ'in, (g) bendi ile (h) bendi arasında kurduğu benzerliği, ilgili kazançların elde edildikleri devlette en az % 15 oranında vergilendirme noktasında ayırtırması kıyasa engel olmak için yeterli bir fark teşkil etmemektedir. Uygulamada kurum kazançları üzerinden alınan vergilerde yasal vergi oranının % 0 olduğu çok az sayıda devlet bulunmaktadır¹¹⁵ ve dünya genelinde vergi oranı ortalaması % 23 civarında seyretmektedir¹¹⁶. Oranı önem arz etmeksizin vergi ödenmiş olması koşulu, sağlanması güç bir koşul arz etmemektedir. Bununla birlikte kanun koyucunun iradesi dışında böyle bir koşulun aranması, çok sayıda mükellefi istisna uygulamasının dışına taşımayacaksa da kanunilik ilkesine aykırı olması nedeniyle dışlanması gereken bir idari yorum teşkil etmektedir.

¹¹⁵ Anguilla, Bahamalar, Bermuda, Cayman Adaları, Turks ve Caicos Adaları gibi bölgelerde kurumlar vergisi sistemi bulunmamaktadır. Artan oranlı kurumlar vergisi ya da farklılaştırılmış oran uygulanan bazı devletlerde birtakım işletmeler için %0 oranının uygulandığı dilimler de yer almaktadır. Bunlara Belize, Man Adası, Jersey Adaları, Guernsey, Nijerya uygulamaları örnek olarak gösterilebilecektir. Ayrıntılı bilgi için bkz.; "Statutory Corporate Income Tax Rates," OECD, Erişim Tarihi: Mayıs 1, 2024, https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT.

¹¹⁶ 2022 yılında gerçekleştirilen hesaplamalarda; 180 ülkenin yasal kurumlar vergisi oranı ortalaması %23,37'dir. Gayri safi yurt içi hasıla ağırlıklı ortalama ise %25,43 oranına ulaşmaktadır.; Cristina Enache, "Corporate Tax Rates around the World 2022," Tax Foundation, 13.12.2022, Erişim Tarihi: Nisan 3, 2024, <https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2022/>; Dünya genelinde en güncel kurumlar vergisi oranları için bkz.; "Quick Charts- Corporate Income Tax (CIT) Rates 2024," pwc, Erişim Tarihi: Nisan 30, 2024, <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/corporate-income-tax-cit-rates>.

IV. İSTISNA DÜZENLEMESİNE İLİŞKİN GENEL TEBLİĞ HÜKÜMLERİNİN VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının yanında vergilendirmeye ilişkin esaslı unsurların da bu kanuni düzenleme içinde yer alması gerekliliğini ifade eden vergilerin kanuniliği ilkesi, idarenin düzenleyici işlemleri ile vergi uygulamasının kanuni düzenlemeye ters düşecek bir biçimde genişletilmesi ya da daraltılmasının önünde bir engel teşkil etmektedir. Bu bağlamda vergi kanunlarının bir vergi uygulamasına ilişkin ana esasları ortaya koyması gerekirken, idarenin düzenleyici işlemleri ancak ve ancak bu yönde bir yetkinin varlığı halinde ve bu yetkinin sınırları dâhilinde kullanılabilir¹¹⁷. Bunun dışında vergi idaresi ancak kanun hükümlerinin uygulamasına ilişkin teknik ayrıntıları vergi idaresi ve mükellefler için açıklayıcı bir görev üstlenebilmektedir. Kanunda öngörülmemiş ve vergi borcunu etkileyen şartların idarenin düzenleyici işlemleri ile aranması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bir uygulama yaratmaktadır¹¹⁸.

Çalışmanın ana konusunu teşkil eden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendinde yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazançla ilişkin istisna hükmüne ilişkin Genel Tebliğ'de yer alan açıklamaların bu örgü içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Kanun'da *"Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar"*ın kurumlar vergisinden istisna tutulacağı; hükmün gerekçesinde de bu istisna uygulamasının herhangi bir koşula bağlanmadığı belirtilmektedir. Bu düzenleme ve açıklamalara rağmen, Genel Tebliğ'de yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik ve yurt dışında vergilendirilmiş olma şartları ortaya konulmaktadır.

İstisnanın yurt dışında gerçekleştirilen faaliyetlere yönelmesi nedeniyle; planlama, ihale dosyası hazırlama, projelendirme ve danışmanlık gibi hizmetleri de barındıran teknik hizmetlerin yurt dışında gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti için özel bir belirleme kriteri aranması makul görülmektedir. Ancak bu kriterlerin, yurt dışında gerçekleştirilmesinin tek yöntemi bu işlerin yurt dışında bizzat yapılması olan inşaat ve onarım gibi faaliyetlere de sirayet ettirilerek genişletilmesi uygulamada çifte vergilendirmeyi önleme amaçlarının öngördüğü 'iş yeri'nin oluşup olmadığı gibi sorunları da beraberinde getirmektedir.

Genel Tebliğ'in, sayılan kazançların istisnaya tabi olmasını yurt dışında bu kazançlar üzerinden vergi ödemiş olma şartına bağlamasında ise yurt dışında iş

¹¹⁷ Ümit Süleyman Üstün, "Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi," *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, S. 1-2 (2011): 47.

¹¹⁸ D4.D., 20.12.2006, E.2006/2237, K.2006/3102; *"açıkça yetki verilmemiş bir konuda idarenin düzenleme yetkisi bulunduğundan söz edilemeyeceği, ayrıca yasada düzenlenmiş olan bir konuda idari düzenleyici işlemle yasadaki düzenlemeye ters düşen farklı bir uygulama getirilemeyeceği bunun verginin kanuniliği ilkesi ile de bağdaşmayacağı açıktır."*; Danıştay Dergisi, S. 115, Y. 37/2007, s. 171.; Üstün, "Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi," 44, 45.

yeri veya daimi temsilci şartındakine benzer bir bağlantı noktası bulunmamaktadır. Kanun'un lafzında vergi ödenmiş olması gerekliliğini ortaya koyan bu yorumla yol açabilecek herhangi bir ifade yer almamaktadır.

Bununla birlikte her iki koşulun da ortaya çıkmasına yol açan yorumlama yöntemi Genel Tebliğ'den anlaşılabilmektedir. Kanun'un aynı maddesinin hem yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik hem de yurt dışında vergilendirilmiş olma şartlarını öngören bir önceki bendi ile Genel Tebliğ'de yapılan kıyas, söz konusu şartların benzerlerinin bu hükme de taşınmasına neden olmaktadır.

Bu noktada vergi idaresinin kıyas yoluna başvurma nedenini göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Kıyas yönteminin uygulanabildiği alanlarda bu yöneme başvuru, kanuni düzenlemede bir boşluğun varlığından kaynaklanmaktadır. Yurt dışında vergi ödenmiş olması koşuluna yönelik bir boşluğun var olup olmadığına bakıldığında, hükmün lafzında buna yönelik bir ifadenin yer almaması ve verginin ödenmiş olması ya da olmamasının *mahsup müessesesinin dâhil olmadığı* istisna uygulamasında teknik farklılık yaratmıyor oluşu, burada bir boşluktan söz edilmesinin önüne geçmektedir. Zira bir hususun kanunda düzenlenmemiş olması daima bir boşluk bulunduğu anlamına gelmemekte; kanun koyucunun bu konuda susması, sorunu olumsuz yolda sonuca bağladığı ya da bu alanı hukuki düzenleme dışında, serbest bir alan olarak bırakmak isteğinden kaynaklanabilmektedir¹¹⁹. Çalışmanın konusunu teşkil eden hüküm özelinde de ilgili istisna uygulaması için kanun koyucunun vergi ödenmiş olması şartını aramadığı yanıtına ulaşılabilmektedir.

Yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik koşulu ele alındığında ise teknik hizmetlerin yurt dışında gerçekleştirilmesinin tespiti noktasında kanunda bir boşluğun varlığını *öne sürmek* mümkündür. Kanun'un gerekçesinde de değinilen, teknik hizmetlerin yurt dışında gerçekleştirilmesine ilişkin özellik arz eden bu nokta izaha ihtiyaç duyan bir mevzu teşkil etmektedir. Bununla birlikte bu izahın vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesinin beraberinde getirdiği kıyas yasağı neticesinde kıyas yoluyla gerçekleştirilmesi söz konusu izahı hukuka aykırı hale getirmektedir¹²⁰. Kaldı ki teknik hizmetler için “yurt dışında yapılma” hususuna ilişkin olarak gerekçeden yola çıkılarak¹²¹ yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik ya da yurt dışında hâlihazırda var olan bir yapım işi ile ilgili olma koşuluna ulaşılabilmektedir. Ancak hükmün lafzı ve vergilerin kanuniliği ilke-

¹¹⁹ Kaneti, “Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların,” 267.

¹²⁰ Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, 60.; Betül Hayrullahoğlu, *Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi* (İzmir: Vergi Raporu Dergisi, 2016), 14.

¹²¹ Kabul tarihi 13.06.2006 olan Kurumlar Vergisi Kanunu, görece yeni tarihli ve özellikle çalışmanın konusunu oluşturan faaliyetler bakımından modern gelişmeler noktasında güncelliğini koruyan bir düzenleme yapısı teşkil etmektedir. Bu nedenle ihtiyaç duyulması halinde Kanun'un gerekçesinin dikkate alındığı tarihsel yorum metodunun uygulanması sı, yorum faaliyeti bakımından anlamını korumaktadır.; Adnan Güriz, *Hukuk Başlangıcı* (Ankara: Siyasal Kitabevi, 2016), 65, 66.

sinin gerektirdiği sınırlar içinde ortaya konulacak yorumu yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik şartının istisna hükmünde yer alan diğer faaliyetler için de öngörülmesine müsaade etmemektedir¹²².

Kanun koyucunun Genel Tebliğ’de belirtildiği üzere, mükellefin hem yurt dışında hem de Türkiye’de vergilendirilmesinin önüne geçme saikinin olduğu; ancak yalnızca inşaata ilişkin faaliyetlerde yurt dışında ödenmiş olan vergi oranının önem taşımadığı varsayımı kanun koyucunun bu istisnayı neden (g) bendi altında düzenlemediği sorusunu beraberinde getirmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında yer alan tanıma göre varlığı tespit edilen iş yeri ve ancak bu iş yerinin varlığı ile yurt dışında ödenen verginin söz konusu olması¹²³ halinde devreye giren bir istisna uygulaması aynı hükmün (g) bendinde hâlihazırda yer almaktadır. Yurt dışında ödenen verginin oranının önemli olmaması hali ile kazançların Türkiye’deki genel sonuç hesaplarına naklinin yeterli görülmesi de, (g) bendinde “*finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlar*” için farklılaştırılan oran uygulamasının bir benzerinin inşaat faaliyetleri için öngörülmesi ile sağlanabilmektedir. Ancak bu yolun izlenmesi yerine, kanun koyucunun farklı bir hükümde, Genel Tebliğ’de öngörülen şartlara ilişkin bir ifade kullanmaksızın ayrı bir istisna düzenlemesi öngörmüş olması, hükmün gerekçesinde de bu istisnanın hiçbir şarta bağlanmadığının belirtilmesi, bu iki hüküm arasında kıyas bağının kurulmasını mantığa aykırı hale getirmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin 2’nci fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki, hükümde yer alan istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve şekle ilişkin ödevleri belirleme yetkisinden ibarettir¹²⁴. İstisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi, bu istisna hükümlerinin kapsamına girecek kazançların tespitine yönelik şartların belirlenmesini değil, *varsa* kanunda öngörülen şartların uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenme-

¹²² Kanunun açık lafzına aykırı düşen bu yorum fonksiyon gaspı olarak nitelendirilebilecektir.; Furtun, *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma- Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, 226.; Birse-noğul, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ile Hukuk Güvenliği Mi?,” 166.

¹²³ Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ticari kazançlar çoğunlukla, “1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, yalnızca:
a) bu işyerine;
b) diğer Devlette, bu işyeri vasıtasıyla satılan mal veya ticari eşya ile aynı veya benzer nitelikteki mal veya ticari eşya satışlarına; veya
c) diğer Devlette icra edilen, bu işyeri vasıtasıyla yapılan faaliyetlerle aynı nitelikteki diğer ticari faaliyetlere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir.” hükmü ile düzenlenmektedir. Bu hüküm gereğince de Türk firmanın yurt dışında gerçekleştirdiği bir ticari faaliyetten elde ettiği kazanç, ancak burada bir iş yerinin varlığı halinde yurt dışında vergilendirilebilecektir.

¹²⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 93.

si anlamını taşımaktadır. Vergi kanunlarına göre vergilendirme kapsamında yer alan konuların kanunlar ile vergilendirme dışında bırakılmasını ifade eden vergi istisnasının¹²⁵ *tabi olduğu şartların* çerçevesinin kanunda çizilmesi kanunilik ve belirlilik¹²⁶ ilkelerinin bir gereğini teşkil etmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı varsa çerçevesi hâlihazırda kanunda çizilmiş şartların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyebilmekte; bir hususa ilişkin şartın bulunmadığı hallerde ise uygulamaya ilişkin usul ve esas belirleme yetkisini yeni bir şart yaratmak yönünde kullanamamaktadır¹²⁷. Bu durum vergi istisnasına ilişkin bir hükme kıyas faaliyeti neticesinde daha ağır şartlar getirerek vergi konusunun genişletilmesi yoluyla gerçekleştirildiğinde kıyas yasağının ihlali anlamını da taşımaktadır¹²⁸. Zira istisna hükmünün uygulanmasından ziyade bizzat özüne ilişkin usul ve esaslar; mükellefiyeti ve vergi konusunu doğrudan etkileyen düzenlemeler olduğundan şekli vergi hükümleri değil maddi vergi hükümleri teşkil etmekte ve kıyas yasağının konusuna girmektedir.

Bu bağlamda söz konusu istisna uygulamasına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 2'nci fıkrası ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi *yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik ile vergilendirilmiş olmaya* ilişkin açıklamalarda aşılmaktadır. Genel Tebliğ, kanunda yer almayan ve kanunda kasıtlı olarak yer almadığına yönelik kanun koyucu iradesinin gerekçeden anlaşılabildiği şartları, uygulamaya ilişkin usul ve esas belirleme ile kısıtlı yetkisini aşarak bir önceki bende yaptığı kıyas faaliyeti marifetiyle ilgili hüküm için de aramaktadır. Bu durum, istisna uygulamasının özüne yönelik kanunda yer almayan ve yer almama iradesi de açıkça anlaşılabilen bir sınırlamanın Genel Tebliğ ile getirilmesi anlamını taşımaktadır. Bunun bir sonucu olarak da Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında da yer alan vergilerin ancak kanunla konulabilmesi, değiştirilebilmesi ve kaldırılabilmesini öngören kanunilik ilkesinin beraberinde getirdiği vergilendirmeye ilişkin esaslı unsurların vergi kanunlarında düzenlenmesi gerekliliği ve dolayısıyla da vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlali söz konusu olmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri No.lu Genel Tebliği'nde yer alan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) hükmüne ilişkin açıklamaların vergilerin kanuniliği ilkesinin yanında idarenin kanuniliği ilkesi bakımından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Adsız düzenleyici işlemlerden birini teşkil eden genel tebliğlerin kanuna uygun olarak çıkarılması, yukarıda da açıklandığı üzere, vergilerin kanuniliği ilkesinin yanında idarenin kanuniliği ilke-

¹²⁵ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 161.

¹²⁶ Karakoç, *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, 118, 119.

¹²⁷ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 130, 133.

¹²⁸ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022), 68.

sinin de bir gereğini yansıtmaktadır. Çalışmanın konusuna esas teşkil eden Genel Tebliğ düzenlemelerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayandığı belirtilebilecekse de bu düzenlemeler kanuna uygun olma noktasında yukarıda belirtilen çekinceleri taşımaktadır. Zira söz konusu düzenlemelerin kanunun çizdiği uygulamaya yönelik usul ve esasları belirleme yetkisini aştığı ve kanunda yer almayan şartlar getirerek istisna hükmünü bazı mükellefler için ortadan kaldıracak düzenlemeleri getirdiği görülmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da yakın tarihli bir kararında, vergilendirmeye ilişkin uygulamalarda öngörülebilirliğin kanuni düzenlemeler ile sağlanması gerekliliği üzerinde durmuş; kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlar ile kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin giderilemeyeceğini belirtmiştir¹²⁹. Bu yargılamanın sonucunda VDDK, *“muafiyet ve istisna gibi vergi kolaylıklarının da açık kanun hükmü ile düzenlenmesi ve bunlara ilişkin maddelerin, muafiyet veya istisnayı ortadan kaldıracak nitelikte dar ya da bunları aşacak şekilde geniş yorumlanmaması gerektiği”* gerekçesine dayanarak hüküm kuran ilk derece mahkemesinin¹³⁰ ısrar kararına karşı yapılan temyiz istemini reddetmiştir. Benzer bir şekilde Anayasa Mahkemesi de bireysel başvuru üzerine verdiği bir kararında; kanundaki belirsizliği gidermek adına da

¹²⁹ DVDDK, 08.03.2017, E.2016/994, K. 2017/121. (LEXPRA); Aynı yönde başka bir karar için bkz.; DVDDK, 08.03.2017, E.2016/997, K.2017/122. (LEXPRA)

¹³⁰ Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 04.03.2014 gün, E. 2013/946, K. 2014/377 sayılı kararının çalışma ile ilişkilendirilecek değerlendirmesi VDDK kararında *“Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası, vergi hukukunda “kanunilik” ilkesinin kaynağı olup bu ilke gereğince verginin, konu, matrah, yükümlü, oran, muafiyet ve istisna gibi temel unsurlarının ilgili vergi kanununda açıkça belirtmesi gerektiği, soyut hukuk kurallarının, somut hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilmesi için anlamının tam olarak belirlenmesinin icap ettiği; bu anlamın, hukuk kuralının sözü (lafzı) ve özü (ruhu) araştırılarak ortaya çıkarılacağı, yasa metninin açık olmadığı bazı hallerde yorum yapılırken yukarıda anılan ilke gereğince yasal çerçevenin dışına çıkılmaması ve kıyas yasağının ihlal edilmemesinin zorunlu olduğu, nitekim, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş olan diğer bir olaya uygulanması olan “kıyas”ın, vergi hukukunda uygulanmasının, hukuk devleti için olmazsa olmaz olan “hukuki güvenlik” ve “verginin kanuniliği” ilkelerine ters düşeceği, aksi uygulamanın vergi koyma açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları açısından yasama fonksiyonunun gaspı sonucunu doğuracağı, sadece vergi değil, muafiyet ve istisna gibi vergi kolaylıklarının da açık kanun hükmü ile düzenlenmesi ve bunlara ilişkin maddelerin, muafiyet veya istisnayı ortadan kaldıracak nitelikte dar ya da bunları aşacak şekilde geniş yorumlanmaması gerektiği, ... vergiyi doğuran olayın ve verginin konusunun, kıyas veya genişletici yorum yapmak suretiyle belirlenemeyeceği, henüz davacı banka çalışanına bir ödemede bulunulmaması ve menfaatten yararlanmaya başlanılmaması, yani sağlanan menfaatin, lehine menfaat sağlanan kişinin tasarrufuna geçmemesi karşısında, dava konusu olayda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği ve doğrudan doğruya çalışana yapılmayan ödemenin ücret olarak kabul edilmesinin ilgili mevzuat hükümlerine ve verginin kanuniliği ilkesine aykırı görüldüğü gerekçesiyle vergilendirmeyi kaldırmıştır.”* ifadeleri ile özetlenmiştir.; AİHM'in öngörülebilirlik ve vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkin benzer bir değerlendirmesi için bkz.; AİHM 5. Daire *Serkov-Ukrayna Davası*, Başvuru No: 39766/05, K.T. 07.06.2011, Çev.: Ercan Sarıcaoğlu, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1671642> Erişim Tarihi: 28.04.2024

olsa, Maliye Bakanlığına verilen uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisinin istisna uygulamasının kapsamını daraltmak suretiyle kullanmasının vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık taşıdığına hükmetmiştir¹³¹.

Anılan kararlarda mevcut bir öngörülemezlik ya da kanunda belirsizlik hallerinde dahi vergilendirmenin esasını teşkil eden hususlarda bu belirsizliklerin kanun ile giderilmesi gerektiği; idarenin düzenleyici işlemleri ile bu alanlarda belirleme yapılamayacağı üzerinde durulmaktadır. Çalışmaya esas alınan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendinde yer alan hükümde de teknik hizmetlerin yurt dışında yapılması halinin tespiti dışında bir belirsizlik bulunmamaktadır. Hâl böyle iken istisna uygulamasının esasını etkileyen, kanun hükmünde yer almayan sınırlamalar ile bazı kazançları bu uygulamanın dışına çıkaran düzenlemelerin Genel Tebliğ ile öngörülmesi hukuka uygun olarak nitelendirilemeyecektir.

Açıklanan nedenlerle Genel Tebliğ'de yer alan yurt dışında vergilendirilmiş olma koşulu; inşaat, onarım ve montaj faaliyetleri için de yurt dışında iş yeri veya daimi temsilcilik aranması ve vergi idaresinin bu yöndeki uygulamaları kıyas faaliyeti teşkil etmektedir. Bir vergi istisnasından yararlanmaya ilişkin şartların kanun dışında, Genel Tebliğ gibi bir düzenleme ile öngörülmesi; idarenin kanunda yer alan kurallara yeni kural eklemesi¹³² kanunilik ilkesine ve dolayısıyla Anayasa'ya aykırılık taşımaktadır¹³³. Sonuç olarak Genel Tebliğ'de yer alan açıklamalar ile vergi idaresinin bu yöndeki uygulaması hem vergilerin kanuniliği ilkesine hem de idarenin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir.

SONUÇ

Vergilerin kanuniliği ilkesi, idarenin keyfiliğine karşı mükelleflerin korunabilmesi için tarihi mücadeleler sonucunda ortaya çıkan bir vergilendirme ilkesidir. Bu ilkenin beraberinde getirdiği diğer ilkeler, idarenin keyfi uygulamalarının ortadan kalkması için büyük önem arz etmektedir. Kıyas yasağı da bu ilkelerden birini teşkil etmektedir.

Kanunda bir konuda açık düzenlemenin olmadığı hallerde benzer bir konudaki başka bir kanuni düzenlemenin uygulamada dikkate alınmasını ifade eden kıyas müessesesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak vergi huku-

¹³¹ *Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. (Eski Unvanı-Bilnam İşletmecilik ve Tic. Ltd. Şti.)*, B. No: 2016/3675, 3/11/2020, § 68-80.

¹³² Onur Karahanoğulları, *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2012), 74-76.

¹³³ Aynı açıklamalar vergi muafiyeti için de geçerlidir. Vakıflara vergi muafiyetine ilişkin 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun (RG. 07.08.2003, 25192) düzenlemeleri ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiler de vergilerin kanuniliği ilkesi nedeniyle eleştiriler ile karşılaşmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz.; Göker, "Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine," 1046 vd.; Üstün, "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi," 259.

kunda başvurulması mümkün olmayan bir boşluk doldurma yöntemini teşkil etmektedir. Vergilendirmeye ilişkin esaslı unsurların ancak kanunla düzenlenebilmesini mümkün kılan kanunilik ilkesinin neticesi olarak, düzenlemelerde bir boşluğun varlığı halinde vergi idaresi ya da yargısı tarafından bunun doldurulmasında kıyas yolunun kullanımı, yasama erkine yönelik bir fonksiyon gaspı ortaya çıkarmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendinde “*Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar*”ın kurumlar vergisinden istisna tutulmasını düzenleyen hükme ilişkin Genel Tebliğ düzenlemesi ve vergi idaresi uygulamasının da bu bağlamda değerlendirilmesi gerekmektedir. Kanun hükmü, yurt dışında gerçekleştirilen birtakım yapım işlerinin kurumlar vergisinden istisna tutulduğunu düzenlerken, gerekçe söz konusu istisnanın hiçbir koşula tabi tutulmadığının üzerinde durmaktadır. Bunun karşısında Genel Tebliğ, teknik hizmetlerin yurt dışında gerçekleştirildiğinin tespitine ilişkin gerekçeden yer alan belirlemelerden yola çıkarak, Kanun’un aynı maddesinin (g) bendinde yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilciler vasıtasıyla elde edilen kazançlara yönelik istisnayı düzenleyen hüküm ile bağlantı kurmaktadır. Bu bağlantının sonucu olarak da (h) bendinde yer alan inşaat, onarım ve montaj hizmetlerini de kapsar biçimde bütün faaliyetler için yurt dışında iş yeri veya daimi temsilci bulunması gerekliliği ile yurt dışında vergilendirilmiş olma şartlarını öne sürmektedir.

Kanun’un gerekçesinde yurt dışında gerçekleştirilen yapım işlerinin herhangi bir koşula bağlanmaksızın istisna edildiğinin kabulü üzerine; (g) bendinde yer alan koşulların (h) bendinde bulunmamasının hâlihazırdaki açıklamalardakinden aksi yönde bir yorumun ortaya çıkmasında etkili olması beklenirken Genel Tebliğ’de yer alan açıklamalarda hukuki bir perspektif bulmak zorlaşmaktadır. Genel Tebliğ’in sözde boşlukları (h) bendine yaptığı kıyas ile doldurması kıyas yasağına ve dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Vergi idaresinin bu yaklaşımı vergilerin kanuniliği ilkesinin yanında vergilendirmede belirlilik ve idarenin kanuniliği ilkelerinin de ihlali anlamını taşımaktadır.

Çalışmanın konusunu teşkil eden yurt dışında gerçekleştirilen inşaat ve ilişkili yapım işlerinin faydalandığı istisna hükmünün vergi yükünün adil ve dengeli dağılımına, gelirin ve servetin vergilendirme yoluyla yeniden dağıtılmasına, mali güce göre vergilendirme ilkelerine ya da devlet desteği ile ekonomik kalkınma hedeflerine göre değerlendirilmesi mümkündür. Vergi matrahının genişletilmesi, verginin tabana yayılmasına, vergi harcamalarını azaltarak kamu gelirinin artırılmasına ya da dış ticaret açığının azaltılmasına yönelik çabalar da bu değerlendirmelerde dikkate alınabilecek hususları teşkil etmektedir. Bu değerlendirmeler neticesinde söz konusu istisna hükmünün uygulamadan kaldırılması, kapsamının

daraltılması gerektiği ya da hükmün kapsamının genişletilmesi ve uygulamasının kolaylaştırılması gerektiği öne sürülebilecektir. Ancak yerindelik değerlendirmesi taşıyan bu tartışmalar, hükmü uygulaması gereken vergi idaresi ile vergi yargısı dışında kalan alanda gerçekleştirilmesi gereken tartışmalar niteliğindedir. Söz konusu istisna hükmünü uygulamak üzere yorumlayan merciler, vergilerin kanuniliği ilkesinin ve beraberinde getirdiği kıyas yasağının sınırlarına riayet etmekle yükümlüdür. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendi uygulamasında, belirtilen sınırları aşan Genel Tebliğ açıklamalarının bu bağlamda ele alınması ve istisna uygulamasının vergilerin ve idarenin kanuniliği ilkelerinin kapsamı içinde kalarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, Mustafa Gürhan. “Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti ve Mükellef ile İdare Bakımından Bağlayıcılığı.” *Vergi Dünyası* 2001, S. 242 (Ekim 2001): 122-126.
- Akbulut, Emre. *Türk İdare Hukukunda Kanunî İdare İlkesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2023.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2023.
- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan. *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Akkaya, Mustafa. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.
- Aktan, Coşkun Can. “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi.” *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* 9, S. 2 (2017): 101-116.
- Aktan, Coşkun Can. *Anayasal Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Kitabevi, 2019.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Hukuk- Hukukun Üstünlüğü- Hukuk Devleti.” *Ankara Barosu Dergisi* 2001, S.1 (2001): 29-68.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları.” *Danıştay Dergisi*, S. Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı (1981): 67-87.
- Argren, Rigmor, editör. *Rule of Law in a Transitional Spectrum*. Uppsala: Iustus förlag, 2024.
- Ayaz, Garip. “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları.” *Vergi Dünyası* 1996, S. 181 (Eylül 1996): 60-68.
- Balta, Tahsin Bekir. *İdare Hukuku I - Genel Konular*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1970.
- Batirel, Ömer Faruk. “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye.” *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 10, S. 20(Güz 2011): 13-25.
- Baykara, Bekir. “Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri.” *Vergi Dünyası* 2001, S. 242 (Ekim 2001): 25-45.
- Birsenoğlu, Hakan. “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyula Hukuk Güvenliği Mi?.” *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi* 7, S. 3-4 (2003): 157-170.
- Bozdoğanoglu, Burçin, editör. *Maliye Araştırmaları - 4*. Bursa: Ekin Basın-Yayın Dağıtım, 2021.
- Brennan, Geoffrey ve Buchanan, James M. *The Collective Works of James M. Buchanan - The Reason of Rules: Constitutional Political Economy*. Indianapolis: Liberty Fund, 2000.
- Bulutay, Tuncer, Soydemir, Selim ve Özkök Çubukçu, Dilek, editör. *Prof. Dr. İsmail Türk’e Armağan*. Ankara: Mülkiyeliler Birliği Yayınları, 2013.
- Can, Osman. “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış.” *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi* 9, S. 1-2 (2005): 89-126.
- Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi.” *Anayasa Yargısı Dergisi* 1, S. 1 (1984): 171-183.

- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Yayınları, 1982.
- Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 37 S. 1 (1980): 129-151.
- Çağlayan, Ramazan. "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi." *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi* 2, S. 1 (1998): 41-54.
- Çalcalı, Önder. "Kamu Maliyesi Perspektifinden Adam Smith." *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* 6, S. 11 (2013): 89-108.
- Çaldağ, Yurdakul ve Ayanoğlu, Yıldız. *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2017.
- Doğrusöz, A. Bumin. "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü." *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 6, S.1-3 (1985): 65-76.
- Dursun, Hasan. "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergide Kanunilik İlkesi ve Alınacak Dersler." *Anayasa Yargısı* 36, S. 2 (2019): 167-251.
- Edizdoğan, Nihat ve Çelikkaya, Ali. *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Bursa: Dora Basım 2010.
- Enache, Cristina. "Corporate Tax Rates around the World 2022." Tax Foundation, 13.12.2022, <https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2022/> Erişim Tarihi: 30.04.2024.
- Ferguson, David. "No Taxation Without Representation!!! (and only if both can be within the bounds of our legislative control)." *Fairmount Folio: Journal of History* 13, (2011): 13-25.
- Furtun, İdris Hakan. *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma- Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2009.
- Gerçek, Adnan ve Bakar, Feride. "Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi." *International Journal of Public Finance* 2, S. 1 (2017): 7-26.
- Gerçek, Adnan. *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Gök, A. Kerim. "Vergi Direncinin Gelişimi." *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 22, 1 (2008): 143-163.
- Gökbunar, Ali Rıza. "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme." *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi* 4, S. 1 (1998): 1-23.
- Göker, Cenker. "Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen "Usul ve Esasları" Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi." *Vergi Sorunları Dergisi* 2013, S. 299 (Ağustos 2013): 60-66.
- Göker, Cenker. "Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine." içinde *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan - Cilt II*, 1033-1050. Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009.
- Gözler, Kemal. "İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı?: Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiği Üzerine Bir Deneme." içinde *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan - Cilt II*, 365-374. Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009.
- Gözler, Kemal ve Kaplan, Gürsel. *İdare Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.
- Günday Metin. *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi, 2017.

- Güneş, Gülsen. *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011.
- Güneş, Gülsen. “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler.” *Vergi Sorunları Dergisi* 2008, S. 237-Haziran (2008): 163-178.
- Güneş, Turan. *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1965.
- Güriz, Adnan. *Hukuk Başlangıcı*. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2016.
- Gürpınar, Bünyamin ve Yıldız, Fazlı. “Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi.” içinde *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan - Cilt II*, 862-886. Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009.
- Hayrulloğlu, Betül. *Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi*. İzmir: Vergi Raporu Dergisi, 2016.
- Kaneti, Selim. *Vergi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1986/1987.
- Kaneti, Selim. “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması.” içinde *Makaleler*, yaz. Selim Kaneti (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011): 267-284.
- Kaneti, Selim. *Makaleler*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011.
- Kaneti, Selim, Ekmekci, Esra, Güneş, Gülsen ve Kaşıkçı, Mahmut. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.
- Karahanogulları, Onur. *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.
- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Karakoç, Yusuf. *Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, S. Özel Sayı (2013): s. 1259-1308.
- Kırbaş, Sadık. *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.
- Kristoffersson, Eleonor ve Kristoffersson, Magnus. “The Principle of the Legality of Taxation and the Rule of Law.” içinde *Rule of Law in a Transitional Spectrum* ed. Rig-mor Argren (Uppsala: Iustus förlag, 2024): 177-186.
- Lymar, Andrew ve Oats, Lynne. *Taxation: Policy and Practice*. Birmingham: Fiscal Publications, 2017.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami ve Göker, Cenker. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2023.
- Öner, Cihat. *Vergi Hukukunda İşyeri*. Ankara: İmaj Yayınevi, 2016.
- Öz, Ersan. *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.
- Özbudun, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- Özdiler Küçük, Eda. “Vergi Muafiyet ve İstisnaları Bakımından Yasa Koyucunun Takdir Yetkisinin Sınırları.” içinde *Prof. Dr. İsmail Türk’e Armağan*, editör Tuncer Bulutay, Selim Soydemir, Dilek Özkök Çubukçu, 609-624. Ankara: Mülkiyeliler Birliği Yayınları, 2013.

- Özker, Ahmet Niyazi ve Biniş, Mine. “Mali Kurallar ve Bir Vergi Anayasası Yaklaşımı.” *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* 1, S. 1 (2009): 39-61.
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları, 2022.
- Saban, Nihal. “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi.” *Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği* 16, (2012): 1-6.
- Saraçoğlu, Fatih, Pürsünlerli Çakar, Elif ve Ömercioğlu, Abdullah. *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2022.
- Sarıcaoglu, Ercan. “Vergi Ödevi ile İlgili Hükmün Anayasadaki Konumu Üzerine Bir Değerlendirme.” içinde *Maliye Araştırmaları - 4*, editör Burçin Bozdoğanoglu, 212-238. Bursa: Ekin Basın-Yayın Dağıtım, 2021.
- Smith, Adam. *The Wealth of Nations*. New York: The Modern Library, 1937.
- Şenlik, Mehmet. *Açıklamalı-Örnekli İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan. *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2022.
- Tanör, Bülent. *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 1999.
- Tanyılmaz, Kurtar ve Karahan, Murat. “Kalkınma ve İnşaat Sektörü: Türkiye Örneği.” *Ar-dahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 3, S. 1(2021): 62- 68.
- Taşdelen, Aziz. “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 59, S. 4(2010): 767-795.
- Taşkan, Yusuf Ziya. *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Taylar, Yıldırım, Gök, Özgecan, Demirbaş Aksüt, Burcu ve Artun, Emine Sevcin. *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.
- Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12, Özel S.(2010): 123-191.
- Tekin, Ahmet ve Gümüş, Öner. “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri.” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 39, (2014): 243-258.
- Thuronyi, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003.
- Türk, İsmail. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi, 1996.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi.” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, S. 1-2 (2011): 25-57.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi.” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14, S. 1 (2006): 217-285.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler.” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11, S. 1-2 (2003): 251-271.
- Yılmaz, Elif. “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi.” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 13, S. 1-2 (2009): 321-351.
- Yılmaz Furtuna, Elif. “Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri.” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 25, S. 3 (2021): 431-472.

Yiğit, Uğur. *Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Yokuş, Sevtap. *Türkiye’de Yürütme Erkinde Değişen Dengeler*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2010.

Yürekli, Sabahattin. “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi.” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1, S. 2 (1997): 281-292.

Zabunoğlu, Yahya Kazım. *İdare Hukuku Cilt 1*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2012.

İnternet Kaynakları

Gelir İdaresi Başkanlığı. “2023 Yılı Vergi Harcamaları Raporu.” Erişim Tarihi: Mayıs 6, 2024. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/Vergi_Harcamaları_Raporu/Vergi_Harcamaları_Raporu_2023.pdf.

Gelir İdaresi Başkanlığı. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.” Erişim Tarihi: Nisan 27, 2024. <https://www.gib.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari>.

OECD. “Statutory Corporate Income Tax Rates.” Erişim Tarihi: Mayıs 1, 2024. https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT.

pwc. “Quick Charts- Corporate Income Tax (CIT) Rates 2024.” Erişim Tarihi: Nisan 30, 2024. <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/corporate-income-tax-cit-rates>.

Türk Dil Kurumu Sözlükleri. “Güncel Türkçe Sözlük.” Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024, <https://sozluk.gov.tr/>.

Türkiye İstatistik Kurumu. “Yıllık Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, 2022,31 Ağustos 2023.” Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yillik-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2022-49742>.

Türkiye İstatistik Kurumu. Yıllık Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, 2021, 31 Ağustos 2022, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yillik-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2021-45834>.

Türkiye İstatistik Kurumu. Yıllık Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, 2020, 01 Eylül 2021, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yillik-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2020-37184>.

Türkiye İstatistik Kurumu. İşgücü İstatistikleri, 2023, 25 Mart 2024, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-2023-53521>.

Türkiye İstatistik Kurumu. İşgücü İstatistikleri, 2022, 23 Mart 2023, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-2022-49390>.

Türkiye İstatistik Kurumu. İşgücü İstatistikleri, 2021, 23 Mart 2022, Erişim Tarihi: Nisan 17, 2024. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-2021-45645>.

Türkiye Müteahhitler Birliği, Türk Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri (1972-2021), Şubat 2022, Erişim Tarihi: Nisan 18, 2024. <https://www.tmb.org.tr/files/doc/1626084864949-ydmh-tr.pdf>.

Mahkeme Kararları

AYM Kararı, Esas No. 1963/4, Karar No 1963/71, 28.03.1963.

AYM Kararı, Esas No: 1967/47, Karar No: 1969/9, 30.01.1969, AYM Kararları Dergisi, S. 8, Erişim Tarihi: Mayıs 6, 2024. https://www.anayasa.gov.tr/media/4927/kd_08.pdf.

AYM Kararı, Esas No: 1977/109, Karar No: 1977/131, 29.11.1977.

- AYM Kararı, Esas No: 2014/144, Karar No: 2015/29, 19.03.2015.
- AYM Kararı Esas No: 2020/30, Karar No: 2013/12, 25.01.2023.
- AYM Kararı Esas No: 2021/5, Karar No: 2023/109, 01.06.2023.
- AYM Kararı Esas No: 2022/110, Karar No: 2023/115, 22.06.2023.
- AYM Kararı, *Türkiye İş Bankası A.Ş.*, Başvuru No: 2014/6192, 12.11.2014.
- AYM Kararı, *Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. (Eski Unvanı-Bilnam İşletmecilik ve Tic. Ltd. Şti.)*, Başvuru No: 2016/3675, 3.11.2020.
- AİHM 5. Daire *Serkov-Ukrayna Davası*, Başvuru No: 39766/05, K.T. 07.06.2011, Çev.: Ercan Sarıcaoğlu, Erişim Tarihi: 28.04.2024, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1671642>.
- Danıştay 4.D, 20.12.2006, E.2006/2237, K.2006/3102; *Danıştay Dergisi* 37, S. 115 (2007).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.03.2017, E.2016/994, K. 2017/121. (LEXPRA)
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.03.2017, E.2016/997, K.2017/122. (LEXPRA)

Özelgeler

- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1346 Sayılı, 19.08.2011 Tarihli Özelge.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 93767041-125[5/h-2014/2]-120 Sayılı, 18.07.2014 Tarihli Özelge.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[5-2015/98]-16298 Sayılı, 26.02.2016 Tarihli Özelge.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 93767041-125[5/h-2014/21]-17 Sayılı, 16.03.2016 Tarihli Özelge.