



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

VERGİ KOLAYLIKLARI

Deniz AKTAŞ

Doktora Tezi

Ankara, 2023

VERGİ KOLAYLIKLARI

Deniz AKTAŞ

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2023

KABUL VE ONAY

Deniz AKTAŞ tarafından hazırlanan “Vergi Kolaylıkları” başlıklı bu çalışma, 04.01.2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Cenker GÖKER (Başkan)

Doç. Dr. Doğan GÖKBEL (Danışman)

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN (Üye)

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim Nihat BAYAR (Üye)

Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKÇAOĞLU (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

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

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

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

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

...../...../.....

Deniz AKTAŞ

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

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.
* Tez danışmanının önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

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

Deniz AKTAş

ÖZET

AKTAŞ, Deniz. *Vergi Kolaylıkları*. Doktora Tezi, Ankara, 2023.

Vergi kolaylıkları, vergilendirme yetkisini vergi dışı bırakma ya da vergi yükünü azaltma yönünde kullanıldığı yöntemlerin genel adıdır. Geçmişte belirli bir toplumsal gruba imtiyaz tanımak için kullanılan bu yöntemler, günümüzde meşru kabul edilen ekonomik ve sosyal nedenlere dayanarak anayasal ilkelere uygun şekilde kanunla düzenlenmektedir. Muaflık, istisna ya da indirim şeklinde düzenlenen bu yöntemlerin muhataplarının ekonomik ve sosyal hayatına yönelik kolaylıklar sağladığı, öğretide de bu yöntemlerin vergi kolaylıkları olarak nitelendiği görülmektedir.

Tezin ilk bölümünde vergi kolaylıkları kavramı tanımlanmış, benzer kavramlardan farkı ve anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından önemi ortaya konulmuştur. Böylece, vergi kolaylıkları kavramının vergilememe yetkisinin kullanılmasını sağlayan yöntemlerin genel adı olduğu ve hukukla sınırlandırılmasının önemi vurgulanmak istenmiştir.

Vergi kolaylıklarının vergilememe yetkisinin bir yöntemi olarak hem ulusal hukukta hem de uluslararası hukukta düzenlenmesi açıklanarak, konunun ne kadar geniş bir alanı ilgilendirdiği ortaya konmak istenmiştir. Bu amaçla hem Türk hukukunda hem de modern devletlere örnek olan ülkelerin hukukunda konuyla ilgili anayasal gelişmeler ile uluslararası örgütler ve Avrupa Birliği'ndeki uygulamalara yer verilmiştir.

Türk Vergi Hukuku'nda vergi kolaylıkları, sosyal ve ekonomik nedenler temelinde ele alınmıştır. Bu kapsamda, vergi kolaylıklarının kanunlarda hangi süreçlerden geçerek nasıl düzenlendiğine, idarenin düzenleyici işlemlerine konu olmalarına ve mahkeme kararlarında nasıl ele alındığı incelenmiştir. Buradaki amaç, vergi kolaylıklarının anayasal ilkeler çerçevesinde kanunla düzenlenmesinin ve idarenin düzenleyici işlem yapma yetkisinin sınırlandırılmasının önemini izah etmektir.

Anahtar Sözcükler:

vergilendirme yetkisi, vergi kolaylıkları, muaflık, istisna, indirim.

ABSTRACT

AKTAŞ, Deniz, *Tax Concessions*, Ph. D. Dissertation, Ankara, 2023.

Tax concessions is the general name of the methods used by the state to exclude the taxation authority or to reduce the tax burden. These methods, which were used to grant privileges to a certain social group in the past, are now regulated by law in accordance with constitutional principles based on economic and social reasons that are considered legitimate. It is seen that these methods, which are regulated as exemptions, deductions, or credits, provide conveniences for the economic and social life of their addressees, and these methods are described as tax concessions in the doctrine.

In the first part of the thesis, the concept of tax concessions is defined, its difference from similar concepts, its importance in terms of constitutional taxation principles are revealed. Thus, it is aimed to emphasize that the concept of tax concessions is the general name of the methods that enable the use of non-taxation authority and that it is important to be limited by law.

By explaining the regulation of tax concessions in both national and international law as a method of non-taxation authority, it is aimed to reveal how wide the subject is concerned. For this purpose, constitutional developments related to the subject, both in Turkish law and in the law of countries that set an example for modern states, and practices in international organizations and the European Union are included.

In Turkish Tax Law, tax concessions are discussed based on social and economic reasons. In this context, how they are regulated by the legislator, exercised limited regulatory power by the executive, and handled in the justifications of court decisions are analyzed. The purpose here is to explain the importance of regulating tax concessions by law within the framework of constitutional principles and limiting the authority of the administration to take regulatory action.

Keywords:

power of taxation, tax concessions, exemptions, deductions.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....	ii
ETİK BEYAN.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: TEMEL KAVRAMLAR VE ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ BAKIMINDAN VERGİ KOLAYLIKLARI	6
1.1. VERGİ KOLAYLIKLARI.....	6
1.1.1. Vergi Dışı Tutma.....	8
1.1.3.1. Muaflık	10
1.1.3.2. İstisna.....	10
1.1.2. Vergi Yükünü Azaltma.....	10
1.1.3. Vergi Kolaylıklarına Benzer Kavramlar	11
1.1.3.1. Vergi Planlaması.....	12
1.1.3.2. Vergi Avantajları	15
1.1.3.3. Vergi Harcamaları	16
1.1.3.4. Vergi Teşvikleri.....	18
1.1.3.5. Vergi Tatili.....	20
1.2. VERGİ KOLAYLIKLARI VE ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ	22
1.2.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi.....	22

1.2.2. Vergilemede Genellik ve Eşitlik İlkesi.....	26
1.2.3. Hukuki Güvenlik ve Belirlilik İlkesi	34
2. BÖLÜM: VERGİ KOLAYLIKLARI BAKIMINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	37
2.1. VERGİLENDİRME YETKİSİ	37
2.1.1. Egemenlik Yetkisinin Gelişiminde Vergilendirmenin Rolü	37
2.1.2. Devletin Temel Organlarının Vergilendirmedeki Rolü.....	40
2.2. TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN GELİŞİMİ	44
2.2.1. Osmanlı’da ve Kurtuluş Savaşı’nda Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenmesi	44
2.2.2. 1924 ve 1961 Anayasalarında Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenmesi	47
2.2.3. 1982 Anayasası’nda ve 2017 Anayasa Değişikliğinde Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenmesi	53
2.2.3.1. Kanunilik İlkesi Çerçevesinde Vergilendirme Yetkisinin Anayasa’da Düzenlenmesi.....	54
2.2.3.2. Yürütmenin İstisna, Muaflık, İndirim ve Oranlara İlişkin Yetkisi.....	57
2.2.3.3. Yürütmenin Dış Ticaretle İlgili Ek Mali Yükümlülük Getirme Yetkisi.....	62
2.2.3.4. Yürütmenin Olağanüstü Halde Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi.....	66
2.2.3.5. Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Diğer Anayasa Hükümleri	69
2.3. DİĞER ÜLKELERDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN GELİŞİMİ	73
2.3.1. İngiltere’de Vergilendirme Yetkisi.....	73
2.3.2. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergilendirme Yetkisi	76
2.3.3. Fransa’da Vergilendirme Yetkisi	79
2.3.4. Almanya’da Vergilendirme Yetkisi	82

2.4. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI VE ULUSÖTESİ BOYUTU 85

2.4.1. Uluslararası Anlaşmalar Bakımından Vergilendirme Yetkisi..... 86

2.4.2. Uluslararası Örgütler Bakımından Vergilendirme Yetkisi..... 88

2.4.2.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) 89

2.4.2.2. Dünya Ticaret Örgütü (WTO) 91

2.4.3. Ulusötesi Oluşumlar Bakımından Vergilendirme Yetkisi: Avrupa Birliği (AB) 95

3. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DÜZENLENME NEDENLERİNE GÖRE VERGİ KOLAYLIKLARI..... 100

3.1. SOSYAL NEDENLERLE UYGULANAN VERGİ KOLAYLIKLARI

..... 103

3.1.1. Çalışma Hayatı ve Sosyal Güvenlikle İlgili Vergi Kolaylıkları.. 104

3.1.1.1. Çalışma Hayatıyla İlgili Vergi Kolaylıkları 104

3.1.1.1.1. Çalışma Yerleri Bakımından Vergi Kolaylıkları 106

3.1.1.1.2. Çalışanlara Sağlanan Menfaatler Bakımından Vergi Kolaylıkları 110

3.1.1.1.3. Çalışanlara Yapılan Ücret Dışı Ödemeler ile Asgari Ücret Bakımından Vergi Kolaylıkları 113

3.1.1.2. Sosyal Güvenlikle İlgili Vergi Kolaylıkları 121

3.1.1.2.1. Çalışanların Statüleri Nedeniyle Yapılan Ödemelerde Vergi Kolaylıkları 123

3.1.1.2.2. İş Sözleşmesinin Sona Ermesi Nedeniyle Yapılan Ödemelerde Vergi Kolaylıkları 125

3.1.1.2.3. Sosyal Güvenlik Kurumu ile Emekli ve Yardım Sandıklarından Yapılan Ödemelerle İlgili Vergi Kolaylıkları 129

3.1.2. Sosyal Koruma ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları 133

3.1.2.1. Özel Olarak Korunanlarla İlgili Vergi Kolaylıkları..... 133

3.1.2.1.1. Özel Olarak Korunanların Gelirlerinden Alınan Vergiler Bakımından Vergi Kolaylıkları	134
3.1.2.1.2. Özel Olarak Korunanların Harcamalarından Alınan Vergiler Bakımından Vergi Kolaylıkları	138
3.1.2.1.3. Özel Olarak Korunanların Servetlerinden Alınan Vergiler Bakımından Vergi Kolaylıkları	142
3.1.2.2. Bağış ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları.....	144
3.1.2.2.1. Gelirden Alınan Vergiler Bakımından Bağış ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları	145
3.1.2.2.2. Harcamadan Alınan Vergiler Bakımından Bağış ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları	151
3.1.2.2.3. Servetten Alınan Vergiler Bakımından Bağış ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları	155
3.1.3. Eğitim ve Öğretimle İlgili Vergi Kolaylıkları	157
3.1.3.1. Özel Girişimcilerin Okullarını İlgilendiren Vergi Kolaylıkları	158
3.1.3.2. Devlet Okullarını İlgilendiren Vergi Kolaylıkları	160
3.1.3.3. Vakıf Üniversitelerini İlgilendiren Vergi Kolaylıkları	163
3.1.3.4. Eğitim Öğretim Faaliyetleriyle İlgili Diğer Vergi Kolaylıkları	166
3.1.4. Diğer Sosyal Nedenlerle İlgili Vergi Kolaylıkları.....	169
3.1.4.1. Vakıflar ve Derneklerle İlgili Vergi Kolaylıkları	170
3.1.4.2. Taşınmaz Kültür Varlıklarıyla İlgili Vergi Kolaylıkları	176
3.1.4.3. Sağlık Hizmetleriyle İlgili Vergi Kolaylıkları.....	179
3.1.4.4. Sporun Geliştirilmesiyle İlgili Vergi Kolaylıkları.....	185
3.1.4.5. Topluma Duyurulması Gereken Konularla İlgili Vergi Kolaylıkları	188
3.1.4.6. İbadethanelerle İlgili Vergi Kolaylıkları	190

3.1.4.7. Kamu Hizmeti Verilen Binalarla İlgili Vergi Kolaylıkları	191
3.2. EKONOMİK NEDENLERLE UYGULANAN VERGİ KOLAYLIKLARI	193
3.2.1. Mülkiyet Hakkı İle İlgili Vergi Kolaylıkları	194
3.2.1.1. Konut (Mesken) Kirasından Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İradıyla İlgili Vergi Kolaylıkları.....	197
3.2.1.2. Sınai Mülkiyet Haklarıyla Bağlantılı Vergi Kolaylıkları	199
3.2.1.3. Aile ve Miras İlişkileriyle İlgili Vergi Kolaylıkları.....	208
3.2.1.4. Bina veya Arazi Sahipliğiyle İlgili Vergi Kolaylıkları.....	213
3.2.1.5. Tek Mesken Sahipliğiyle İlgili Vergi Kolaylıkları.....	219
3.2.2. Özel Teşebbüs Özgürlüğüyle İlgili Vergi Kolaylıkları	223
3.2.2.1. Genç Girişimci Kazanç İstisnası.....	226
3.2.2.2. Elektronik Araçlar ve İnternet Bağlantısıyla Erişilen Platformlarla İlgili Vergi Kolaylıkları.....	230
3.2.2.3. Finansal Kuruluşların ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun Alacaklarıyla İlgili Vergi Kolaylıkları	232
3.2.2.4. Anayasal Koruma Altındaki İşletmelerle İlgili Vergi Kolaylıkları	234
3.2.2.4.1. Kooperatiflerle İlgili Vergi Kolaylıkları.....	234
3.2.2.4.2. Esnaf ve Sanatkarlarla İlgili Vergi Kolaylıkları	242
3.2.3. Ekonomik Kalkınma ile İlgili Vergi Kolaylıkları	253
3.2.3.1. Kredi Teminatıyla İlgili Vergi Kolaylıkları.....	255
3.2.3.2. Sınai ve Ticari Faaliyet Bölgeleriyle İlgili Vergi Kolaylıkları	256
3.2.3.3. İştirak Kazançları İstisnası.....	262
3.2.3.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası	266

3.2.3.5. Fon ve Yatırım Ortaklıklarının Kazanç İstisnası.....	267
3.2.3.6. Hisse Senetlerinin, Rüçhan Haklarının ve Taşınmazların Satışlarıyla İlgili Vergi Kolaylıkları	270
3.2.3.7. İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması	280
3.2.3.8. Kurumlar Vergisine İlişkin Diğer Kanunlardaki Vergi Kolaylıklarının Uygulanması.....	282
3.2.3.9. Yatırım Teşvik Belgesine Bağlı Teslim ve Hizmetler İstisnası	286
3.2.3.10. Bedeli Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilen Konut ve İşyeri Teslimleri İstisnası.....	290
3.2.3.11. Ar-Ge, Yenilik ve Tasarımla İlgili Makine ve Teçhizat Teslimi İstisnası.....	292
3.2.3.12. İşletmelerin El Değiştirmesi, Dönüşmesi ve Bölünmesine Yönelik Vergi Kolaylıkları	293
3.2.3.13. Değerli Kağıtlar ve Bazı Yatırım Araçlarına Yönelik Vergi Kolaylıkları	294
3.2.3.14. Varlık Yönetim Şirketleriyle İlgili Vergi Kolaylığı ..	295
3.2.3.15. Basılı Yayın Sektörüyle İlgili İstisna.....	296
3.2.4. Diğer Ekonomik Nedenlerle İlgili Vergi Kolaylıkları.....	297
3.2.4.1. Dış Ticaret ve Transit Taşımacılıkla İlgili Vergi Kolaylıkları	297
3.2.4.1.1. Sergi ve Panayır İstisnası	298
3.2.4.1.2. Türkiye'de Yerleşik Kurumların Yurt Dışı Gelirleriyle İlgili Vergi Kolaylıkları.....	300
3.2.4.1.3. İhracat İstisnası	301
3.2.4.1.4. Dış Ticarete Taşımacılıkla İlgili Vergi Kolaylıkları	307
3.2.4.1.5. İthalat İstisnası	313
3.2.4.2. Yabancı Temsilcilikler ve Çalışanlarıyla İlgili Vergi Kolaylıkları	315

3.2.4.3. Tarım, Su, Ormancılık Faaliyetleriyle İlgili Vergi Kolaylıkları	322
3.2.4.4. Tabii Kaynaklarla İlgili Vergi Kolaylıkları	328
SONUÇ	330
KAYNAKÇA	336
EK-1. ORJİNALLİK RAPORU	405
EK-2. ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU	407



KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AÜHF	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AKKKŞÖK	Ailenin Korunması ve Kadına Karşı Şiddetin Önlenmesine Dair Kanun
AYM	Anayasa Mahkemesi
B.No.	Başvuru Numarası
BGK	Belediye Gelirleri Kanunu
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
BİST	Borsa İstanbul A.Ş.
BK	Bakanlar Kurulu
C.	Cilt
CK	Cumhurbaşkanı Kararı
CBK	Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
ÇKK	Çocuk Koruma Kanunu
Def.Ö.	Defterdarlığı Özelgesi
DKV	Değerli Konut Vergisi
dn.	Dipnot
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
EVKGT	Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği
E.	Esas
ed.	editör
f.	fıkra
GGMÖ	Gelirler Genel Müdürlüğü Özelgesi
GİBÖ	Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi

GSGM	Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
GVGT	Gelir Vergisi Genel Tebliği
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
haz.	Hazırlayan
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
ILO	International Labour Organization
IMF	International Monetary Fund
İBK	İçtihamı Birleştirme Kurulu
İÜHF	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
K.	Karar
K.T.	Karar Tarihi
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVGUT	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVGT	Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KOSGEB	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KTB	Kültür ve Turizm Bakanlığı
MCL	Magna Carta Libertatum
md.	madde
MGK	Milli Güvenlik Konseyi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVGT	Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği

MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OYAK	Ordu Yardımlaşma Kurumu
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVGT	Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	sayfa
S.	Sayı
sa.	sayılı
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
ss.	sayfa sayıları (aralığı)
T.	Tarih
t.	tarihli
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TCDD	Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları
TDK	Türk Dil Kurumu
TM	Temsilciler Meclisi
TMK	Türk Medeni Kanunu
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TOKİ	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TTSG	Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi
ÜAK	Üniversitelerarası Kurul
vb.	ve benzeri

VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VİVKGT	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği
VDB	Vergi Dairesi Başkanlığı
VDBÖ	Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
VDD	Vergi Dava Dairesi
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
VUKGT	Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
WTO	World Trade Organization

GİRİŞ

Çalışmaya adını veren vergi kolaylıkları, devletin vergilendirme yetkisini vergilememe şeklinde kullandığı yöntemlerin genel adıdır. Bu yöntemlerin geliştirilmesindeki asıl amaç, bir ekonomik etkinliğin birtakım nedenlerle mükellef grubu veya konu bakımından vergi dışı bırakılmasıdır. Bu dışta kalmanın gerekçesi, devletin egemenlik yetkisine yönelik yaklaşımına göre değişmektedir.

Devlet olmanın üç unsurundan biri olan egemenlik, bir ülkedeki kişilere yönelik en üst düzeyde buyurma gücüdür. Devletin buyurganlığı, hukuk kurallarını koyma, bunları uygulama ve bunlardan kaynaklanan uyuşmazlıkları çözme iradeleriyle ortaya konmaktadır. Egemenlik yetkisinin günümüzde kuvvetler ayrılığı ve hukukun üstünlüğü ilkelerine göre kullanılması, modern devleti meydana getirmiştir. Egemenlik yetkisinin kullanıldığı ve modern devletin doğumuna yol açan alanların başında vergilendirme gelir. Vergilendirme, devletin belirli bir ekonomik faaliyette bulunan kişileri kamu giderlerini karşılamak amacıyla kanunla yükümlendirebilme yetkisidir. Devlet bu yetkisini kanunla vergi koyma ve vergilememe şeklinde kullanabilir. Vergilendirmeme, bir mükellef grubu veya vergi konusu bakımından ilgili mükelleflerin vergi yükünün tamamen ya da kısmen alınmasıdır.

Bir konuyu veya mükellef grubunu vergilendirmeme yetkisini, modern devletin gelişimiyle birlikte değerlendirmek gerekir. Modern öncesi devletlerde ayrıcalık (imtiyaz) sağlama aracı olarak görülen bu yetki, modern devletle birlikte haklı bir nedene bağlı olarak sınırlı biçimde kullanılır hale gelmiştir. Vergi dışı bırakma yetkisi, toplumda genel kabul gören sosyal, ekonomik veya başkaca bir nedene bağlı olarak, kanun adı verilen genel, soyut, sürekli, kişilik dışı kural konularak Anayasa'ya uygun biçimde yasama organınca kullanılır. Vergilerin kanunla düzenlenmesi ilkesi kapsamındaki bu yetki, parlamentoların asli, ilk-el ve devredilmez yetkilerinden biri olup, kuvvetler ayrılığının varlığına ilişkin yasama ile yürütme organı arasındaki mesafeyi ölçen kriterler arasında yer almaktadır. Parlamentolar, vergilendirmeme yetkisini kanunda vergi kolaylıkları düzenleyerek kullanır. Vergi kolaylıklarıyla ilgili

kanun hükümleri konulurken Anayasa'daki kurallar ve ilkelerin gözetilip gözetilmediğinin değerlendirilebilmesi için, bu kanunların Anayasa'ya uygunluk denetimi yolunun açık olması gerekir. Anayasa'ya uygunluğu denetlememekle beraber, Türk hukuku bakımından usulüne uygun olarak yürürlüğe konulduğu takdirde kanun hükmünde olan uluslararası anlaşmalar, devletin vergilendirme yetkisini sınırlayan hükümler içerebilmektedir. Devletler, serbest iradeleriyle bağlandığı bu düzenlemelerin gereğini ahde vefa ilkesi gereği yerine getirirler. Uluslararası anlaşmaların vergi kolaylıkları bakımından önemi, diplomatik temsilcilikler ve dış ticareti ilgilendiren vergilerle ilgili ortak politika oluşturmalarını, en azından neler yapmamaları gerektiği konusunda hemfikir olmalarını sağlayan metinler olmasıdır.

Ancak günümüzde, ekonomik etkinliklerin ülke ölçeklerini aşan şekilde küresel bir alanda sürdürülmesi, vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılmasına ilişkin sınırları zorlamaktadır. Ekonomik alandaki gelişmelere kanun yapma yoluyla zamanında cevap veremeyen siyasal iktidar, ülkedeki sosyal ve ekonomik hayatın olumsuz etkilenmesinin önüne geçecek çözümleri anayasa kuralları çerçevesinde geliştirmek zorunda kalmıştır. Bu kapsamda, vergi dışı bırakma ile vergi oranlarını belirleme konularında yürütme organının siyasi sorumlu kanadına kanunlarda belirtilen sınırlar çerçevesinde düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmektedir. Verginin kanuniliği ilkesinin asli, ilk-el ve devredilmez olmasını tartışmalı hale getiren bu yetki, kanunla tamamen vergi dışı bırakma ya da vergi koyma anlamına gelmeyecek şekilde düzenlenmelidir. Üstelik yetkili yargı organında dava edilebilir, bu organ tarafından yürütmesi durdurulabilir ve hukuka aykırılığı halinde iptal edilebilir olmalıdır. Yürütme organının kanunla belirlenen sınırlar içinde vergi kolaylıklarıyla ilgili karar alma yetkisinin yanında, yönetmelik ve benzeri şekilde kanunların uygulanmasını göstermek amacıyla düzenleyici işlem yapma yetkisi de kanuni idare ve vergilerin kanuniliği ilkeleri çerçevesinde kabul edilmektedir. Hangi şekilde olursa olsun, yürütmenin düzenleyici işlem yetkisi, olağan dönemde Anayasa ve kanunlarla sınırlıdır. Olağanüstü yönetim usulüne geçilen dönemlerde kullanılmak üzere, yürütme organına çekirdek haklar dışında olağanüstü halin gerekli kıldığı her konuda düzenleyici işlem yetkisi Anayasalar tarafından verilmekte, hangi konularda birtakım mali yükümlülükler getirebilecekleri olağanüstü hal kanunlarında düzenlenmektedir. Kısacası yürütme, olağanüstü halde de

doğrudan işlem yapma yetkisini Anayasa’da ve olağanüstü hal kanunlarında çizilen çerçevede kullanabilmelidir.

Vergi kolaylıklarıyla ilgili kurallar, yalnızca parlamentoların kanunla düzenleme yapmasıyla doğrudan uygulanabilir hükümler değildir. Devletin icrai yetkisi de denilen kanunları günlük hayatta uygulama yetkisini kullanmak üzere, yürütmenin siyasi kanadına bağlı olan ancak kamu hizmetlerinin devlet eliyle yerine getirilmesini sağlamak amacıyla idari teşkilat kurulur. Vergilendirme bakımından bu teşkilat mali idaredir. Mali idare, vergilendirme ile ilgili kanunlarda düzenlenen teknik nitelikteki işlemleri kendiliğinden yerine getirebilme ve kanunların uygulanmasının usul ve esaslarını düzenleme yetkisine sahip olan, devlet tüzel kişiliği içindeki kanuni yapılanmadır. Mali teşkilatın başlıca görevi, kanunların uygulanmasını gösteren idari düzenleyici işlem ve ilgili kanun hükümlerini muhatapları üzerinde uygulamaları için bireysel işlem yapmaktır. Buna göre, vergi kolaylıklarının uygulanmasını gösteren düzenleyici işlemler ile mükelleflerin statüleri doğrultusunda uygulanmasını sağlayan bireysel işlemleri gerçekleştirmek mali idarenin görevidir. Bu işlemlere karşı yetkili yargı organında dava yolu açık ve yürütmeyi durdurma talep edilebilmesi mümkün olmalıdır.

Vergi kolaylıklarının Anayasa ile ilişkisi, yalnızca hangi organlar tarafından nasıl düzenleneceğinden oluşmamaktadır. Vergi kolaylıklarının sosyal, ekonomik veya başkaca nedenlerle düzenlenmesinin Anayasa’daki hükümlerle bağlantısının kurulması mümkün ve gereklidir. Vergi kolaylıklarının kanunla düzenlenmesi zorunluluğu, aynı zamanda bu hükümlerin Anayasa’ya uygun olmasını gerektirir. Bir kanun hükmünün Anayasa’ya uygun olması, düzenleyici işlemin Anayasa’da belirtilen şekilde ve Anayasa’nın hükümlerini ihlal etmeyen içerikte olmasıdır. Anayasal vergilendirme ilkeleri olarak da nitelenen verginin kanuniliği, vergilemede genellik ve eşitlik, mali güç ölçütüne dayanarak vergileme, kamu giderlerini karşılama amacı, hukuki belirlilik, hukuki güvenlik, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunma yasağı, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, planlı kalkınmaya uygun vergileme ilkelerine uygunluk, norm denetiminde bir kanun hükmünde uygunluğu aranacak ilk kurallar arasında yer alır. Ayrıca, 1982 Anayasası’nda olduğu gibi değiştirilemez ve değiştirilmesi teklif

edilemez maddelerin yer aldığı anayasalarda, denetime konu kanun hükmünün bu sabit anayasa hükümlerine de uygunluğu denetlenir. Türk hukuku bakımından ele alınacak olursa, vergi kolaylıklarıyla ilgili hükmün “*demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti*” ve “*toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde*” olma ilkelerine uygunluğunun da denetlenmesi gerekir. İlgili kanun hükmünün temel hak ve özgürlükler, sosyal ve ekonomik hükümler ve hatta uluslararası anlaşmalar ve diplomatik bağışlıkla ilgili hükümlerle bağlantısı da ele alınmalıdır. Bu denetimin yalnızca vergi kolaylıklarıyla ilgili kanun hükümleri bakımından değil, aynı zamanda bu kanun hükümlerine dayanılarak yapılan idari düzenleyici işlemler için de dava edilmeleri halinde yapılması gerekir.

Çalışmanın amacı, vergi dışı bırakma yetkisi olarak da ifade edilebilecek vergi kolaylıkları kavramının literatürdeki anlamı, siyasal iktidar tarafından düzenlenişi, vergi idaresinin uygulaması ve yorumu, yüksek mahkemelerin ve bölge idare mahkemelerinin değerlendirmeleri çerçevesinde, Türk hukuku bakımından ne anlama geldiğini, nasıl düzenlendiğini ve yorumlandığını ortaya koymaktır.

Bu kapsamda, çalışmanın birinci bölümünde vergi kolaylıkları kavramının anlamı, hangi yöntemleri kapsadığı, benzer kavramlarla ilişkisi ve ayrılan yanları ile anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından değerlendirmesi yapılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, vergilendirme yetkisinin vergi dışı bırakma olarak yasama ve yürütme organlarınca kullanılmasına ve uluslararası hukukta düzenlenmesine yer verilmiştir. Bu kapsamda birinci başlıkta, Türk anayasa hukuku bakımından vergi dışı bırakma yetkisi tarihsel ve sistematik çerçevede, anayasa koyucunun değerlendirmeleri ve ilgili Anayasa Mahkemesi kararlarıyla birlikte, vergi hukukunun yanı sıra anayasa hukuku ve idare hukuku alanındaki tartışma ve değerlendirmeler ışığında ele alınmıştır. İkinci başlıkta, modern devlette vergilendirme yetkisinin ilk çıktığı yer olan İngiltere’deki, daha sonra modern anlamda ilk anayasaların kabul edildiği Amerika Birleşik Devletleri ve Fransa’daki, ardından Türk vergi hukukuna kaynaklık eden Almanya’daki anayasal vergilendirme süreci vergi dışı bırakma bakımından tarihsel metotla ortaya konmuştur. Üçüncü başlıkta ise uluslararası

anlaşmalar, uluslararası örgütler ve ulusüstü yapı olarak Avrupa Birliği'nde vergilendirme yetkisinin vergi kolaylıkları bakımından kullanılmasına kısaca yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, 1982 Anayasası'ndaki hükümler çerçevesinde, sosyal ve ekonomik nedenlere bağlı olarak vergi kolaylıklarının çeşitli kanunlarda düzenlenmesi, vergi idaresi bakımından özelgeler eliyle yorumlanması ve uygulanması, uyuşmazlık konusu olması halinde yargı organlarınca değerlendirilmesi ele alınmıştır. Bu kapsamda, vergi kanunlarının çokluğu, sıklıkla değiştirilmesi ve karmaşık yapısı, idarenin düzenleyici işlemlerine erişimin Resmî Gazete ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfasıyla sınırlı olması ve bazı kanunlar bakımından dağınık yapıda olması, yargı kararlarının Anayasa Mahkemesi kararları haricindekilerin tümüne erişimin sınırlı, bedelli programlar eliyle ve dağınık yapıda olması nedenleriyle birtakım kısıtlamalara gidilerek belirli çerçevede ele alınmaya çalışılmıştır. Ele alınan vergiler bakımından çalışmada filtrelemeye gidilmiştir. GVK, KVK, KDVK, ÖTVK, BGK, VİVK, MTVK, EVK'da yer alan vergi kolaylıkları ele alınmıştır. Kamu kurumları ile kamu tüzel kişiliğine sahip olanları ilgilendiren kolaylıklara yerine göre sınırlı olarak yer verilmiştir. İdarenin düzenleyici işlemleri bakımından, vergi idaresinin yönetmelik yapmak yerine tercih ettiği Genel Tebliğler üzerinden hareket edilmiştir. Özelgeler ise her ne kadar başvuruçuyu muhatap aldığı kabul edilen bilgilendirmeler olsa da, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfasından yayınlanması, Başkanlık bünyesinde bir iç ağ havuzunda toplanarak tüm vergi idareleri bakımından uygulama örneği ve tutarlı bilgilendirme oluşturacak bir sisteme konu olması, mükelleflerin ücretsiz ve en çok ulaşabildiği kaynak olması nedeniyle çalışmada ağırlıkla yer verilmiştir. Yargı kararlarına ise sınırlı olarak yer verilmiştir. Vergi yargısına konu olan dosyalara bakıldığında, vergi kolaylığı sağlanması gerekirken hukuka aykırı vergi tarh ve tahsil edilmesi iddiasıyla açılan davalar dikkati çekmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarına ise daha çok Türk Anayasa hukukundaki gelişmeler içerisinde 1961 ve 1982 dönemlerinde yer verilmiştir.

1. BÖLÜM: TEMEL KAVRAMLAR VE İLKELER

Vergi kolaylıkları, muaflık, istisna ve indirimleri kapsayan bir terim olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle, öncelikle vergi kolaylıkları kavramını tanımlamak ve kapsamına giren konuları kısaca açıklamak gerekir. Sonrasında, vergi kolaylıklarına benzer kavramlara ve anayasal vergilendirme ilkeleri doğrultusunda vergi kolaylıklarının yerine değinilecektir. Bu açıklamadan sonra da vergi kolaylığını tanımlamak ve benzer kavramlara değinmek daha anlaşılır olacaktır.

1.1. VERGİ KOLAYLIKLARI

Vergi yükümlülüğünün getirdiği maddi ödevin kısmen ya da tamamen kaldırılmasına ilişkin kanunlarla birtakım yöntemler kabul edilmiştir. Bu yöntemler, bazı mükellef gruplarını diğer mükelleflerden ayırması ya da bazı vergi konularını vergilendirilebilir diğer konulardan ayırması nedeniyle yükümlülüğe ilişkin ayrıcalıklı bir konum meydana getirmekte ve ödevlerin yerine getirilmesi bakımından kolaylık sağlamaktadır. Bu yöntemlerin meşru ve kabul edilebilir olması için sosyal veya ekonomik bir nedene dayanılması ve bu dayanağın hukuka uygun bir kaynağı olması gerekir. Yazılı kaynaklara dayanan bir hukuk sisteminde böyle bir yetkinin Anayasa'ya uygun biçimde kanunla düzenlenmesi gerekir. Kanun hem maddi hem de şekli kriterleri karşılamalıdır.

Vergi kolaylıkları, devletin sosyal, ekonomik veya başkaca nedenlerle desteklemek istediği faaliyetlerde bulunan mükellefleri veya faaliyet konularını vergi dışı bırakmak ya da vergi yükünü azaltmak amacıyla kanunla düzenleyerek kullandığı yöntemlerin genel adıdır. Bu yöntemlerin düzenlendiği kanun hükümleri, Anayasa'ya uygun olmalıdır. Ayrıca bu yöntemlerle Anayasa'daki eşitlik ilkesiyle ters düşecek biçimde kişi, sınıf ya da zümre egemenliğine yol açılmamalıdır. Yönlendirici vergilendirme kapsamında vergilendirilmeyen alternatifini özendirmek¹ veya vergilendirmede ayrıcalık

¹ GÖKER, Cenker, *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.51.

sağlayan koşulları ağırlaştırarak alternatiften caydırmak² amaçlarıyla vergi kolaylıklarının kullanıldığı görülmektedir.

Mükelleflerin vergi borcuna etkileri bakımından vergi kolaylıklarını dar ve geniş anlamda ele almak mümkündür. Dar anlamda vergi kolaylıkları, maddi vergi ödevini sosyal veya ekonomik nedenlerle tamamen ya da kısmen ortadan kaldıran muaflık, istisna ve indirim yöntemleridir. Geniş anlamda vergi kolaylıkları ise, bu yöntemlerin yanı sıra mükellefleri rahatlatan ve verginin azalmasını sağlayan her düzenlemeyi kapsar. Bu kapsamda takas, zamanaşımı, terkin, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, yanılma, izaha davet, af, cezalarda indirim, cezadan vazgeçme, tecil, tehir, aciz hali, kefil gösterme uygulamaları yer alır. Ancak bu uygulamalar, tarh edilmiş vergi borcunu ya da borçla bağlantılı cezaları sona erdiren veya borcun daha kolay ödenmesini sağlayan düzenlemelerdir. Tarh aşaması gerçekleşmeden vergi borcunu kaldıran ya da azaltan yöntemler ise bu uygulamalardan ayrılır, dar anlamda vergi kolaylıklarını oluşturur. Nitekim Türk vergi hukuku öğretisinde de vergi kolaylıkları kavramının dar anlamda kullanıldığı görülmektedir.³ Türk vergi mevzuatında vergi kolaylıkları terimi kullanılmamaktadır. Ancak kanun koyucu, dar anlamda vergi kolaylıkları kapsamındaki muaflık, istisna ve indirim yöntemlerini her bir verginin kendi kanununda ayrı ayrı düzenlemiştir.

Anayasa md.73/f.2 uyarınca kanunla düzenlenmesi öngörülen vergilerin temel hususlarından biri de vergi muaflık, istisna ve indirimleridir. Kanunla düzenlenen bu konulara ilişkin Cumhurbaşkanı'na kanunda belirtilen sınırlar çerçevesinde düzenleyici işlem yapma yetkisi tanınabileceği de Anayasa md.73/f.4'te kabul edilmiştir. Kanun koyucunun Cumhurbaşkanı'na yetki tanınması zorunlu değildir. Ancak Cumhurbaşkanı, kanun koyucunun çizdiği sınırlar içinde düzenleyici işlem yapma yetkisini kullanabilir.

² GÖKER, *Yönlendirici Vergilendirme*, s. 42.

³ ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, GÖKER, Cenker, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s.XVII-XXVIII. KARAKOÇ, Yusuf, *Kamu Maliyesi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s.132-134. AKTAN, Coşkun Can, "Vergi Ayrıcalıkları ve Vergi Ayrımcılığı", *Vergileme Vergi Teorisi ve Politikası*, ed. Coşkun Can Aktan, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, ss.199-224, s.201. SUSAM, Nazan, *Kamu Maliyesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2016, s.295. SÜT, Çağır, "*Dünya Ticaret Örgütü Sistemi Çerçevesinde Vergi Kolaylıkları*", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2011, s.7. ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.183 ve 202-203. BULUTOĞLU, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.7.

Kendine hiçbir yetki tanınmayan Cumhurbaşkanı ise kanunun uygulanmasını göstermek amacıyla düzenleyici işlem yapma yetkisini kullanabilir. Mali idare, kanunların uygulanmasını göstermek amacıyla idari düzenleyici işlem yapabilir. İdarenin düzenleyici veya birel bir işlemle kolaylık tanınması ya da kanuna dayanmadan uygulaması hukuka aykırıdır.

Verginin hiç alınmadığı ya da sınırlı alındığı haller, her yıl Bütçe Kanunu'na bağlı (B) işaretli cetvel ile (C) işaretli cetvel arasında 4 no'lu listede düzenlenmektedir. Bu listede vergi kanunlarında düzenlenen indirimler, indirimli vergi oranları, istisnalar, muaflıklar, mahsup ve iadeler yer alır. Bunlardan en yaygın uygulama alanı bulanlar ise vergi kolaylıkları olarak nitelenen ve yükümlülük bakımından ayrıcalık meydana getiren muaflıklar, istisnalar ve indirimlerdir. Ancak bu ayrıcalıklar, verginin konulma amacıyla çatışsa da bu amaçtan üstün görülen sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir. Vergi kolaylıklarının neden farklı yöntemlere ayrıldığını anlayabilmek için muaflık, istisna ve indirim kavramlarının vergi hukuku bakımından anlamının ortaya konulması gerekir.

1.1.1. Vergi Dışı Tutma

Mükelleflere sağlanan kolaylıkların başında, normalde vergilenebilir olan belirli bir mükellef grubunu veya ekonomik faaliyeti kanun hükmüyle vergi dışı tutulmasını sağlayan yöntemler gelir.⁴ Bu yöntemler, Türk Vergi Hukuku öğretisinde ve mevzuatta muaflık (muafiyet) ve istisna şeklinde iki farklı kavramla ifade edilmektedir.⁵ Ekonomik

⁴ ANDERSON, John E., *Public Finance*, Houghton Mifflin Company, Boston, 2003, s.258.

⁵ KARAKOÇ, 2021, s.132-133. TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020, s.51, dn.19. OKTAR, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017, s.74 ve 93. BİLİCİ, Nurettin, BİLİCİ, Adem, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017, s.214-215. AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016, s.159. ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s.129-130. EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan, *Kamu Maliyesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, s.159-161. SUSAM, 2016, s.253. ULUATAM, Özhan, *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2014, s.302. MUTLUER, Kamil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s.263-264. ORHANER, Emine, *Kamu Maliyesi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s.166-167. ERGİNAY, Akif, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara, 2003, s.45-47. BULUTOĞLU, 1976, s.21. NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, s.256-257. TUNCER, Selahattin, *Kamu Maliyesi*, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971, s.189-191. SAYAR, Nihad S., *Kamu Maliyesi I: Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970, s.105-107.

ve sosyal nedenlerin yanı sıra diplomatik, dini ve başkaca gerekçelerle devletler vergilendirmede muaflık ve istisna uygulamaktadır.⁶

Vergilendirme süreciyle paralel bir geçmişi olan muaflık ve istisnalar, Fransız ihtilali ve sonrasında çağdaş demokratik hükümet sistemlerine geçiş öncesinde imtiyazlı sınıf veya şahıs (x kişisi gibi) menfaatlere odaklıyken⁷; 19. yüzyıldan itibaren belirli bir mükellef grubu veya konu odaklı bir anlayışla uygulanmaktadır. Vergilemede genellik ilkesinden sapılan bu haller, Anayasa hükümleri çerçevesinde kanunla düzenlenmelidir. Ancak, güncel gelişmeler karşısında ivedi karar alınması gereken haller bakımından yürütme organına da Anayasa ve kanunlarla sınırlı yetki tanınmaktadır.

Muaflık ve istisnalar, tam veya kısmi, devamlı veya geçici süreli, mutlak veya şarta bağlı olabilmektedir. Kısmilik, kolaylığın genellikle parasal sınırlı olmasıdır. Geçicilik, kolaylığın belirli süreli olmasıdır. Şarta bağlılık, kolaylığın vergi kanunundaki şartı sağlayanlara yönelik olmasıdır.⁸ Anayasa Mahkemesi'nin bazı kararlarında *muaflık* yerine *bağışıklık*, *istisna* yerine de *ayrıklık* terimlerinin tercih edildiği görülmektedir.⁹

⁶ BULUTOĞLU, 1976, s.7. SELIGMAN, Edwin R.A., *Studies in Public Finance (1925)*, Augustus M. Kelley Publishers, New York, 1969, s.139.

Bulutoğlu, yatay eşitlik ilkesini zedelediğini belirttiği muaflık ve istisnaların uygulanma nedenlerini “*Vergi adaletini sağlamak, iktisadi teşvikler, vergi idaresi bakımından kolaylık, siyasi sebepler*” şeklinde dört başlıkta toplamıştır. Vergi adaletini sağlayan kolaylıklar, muaflık ve istisnanın sosyal amaçlarla kabul edilmesidir. İktisadi teşvikler ise ekonomik faaliyetleri türüne göre desteklemek veya korumak adına sağlanan kolaylıklardır. Vergi idaresi bakımından kolaylıkların kapsamına da idare bakımından vergi toplama maliyetinin yüksek ve cezalandırma gibi başkaca bir işlem yapılmasının da ekonomik getirisi olmayan haller girmektedir. Siyasi sebeplerden maksat, muaflık ve istisnadan yararlananların baskı grubu (lobi) oluşturarak yasama organını etkileyebilmesi sonucu öznel olarak değerlendirilebilecek gerekçelerin de nesnel sebepler altında gösterilerek muaflık veya istisna şeklinde kanunlara eklenmesidir. BULUTOĞLU, 1976, s.23-24.

⁷ SELIGMAN, 1969, s.140.

⁸ KARAKOÇ, 2021, s.133-134. EDİZDOĞAN, ÇETİNKAYA, GÜMÜŞ, 2020, s.159-161. ULUATAM, 2014, s.302.

⁹ AYM, E.2003/11, K.2004/49, K.T.07.04.2004. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (15.11.2022).

1.1.1.1. Muaflık

Kanun koyucu tarafından kişilerin veya kişi gruplarının vergiden bağışık tutulmasına *muaflık* (*muafiyet, bağışıklık*) denir.¹⁰ En yaygın bilinen muaflıklar arasında GVK md.9'da yer alan esnaf muaflığı, KVK md.4'te ve EVK md.4'te kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik muaflıklar, Cumhurbaşkanı'nca 4962 sayılı Kanun md.20'ye göre vakıfların muaflık kapsamına alınması yer alır.

1.1.1.2. İstisna

Kanun koyucu tarafından vergilendirilebilir konuların vergiden ayırık tutulmasına *istisna* (*ayrıklık*) denir.¹¹ Türk vergi hukukunda istisna uygulamasının muaflığa nazaran daha fazla olduğu görülmektedir. Telif kazançlarına ilişkin GVK md.18, genç girişimcilere yönelik GVK mükerrer madde 20, sosyal içerik üreticileri hakkında GVK mükerrer madde 20/B, iştirak kazançları ve kurumların başkaca gelirleriyle ilgili KVK md.5, ihracat teslimiyle ilgili KDVK md.12, eğitim ve kültürle ilgili KDVK md.17/1 akla ilk gelen başlıca istisna uygulamaları arasında yer alır.

1.1.2. Vergi Yükünü Azaltma

Mükelleflere sağlanan ayrıcalıklardan vergi yükünün azaltılmasını sağlayan araçlar ise vergi indirimleri ve indirimli vergi oranlarıdır.¹² *Vergi indirimi*, matrahtan indirim ve vergiden indirim olarak iki şekilde görülmektedir. *Matrahtan indirim*, ekonomik, sosyal ya da başkaca nedenlerle, vergi kanunlarında vergilendirilebilir gelirden çıkarılabileceği

¹⁰ KARAKOÇ, 2021, s.132-133. AKDOĞAN, 2016, s.159. ERDEM, ŞENYÜZ, TATLIOĞLU, 2016, s.129.

¹¹ KARAKOÇ, 2021, s.133. AKDOĞAN, 2016, s.159. ERDEM, ŞENYÜZ, TATLIOĞLU, 2016, s.130.

¹² Bu konuda Göker, yönlendirici vergilendirmenin bir boyutu olan özendirme araçları içinde vergi yükünün azaltılmasını ve vergi kolaylıklarının kullanılmasını ayrı başlıklarda ele almıştır. Vergi yükünün azaltılmasında mükelleflerin ekonomik gördüğüne yönelmesinden, vergi kolaylıklarının kullanılmasında da vergi avantajından söz etmiştir. Birincisinde ekonomik anlamda ikameci bir tercih, ikincisindeyse vergi planlaması gerçekleştirilmeye yönelik mükellefiyete girme veya vergiyi doğuran olayı gerçekleştirme söz konusudur. İster ekonomik anlamda ikameci yaklaşım sergilensin, isterse vergi planlaması amacı güdülsün her ikisi de mükellefin ödevlerini azaltmaya yöneliktir. Her iki yöntemde kullanılan ortak araçlar ise indirimler ve indirimli vergi oranlarıdır. GÖKER, 2011, s.45-47 ve 51.

belirtilen kalemlerin, matrahın hesaplanması sırasında indirilmesidir.¹³ *Vergiden indirim*, ödenmesi gereken vergi tutarından daha önce ödenen belirli vergilerin tutarının indirilmesidir.¹⁴ *İndirimli vergi oranı* ise, vergi indiriminden farklı bir kavram olup, kanunla veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak belirli mükellef grubu veya faaliyet lehine vergi tarifesindeki vergi oranının düşürülmesidir.¹⁵ İndirimler ve indirimli vergi oranlarının vergi kolaylıkları kapsamında sayılabilmesi için bu araçların mükelleflere bir vergi avantajı sağlaması gerekir. Kanunilik ilkesi doğrultusunda konunun temel öğelerinin yasama organınca düzenlenmesi ve yürütme organına sınırlı düzenleme yetkisi verilmesi, haklı bir nedene dayanılarak genellik ve eşitlik ilkelerinden ayrılan bir düzenleme yapılması, ayrımcılık yasağına uygun şekilde hareket edilmesi, Anayasa md.73/f.2 ve f.4'e göre vergi indirimleri ve indirimli vergi oranları için de geçerlidir.

1.1.3. Vergi Kolaylıklarına Benzer Kavramlar

Muaflıklar, istisnalar ve indirimler, siyasal iktidarın sosyal, ekonomik veya başkaca amacına giden yolda bir araç olarak kanunla düzenlenir. Düzenlenen bu araçlar, siyasi iktidarın benimsediği vergi politikasının kanunlara yansımalarıdır. Vergi kolaylıklarının bir araç olarak kullanıldığı uygulamalar ise siyasal iktidarın amacına giden yolda politika tercihidir.¹⁶ Bu politikaların kullanıldığı uygulamalar arasında vergi planlaması, vergi avantajları, vergi harcamaları, vergi teşvikleri, vergi tatili yer alır. Politika uygulamalarının kanuni yöntemlerden ayrı kavramlar olduğu, bu uygulamaların hangi anlama geldiği ve vergi kolaylıklarıyla ilişkisi açıklanarak ortaya konmalıdır.

¹³ *Vergi Harcamaları Raporu*, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ankara, 2018, s.6. ANDERSON, 2003, s.259.

¹⁴ *Vergi Harcamaları Raporu*, 2018, s.6. *Tax Expenditures in OECD Countries*, 2010, s.12. SMITH, 2008, s. 238 ve 1050.

¹⁵ *Vergi Harcamaları Raporu*, 2018, s.6. *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris, 2010, s.12.

¹⁶ Nitekim Bilici ve Bilici de Kamu Maliyesi adlı eserlerinde “ekonomik, siyasi veya sosyal nedenlerle bazı kişiler veya konulardan” vergi alınmadığını ve muaflık, istisna ve indirim yöntemleriyle bu politikanın uygulandığını, ancak bu politikada aşırılığa kaçıldığında vergi matrahının aşınacağına ve vergi erozyonunun meydana geleceğine, dolayısıyla devletin vergi gelirinin azalacağına değinmişlerdir. BİLİCİ, BİLİCİ, 2017, s.214-215.

1.1.3.1. Vergi Planlaması

Vergilendirme işlemleriyle ilgili kanunlar ve ilgili mevzuat, mükelleflerin gösterebileceği tüm davranışlar hesaplanarak düzenlenmemektedir. Bu tür bir öngörü, hayatın olağan akışında mümkün değildir. Öngörülebilecek tek şey, mükelleflerin ve sorumluların vergi ödevlerini en aza indirmeye yönelik birtakım davranışlar sergileyebileceğidir. Bu davranışlar kanuna uygun ya da aykırı olabilir. Bu nedenle, mükelleflerin vergi ödevlerine karşı tepkilerini, kanuni ve kanuni olmayan faaliyetler şeklinde iki başlıkta ele almak gerekir.¹⁷

Mükelleflerin hukuka aykırı faaliyetleri, vergi kaçakçılığı, peçeleme ve muvazaa olmak üzere üçe ayrılır.¹⁸ Vergi kaçakçılığı, Vergi Usul Kanunu md.359’da sayılan ve adli ceza yaptırımını öngörülen suç fiillerinin genel adıdır.¹⁹ Peçeleme, mükellef veya sorumluların vergi kaçırma amacıyla, ekonomik gerçeğe uymayan ama özel hukukta geçerli bir işlem yaptığı sözleşmeleridir.²⁰ Muvazaa ise biri tarafların asıl niyetlerini gizledikleri ve kendileri için hüküm ve sonuç doğurmasını istedikleri, diğeri ise üçüncü kişilere yansıtılan ve kendileri için hüküm ve sonuç doğurmasını istemedikleri iki farklı özel hukuk işlemi yapmak konusunda anlaşmalarıdır.²¹ Peçeleme ve muvazaanın

¹⁷ Benzer bir ayırım için bkz. TUNCER, 1971, s.389. Konumuzun dışında yer alması sebebiyle kanuni olmayan faaliyetler öncelikle ele alınacak olup, daha sonra vergi planlaması ve vergi avantajının da içinde yer aldığı kanuni faaliyetlerden söz edilecektir.

¹⁸ TUNCER, Selahattin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt III*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s.89-90.

¹⁹ Vergi kaçırma, vergiden kaçınma ile aynı anlama gelmemektedir. Her ikisinde de mükellefin üzerine düşen vergi ödevini hafifletme amacı vardır. Ancak bu hafifletmede gerçekleştirilen davranışın suç olması halinde vergi kaçakçılığından; vergi kanunlarının amaçlamadığı ama düzenlemeye uygun bir davranış olması halinde vergiden kaçınmadan söz edilir. STIGLITZ, Joseph E., ROSENGARD, Jay K., *Economics of the Public Sector*, W.W. Norton & Company, New York, 2015, s.746-747. DENNIS-ESCOFFIER, Shirley, FORTIN, Karen A., *Taxation for Decision Makers*, Thomson South-Western, Mason, 2008, s.66. NADAROĞLU, 1976, s.299.

²⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.30.

Peçelemede özel hukuka göre geçerli bir işlem vergi kaçırma amacıyla gerçekleştirilmiştir; diğeri bir deyişle, ortada tek bir hukuki işlem vardır ama o işlem ekonomik bakımdan gereksiz veya işin olağan akışına aykırıdır. Bu durumda vergilendirmenin özel hukuk işlemine göre değil, asıl ekonomik amaca göre yapılması gerekir. KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, İÜHF Yayını, İstanbul, 1986/1987, s.45.

²¹ ANTALYA, Osman Gökhan, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler (Cilt V/1,1)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.345-346. ESENER, Turhan, GÜNDOĞDU, Fatih, *Borçlar Hukuku I*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017, s.91.

Muvazaa türleri basit ve nitelikli olmak üzere ikiye ayrılır. Basit (Mutlak) muvazaa, taraflar hiçbir işlem yapmak istemeyip de işlem yapmış gibi görünmeleridir. Nitelikli (Nisbi, mevsuf) muvazaa ise, tarafların asıl işlemlerini üçüncü kişilere karşı perdelemek için kendi iradelerine uymayan başka bir işlem yapmalarıdır. ANTALYA, 2019, s.348-349. ESENER, GÜNDOĞDU, 2017, s.94-95.

buluştuğu ortak noktalar, kötüye kullanma halinin söz konusu olması ve idareyi yanıltmalarıdır.²²

Mükelleflerin hukuka uygun faaliyetleri ise, özünde maddi ödevin mümkün olduğunca en az yükü kanuna uygun biçimde yerine getirilmesidir. Bu noktada kanun koyucunun indirimli veya sıfır yük öngördüğü haller, bütçede vergi harcamalarının kalemleridir. Mükellefin kanunlardaki alternatif veya boşlukları değerlendirerek kanunlara uygun hareket ettiği hallerin adlandırılması ise konunun tartışmalı boyutunu oluşturmaktadır. Mükellefin kanuna uygun bu davranışları vergiden kaçınma (içtinap), vergi planlaması (işletme vergiciliği), vergi avantajı, vergi teşvikleri gibi çeşitli terimlerle adlandırılmaktadır²³. Mükellefin vergiden kanunlara aykırı hareket etmeden birtakım yollarla kaçınması, siyasal iktidarın benimsediği maliye politikasına göre farklı bir konumda değerlendirilmektedir. Mükellefin kanun koyucu ve mali idare eliyle vergi yükünü en aza indirmeye yönelik desteklendiği, özel hukuk ilişkilerini de bu çerçevede düzenlemeye yönlendirildiği ülkelerde vergi planlaması ya da diğer bir deyişle işletme vergiciliği öne çıkmaktadır.²⁴ Ancak mükellefin en az vergi yüküne yönelik tutum ve davranışları, kanun koyucunun amaçlarının ve mali idarenin belirlediği ilkelerin dışına

²² Muvazaada görünürde tarafların hüküm ve sonuçlarını doğurmasını istemedikleri bir özel hukuk işlemi, arka planda ise tarafların borçlanmada asıl niyetlerini içeren bir başka işlem olmak üzere iki hukuki ilişki vardır. Muvazaalı bir işlemin vergilendirilmesinde, özellikle nitelikli (nispi, mevsuf) muvazaa bakımından ekonomik amaca göre yorumlama, asıl işlem ortaya çıkana kadar görünürdeki işleme göre; asıl işlem ortaya çıktıktan sonra da bu yeni durumda ek vergi ödevleri meydana gelmişse bu ödevlere göre vergilendirme işlemleri gerçekleştirilir. Vergi kolaylıkları bakımından dikkat edilmesi gerekense, görünürdeki işlemin ekonomik amaca uygunluğuna ve özel hukuk bakımından muvazaalı olup olamayacağına bakılmalıdır. Amaca uymayan veya muvazaalı bir işlem söz konusuysa, o işlemin vergilendirilmesinde kolaylık uygulanması mümkün değildir, hukuka aykırı olur. KANETİ, 1986/1987, s.47-48.

²³ Öğretide bu terimlerin tanımlamalarında bir birliktelik bulunmamaktadır. Örneğin Tuncer, verginin reddi üst başlığı altında, vergiden kaçınma (içtinap), vergiden tasarruf ve vergiden meşru şekilde kaçma olarak konuyu ele almıştır. Vergiden kaçınmayı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin önlenmesi; vergiden tasarrufu, yükümlülük doğuran olayın kaldırılması; vergiden meşru şekilde kaçma ise kişisel veya konu olarak yer değişikliği olarak açıklamaktadır. TUNCER, 1971, s.389-390. Akdoğan da Tuncer'e yakın bir tanım benimsemiştir. AKDOĞAN, 2016, s.173. Sayar ise kaçınmayı içtinap kavramı içinde ele almakta ve yükümlünün kanuna aykırı olmaksızın çeşitli yollarla vergiden kaçınması olarak nitelemektedir. SAYAR, 1970, s.91.

²⁴ Gökbel'in aktarımına göre, Birleşik Krallık'ta bir komite raporunda her iki kavramın birbirinden siyah-beyaz gibi ayırt edilmesinin güç olduğu; ancak, yasamanın niyetinin dışına çıkan veya ötesinde yer alan davranışların vergiden kaçınma olarak değerlendirilebileceğine değinilmektedir. Vergiden kaçınmanın ülkelere göre farklı adlar alabildiği ve verginin hafifletilmesi veya azaltılması, vergi planlaması gibi kavramlarla da karıştırıldığı görülmektedir. GÖKBEL, Doğan, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.39-40.

çıkması halinde, önlenmesi gereken bir kaçınma olarak değerlendirilmektedir.²⁵ Burada unutulmaması gereken, ister vergiden kaçınma ister vergi planlaması olarak değerlendirilsin, mükellefin en az vergi yüküne yönelik davranışının kanunlara aykırı olmaması gerektiridir.

Mükellefin kanuna uygun ve kanun koyucunun amaçladıklarıyla örtüşen faaliyetleri ise vergi planlamasıdır.²⁶ *Vergi planlaması*, mükellefler için hukuk çerçevesinde en az vergi yükü sağlayan işlemler, aşamalar, bürokrasi ve tercihler sürecidir.²⁷ Burada mükellef, vergi kanunlarına uygun biçimde, kendi menfaatlerine uygun gördüğü işlemler veya eylemlerde bulunmak üzere bir strateji geliştirmekte ve bu strateji doğrultusunda vergi ödevini yerine getirmektedir. Özellikle ticari ve sınai işletmelerin yatırımlarını ve faaliyetlerini daha kârlı ve rekabet edebilir biçimde sürdürmesinin bir parçasını da vergi yükünü en aza indirmesi oluşturur. Vergi planlamasının mikro ve makro, ulusal ve uluslararası gibi farklı ayrımlarla ele alındığı görülmektedir.²⁸ Vergi

²⁵ Gökbel'in vergiden kaçınmayı vergiden tasarruftan ayırdığı nokta da buna işaret etmektedir. Vergiden kaçınma, kanun koyucunun düzenlemek istediği ancak birtakım nedenlerle boşlukta bıraktığı alanlardan hareketle vergi borcunun azaltılmasıdır. Vergiden tasarrufta da vergi borcunun azaltılması bir hedef olmakla beraber, burada değerlendirilen alan kanun koyucunun düzenlemek istemediği noktalardır. GÖKBEL, 2011, s.39.

²⁶ Vergi planlaması terimi ABD'de 1970'lerde ortaya çıkmış olup, terimin ifade ettiği süreç ise 1920'lerde Almanya'da işletmelerin vergilendirilmesi veya işletme vergiciliği olarak adlandırılmıştır. İster işletme vergiciliği ister vergi planlaması olarak adlandırılsın, bu süreç, vergiye gönüllü uyum ile mükellefin en yüksek faydasının hukuka uygun biçimde kesişmesidir. Şanver'e göre işletme vergiciliğinin üç görevi vardır. İkisi Lex Lata da denilen olan hukukta yer alır. Bunlardan birincisi, işletmelerin vergi yüklerini kanunlar çerçevesinde en aza indirme yollarını ele almak; ikincisiyse, vergilerin işletmenin hesaplarındaki etkilerini incelemektir. Üçüncü görevi ise lex feranda da denilen olması gereken hukukla ilgili olup, vergilemede iktisadi denkleğin gerçekleştirilebilmesi anlayışı çerçevesinde mevcut kanunların yorumlanması ve gelecekteki kanunların yapılmasında etki etmektedir. ŞANVER, Salih, *İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul, 1968, s.22-23, 25, 30-31.

Buna göre, verginin altında yatan nedenle işletmenin amaç ve hedeflerinin birbiriyle çatışıp çatışmadığı ve bir konuda alınan verginin mükellefin hukuki kişiliğine veya konumuna göre farklılaşıp farklılaşmadığı işletme vergiciliğinin ilgi alanına girmektedir. Mükelleflerin cevabını aradığı soru ise, işletmenin amaç ve hedefleri çerçevesinde, kendisine en az ödev getirecek şekilde kanunlara uygun olarak hangi tercihlerle ve nasıl hareket etmesi gerektiridir. Devletin üzerine düşen ise, mükelleflere bu kanuni hareket alanını tanımadır. Böylece devlet, vergi kaçakçılığı gibi kanuni olmayan ve vergiden kaçınma gibi hukuka aykırı olmayan ama vergiye gönüllü uyumdan uzak gördüğü davranışların önüne geçebilir.

²⁷ EDİZDOĞAN, ÇETİNKAYA, GÜMÜŞ, 2020, s.226-227. AKDOĞAN, 2016, s.194-195. DENNIS-ESCOFFIER, FORTIN, 2008, s.42.

²⁸ Edizdoğan/Çetinkaya/Gümüş'e ve Akdoğan'a göre vergi planlaması, makro ve mikro olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Makro vergi planlaması, verginin konuluş ve uygulanmasının devletin finansal ihtiyaçları ile toplumun yaklaşımı göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmesidir. Mikro vergi planlaması ise, mükellef ve sorumluların iktisadi güçleri ile ödemeleri gereken vergiler arasında kanuni sınırlar içinde bir ilişki kurarak, vergi ödevlerini asgariye indirmesidir. Görüldüğü üzere, makro vergi planlaması devlet yani vergi koyan açısından bir planlamayı; mikro vergi planlaması ise mükellef ve

planlaması yapılırken kullanılan kanuni araçların başında vergi kolaylıkları gelmektedir. Dolayısıyla vergi planlaması, vergi kolaylıklarının kanun koyucunun gerekçesine uygun olarak mükelleflerce nasıl değerlendirildiği konusunda kanuni ve aleni bir ödev çizelgesidir. Her iki kavramın da birbiriyle ilişkisi olmakla beraber, birbirinden farklı olduğu ortadadır.

1.1.3.2. Vergi Avantajları

Vergi planlamasında en az vergi ödemeyi hedefleyen yöntemlerin tercih edilmesini ifade etmek amacıyla vergi avantajları terimi kullanılmaktadır. *Vergi avantajları*, mükelleflerin vergi kanunlarında kendi lehlerine gördükleri düzenlemelerden yararlanarak vergi borçlarını en aza indirmesi, diğer bir deyişle vergi kanunlarındaki boşlukları kullanarak vergi tasarrufunda bulunmak istemesidir.²⁹ Mükellefin bu tercihinde herhangi bir hukuka aykırılık yoktur. Aksine, maddi ve şekli anlamda her türlü vergi ödevini yerine getirme iradesini gösteren, bu ödevlerini yerine getirirken kendine en az kayba neden olacak alternatif ekonomik faaliyeti seçen bir mükellef söz konusudur. Bu faaliyet kanunda istisnaya ya da indirim tabi olabileceği gibi, vergi ödemesini geciktirebilir ya da iade almasını sağlayabilir.³⁰ Vergi avantajında önemli olan, mükellefin tercihleriyle vergi borcunun kanuni yollarla asgari düzeyde doğmasıdır. Vergi kolaylıkları da vergi avantajı sağlayan yöntemlerin başında gelir. Kısacası vergi kolaylıkları devletin mükellefe vergi ödevleri bakımından ayrıcalık sağladığı yöntemler bütünü olup, vergi avantajı ise mükellefin kolaylıklar dahil kendine

sorumlu yani vergi ödeviyle ilgisi olan bakımından bir planlamayı içermektedir. EDİZDOĞAN, ÇETİNKAYA, GÜMÜŞ, 2020, s.227. AKDOĞAN, 2016, s.194.

Ulusal vergi planlamasında, ülkedeki vergi sisteminde yer alan vergi kolaylıklarından ve başkaca avantaj sağlayan düzenlemelerden en fazla ne kadar faydalanılabileceğiyle ilgilenir. Uluslararası vergi planlamasıysa, en az iki ülkenin vergi sisteminin karşılaştırılması, çifte vergilendirme ve vergi uyumlaştırması ile ilgili kuralların ele alınması, yabancı yatırımcılar bakımından vergi kolaylıklarının uygulanması ve uluslararası anlaşmalardan yararlanılması ile ilgilidir. ROHATGI, Roy, *Basic International Taxation Volume 2: Practice*, BNA International, Norfolk, 2007, s.1.

²⁹ Konuyla ilgili olarak Şanver, eserinde açıklama yaparken vergi avantajını ifade eden bir tanımlama yapsa da vergi tasarrufu terimini kullanmayı tercih etmiştir. Şanver'e göre bu konu işletme vergiciliğinin (vergi planlaması) kapsamına girmektedir. ŞANVER, 1968, s.24.

³⁰ Nitekim Tosuner ve Bay'a göre vergi avantajları, vergiden kaçınma kapsamına girmeyen ve mükelleflerin kanuni imkanlar çerçevesindeki alternatiflerden daha az vergi ödeyeceği işlemi seçmesidir. TOSUNER, Mehmet, BAY, Hakan, "Türk Vergi Sisteminde Gerçek Kişiler İçin Vergi Avantajları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2017 (348), ss.9-29, s.10.

sunulan yöntemlerle maddi ödevini en hafif yükü kanunlara uygun olarak yerine getirebilmesidir. Bu nedenle her iki kavram da birbirinden farklıdır.³¹

1.1.3.3. Vergi Harcamaları

Vergi kolaylıkları, devletin bir yıl toplamaktan kısmen veya tamamen vazgeçtiği bütçe kalemleri arasında yer alır. Ancak bu vazgeçilen kalemler, diğer kamu harcamalarından farklı olarak, devletin hazinesinden para çıkışına neden olmamaktadır. Bu nedenle de bütçe kanununda, vazgeçilen gelir kalemleri olarak vergi harcamaları içinde sayılmaktadır. Vergi yükümlülüğünü ortadan kaldırmayan, yalnızca devletin alacağından tamamen veya kısmen yıllık olarak vazgeçtiğini gösteren kalemler vergi harcamasını oluşturur. Buna göre *vergi harcamaları*, belirli bir mükellef grubunu veya faaliyeti desteklemek amacıyla kanunla öngörülen vergi kolaylıkları gibi vazgeçilen veya azaltılan vergi gelirleriyle ilgili maliye politikası tercihlerinin hükümete tanınmasının bütçe kanunundaki yansımasıdır.³² Vergi harcamaları terimi ilk olarak ABD’de Stanley S. Surrey tarafından 1960’larda kullanılmıştır.³³ Vergi harcamalarının kapsamına vergi muaflık ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranları ve vergi terkini girmektedir.³⁴ Vazgeçilen vergi gelirleri, gerçek olmayan gelir ya da ekonomik ve sosyal transfer olarak adlandırılan vergi harcamaları, vazgeçilen kamu gelirleri cetveli ya da bir liste olarak merkezi yönetim bütçesine eklenmektedir.³⁵

³¹ Karşı görüşteki Aktan’a göre ise, vergi kolaylıkları ile vergi avantajları, vergi teşvikleri ve vergi sübvansiyonları ile aynı anlamlara gelmektedir. Ancak her iki kavrama ilişkin tanımlara da bakıldığında, ikisinin kesişim alanında kolaylıkların avantaj sağlayan araçlardan biri olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle de vergi kolaylıkları ile vergi avantajları aynı anlama gelmemektedir. AKTAN, 2018, s.201.

³² EDİZDOĞAN, ÇETİNKAYA, GÜMÜŞ, 2020, s.210. AKDOĞAN, 2016, s.182. SUSAM, 2016, s.295-296. *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris, 2010, s.12. OLIVER, Philip D., *Tax Policy*, Foundation Press, New York, 2004, s.677.

Ferhatoğlu’nun ortaya koyduğu tanımlamalar özetlenecek olursa, vergi harcamaları, birtakım nedenlerle vergi kolaylıklarının da içinde bulunduğu kanuni yöntemlerin yıllık bütçe döneminde uygulanması nedeniyle kamu gelirlerine net etkisidir. FERHATOĞLU, Emrah, “*Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir, 2001, s.6.

³³ Vergi harcamaları terimi siyasal alanda ilk olarak ABD’de 1968 mali yılı bütçesine ilişkin hazine bakanlığının raporunda resmen yer almıştır. BURTON, Mark, SADIQ, Kerrie, *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*, Cambridge University Press, New York, 2013, s.24-25, 37. OLIVER, 2004, s.677-678.

³⁴ *Vergi Harcamaları Raporu*, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 2007, s.6-7.

³⁵ TUNCER, 2012, s. 71-72. OLIVER, 2004, s.679 ve 683.

OECD'ye göre vergi harcamaları, belirli bir mükellef grubu için devletin gelirini azaltan ya da erteleyen kanun hükümleri veya kanuna dayalı düzenlemeler ve uygulamalardır.³⁶

Türkiye'de vergi harcamaları terimi, resmi kaynaklarda ilk olarak 2001 yılında kullanılmıştır.³⁷ Kanun bazında da 5018 sayılı Kanun md.15/f.2'de vazgeçilen vergi gelirlerinin merkezi yönetim (yıllık) bütçe kanununda ayrı bir bölümde ya da cetvellerde gösterilebileceği hükmüyle vergi harcamalarının düzenlenmesine değinilmiştir.³⁸ Nitekim Maliye Bakanlığı, ilk vergi harcamaları raporunu 2007'de çıkarmıştır.³⁹ Raporda, vergi harcamaları, belirli amaçlara ulaşmak için kanunda amaçlanan yükümlülükle uyumlu olmamakla beraber kanundan kaynaklanan ve vergi geliri kaybı ya da ertelemesi olan kamu harcamaları olarak tanımlanmıştır.⁴⁰ Bakanlığın ilgili web sayfasında en son 2018'de vergi harcamaları raporu yayımladığı görülmektedir.⁴¹ 2018 raporunda da belirli bir mükellef ya da mükellef grubuna ilişkin olmayan, diğer bir deyişle genele yönelik vergi kolaylıkları, ertelemeler, mahsup ve iadeler vergi harcamalarının kapsamına girmemektedir.⁴²

Sonuç olarak, konular bakımından ortak kümeye sahip olsalar da vergi harcamaları ile vergi kolaylıkları aynı anlama gelmemektedir. Vergi harcamaları, vergi alınmaktan kısmen veya tamamen vazgeçilen halleri içeren ve bütçe kanununda yer alan bir liste olup; bütçe hukukunun konusudur. Vergi kolaylıkları ise, mükelleflere yönelik ayrıcalık

³⁶ Ancak raporda, bazı uygulamaların istisna veya indirim gibi bir kapsamda değerlendirilemediği halde vergi harcaması olarak yer alabileceğine ve bu yüzden vergi harcaması kavramını tanımlamanın kolay olmadığına, ancak bir vergi sisteminin yapısal unsuru olarak kabul gören hususların vergi harcamalarının kapsamına girmeyeceği yönünde genel kanaat olduğuna değinilmiştir. *Tax Expenditures in OECD Countries*, s.12.

³⁷ *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2001, s.45.

³⁸ Bu hüküm, 5018 sa. Kanun md.82/f.1/c bendine göre 1.1.2005'te yürürlüğe girmiştir.

³⁹ *Vergi Harcamaları Raporu*, 2007, s.4.

⁴⁰ Aynı raporda, her vergi kolaylık veya indiriminin vergi harcaması sınıfına alınamayacağına, vergi sistemindeki bir yapısal unsur olarak görülenlerin kıyaslama işareti olarak kabul edilebileceğine değinilmektedir. *Vergi Harcamaları Raporu*, 2007, s.5-6.

⁴¹ Bkz. dn.62.

⁴² Vergi harcamasına girmeyen, vergi sisteminin standart unsurları arasında sayılan konulara örnek olarak genele yönelik olarak kanunda düzenlenen vergi oranı indirimi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde bazı konuların veya mükellef gruplarının vergi dışı tutulması, düşük oran uygulaması, amortisman hesaplaması sayılmıştır. *Vergi Harcamaları Raporu*, 2018, s.8.

olarak görülen istisna, muaflık ve indirimlerin genel adı olup; vergi hukukunun konusudur. Her vergi kolaylığı, vergi harcamaları listesinde yer almamaktadır.⁴³

1.1.3.4. Vergi Teşvikleri

Vergi kolaylıklarının kullanıldığı yerlerden biri de teşviklerdir. *Teşvikler*, bir ülkedeki ekonomik veya sosyal faaliyetin desteklenmesi veya buna yönlendirilmesi amacıyla devlet tarafından kullanılan her türlü aracı ifade eder.⁴⁴ Bu araçlardan biri de vergi teşvikleridir. Mükelleflerin vergi ödevlerini azaltarak ekonomik veya sosyal nedenle belirli bir davranışta ya da faaliyette bulunmaya birtakım koşullara bağlı olarak yönlendiren politikaların her biri *vergi teşvikidir*.⁴⁵ Vergi teşvikleri arasında yatırımla ilgili olanlar öne çıkmaktadır. Yatırım teşvikleri, bir yatırımdan elde edilecek vergi getirisini artırmak için, bu yatırıma karar verildiği andaki maliyeti çerçevesinde alınan tedbirlerdir.⁴⁶ Yatırım teşvikleri, vergiyle ilgili olanlar (vergi teşviki) ve olmayanlar (mali teşvik) şeklinde ikiye ayrılır. Vergi teşvikleri kapsamında kullanılan araçlara vergi kolaylıkları ve amortismanlar, vergiyle ilgili olmayan teşvik uygulamalarına da hibeler, sübvansiyonlar, faizsiz krediler, kambiyo kontrolü kısıtlamalarından muaflıklar örnektir.⁴⁷ Hangi alana yapılacak yatırımların teşvik edileceği bir siyasi tercihtir. Hayata geçen yatırımlara yönelik uygulamalara yatırım teşvikleri denilemez.⁴⁸ Yatırım

⁴³ Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü'nce yayınlanan Vergi Harcamaları Raporu'na ilişkin internet sitesi sayfasında yayınlanan "*Vergi harcaması olarak değerlendirilmeyen temel vergi kanun hükümleri*" başlıklı ek rapordan da anlaşılabacağı üzere her vergi kolaylığı vergi harcamaları kapsamında yer almamaktadır. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/EK-I-7-Vergi-Harcamas-Olarak-De-erlendirilmeyen-Temel-Vergi-Kanun-H%C3%BCk%C3%BCmleri-11-10-2016.pdf> (11.01.2023).

⁴⁴ TUNCER, 2012, s.128. SELEN, Ufuk, *Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Uygulamaları*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s.25.

⁴⁵ EDİZDOĞAN, ÇETİNKAYA, GÜMÜŞ, 2020, s.234. AKDOĞAN, 2016, s.158. TUNCER, 2012, s.130. BİLDİRİCİ, Ziyaettin, *Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri*, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 1989, s.10.

⁴⁶ İster yatırımcı ister devlet açısından bakılsın, yatırım teşvikleri devletin bazı faaliyet ve varlıklara yönelik sağladığı ayrıcalıkları içerir. SHAH, Anwar, "Overview", *Fiscal Incentives for Investment and Innovation*, ed. Anwar Shah, Oxford University Press, New York, 1995, s.2.

⁴⁷ "Investment incentive", *IBFD International Tax Glossary*, 2015, s.280-281.

⁴⁸ BRACEWELL-MILNES, Barry, HUISKAMP, J.C.L., *Investment Incentives*, Kluwer, Deventer, 1977, s.20.

teşviklerine ilişkin çeşitli araçlar kullanılması veya geliştirilmesi mümkün olup, bunlardan biri de vergi teşvikleridir.⁴⁹

Vergi teşvikleri ile vergi kolaylıkları arasında amaç-arac ilişkisi vardır.⁵⁰ Çünkü vergi kolaylıkları, vergi teşviki için kullanılan araçlardır.⁵¹ Tuncer'e göre bu araçlar, kapsamı somut ve sınırlı, belirli süreli olmalıdır.⁵² Akdoğan da bu araçları vergi kolaylıkları olarak nitelemiştir.⁵³ Ateş'e ve Giray'a göre vergi teşvikleri, belirli alanlardaki yatırımlara fayda sağlayan tedbirlerdir.⁵⁴ Bu genel görüşten ayrılan Aktan'a göre ise vergi teşvikleri, vergi avantajları, vergi sübvansiyonları ve vergi kolaylıkları terimleri, belirli kişi ya da konulara yönelik özel yarar sağlamaları nedeniyle vergi imtiyazları (vergi ayrıcalıkları) kavramı altında ele alınmalıdır.⁵⁵ Ancak vergi kolaylıkları, vergi avantajları ve vergi teşviklerinde araç olarak kullanılır. Vergi avantajları, mükelleflerin en az vergi yükleyen ekonomik faaliyeti seçmesini ifade eder. Vergi teşvikleri ise yatırım teşvikinde vergilendirme yetkisinin kısa vadede mükellef lehine, orta ve uzun

⁴⁹ Tuncer'e göre vergi teşviklerinin dışında yer alan araçlar arasında aynı ve nakdi yardımlar, yer tahsis, kredi ve finansmanla ilgili kolaylıklar, düşük maliyetli enerji, teknik destekler, bürokratik konularda kolaylıklar kanunlar ve ilgili mevzuatla düzenlenmektedir. Benzer şekilde Selen de maliye politikası aracı olarak gördüğü teşviklerin devlete maliyet yüklemesi ve kaynak bölüşümünü etkilemesi bakımından kamu harcaması niteliğinden ve kullanılan yöntemler bakımından yerine göre bir vergi harcaması olduğundan söz etmekte, siyasi iktidarın tercihleri doğrultusunda kurala ve karara bağlanması nedeniyle de kanuni ve idari düzenlemeyle hayata geçirildiğini belirtmektedir. TUNCER, 2012, s.129. SELEN, 2011, s.26-29.

Bildirici de Selen gibi devletin gözünden bakıldığında vergi teşviklerinde kullanılan yöntemlerin her birinin vergi harcaması kalemi olduğundan söz etmektedir. BİLDİRİCİ, 1989, s.9.

⁵⁰ Göker'e göre, vergi kolaylıklarının belli bir davranışta ya da faaliyette bulunmayla ilgili caydırıcı ve özendirici işlevi vardır. GÖKER, 2011, s.42 ve 51.

⁵¹ Pınar da bu araçları vergisel teşvikler üst başlığı altında yatırım indirimleri, vergi istisna ve muafıkları, hızlandırılmış amortisman, vergi tatili ile indirilmiş gelir ve kurumlar vergisi şeklinde beş alt başlıkta ele almıştır. Alt başlıklandırmada yapılan ayrıma kısmen katılmakla beraber, yapılan ayrımın tümü tercih edilmemiştir. Bunun yerine, Mutluer/Öner/Kesik'in ve IBFD Sözlüğü'nün yaptığı ayrım tercih edilmiştir. "Investment incentive", *IBFD International Tax Glossary*, 2015, s.280-281. PINAR, Abuzer, "Maliye Politikalarının Sektörel ve Bölgesel Etkileri", *Maliye Politikası II*, ed. Beyhan Ataç, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2013, ss.128-149, s.136-139. MUTLUER, ÖNER, KESİK, *Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s.420.

Vergi teşvik araçları konusunda Bildirici, Pınar'la benzer şekilde vergi kolaylıkları ve amortismanların yanı sıra yatırım indirimlerini ve hatta yatırım kredisi ile yatırım rezervini de eklemektedir. BİLDİRİCİ, 1988, s.10.

⁵² Hatta Tuncer, vergi teşviklerini de kapsayan mükellefin ödevini hafifleten bir kavram olarak vergi avantajının öne çıktığına değinmiştir. TUNCER, 2012, s.131-132.

⁵³ AKDOĞAN, 2016, s.158.

⁵⁴ ATEŞ, Leyla, *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.2-3. GİRAY, Filiz, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s.27-28.

⁵⁵ AKTAN, 2018, s.201.

vadede devlet hazinesi lehine kullanılmasıdır. Her üç kavramın da farklı tanımlar içerdiği ortadayken, üçünün de yerine göre kullanılması işlevsel olacaktır.

1.1.3.5. Vergi Tatili

Vergi tatili, vergi teşvikinin özel nitelikli bir uygulamasıdır. Mükelleflerin belirli bir bölge ya da konuda, kanun koyucunun ekonomik ve sosyal amacını karşılayan vergilendirilebilir faaliyeti karşılığında, o mükelleflerden belirli bir zaman diliminde vergi alınmamasına *vergi tatili* denir.⁵⁶ Vergi tatili, yatırımı teşvik etmek, istihdamı artırmak, tüketimi desteklemek gibi amaçlarla gerçekleştirilmektedir. Örneğin eğitim-öğretim yılı başında yapılacak kırtasiye ürünleri satışı, başlangıç haftasının cumartesi ve pazar günleriyle sınırlı olmak üzere harcama vergilerinden istisna edilmektedir.⁵⁷ Bir başka örnek de gelişmekte olan ülkelerin özellikle doğrudan yabancı yatırımı çekmek ve muhafaza etmek amacıyla, belirlenen sektörlerle yapılan yatırımların belirli bir süre kurumlara yönelik gelir vergisinden istisna edilmesidir.⁵⁸ Görüldüğü üzere vergi tatili, kısa vadede vazgeçilen bir kamu gelirin uzun vadede ülke ekonomisine ve hazinesine daha yüksek bir getirisi olabileceği düşüncesiyle uygulanmaktadır.⁵⁹

Vergi tatili, mali tatil ile karıştırılmaması gereken bir uygulamadır. Vergi tatili uygulaması birçok ülkede örneği ve karşılığı olan ortak bir genel kavramdır. Mali tatil ise Türkiye özelinde 5604 sayılı Kanun’la kabul edilen, vergi ve sosyal güvenlikle ilgili birtakım idari ve adli sürelerin işlemediği zaman dilimini ifade eden özel bir kavramdır.⁶⁰ Dolayısıyla mali tatil, idare ve ilgili serbest meslek erbabı ile çalışanları

⁵⁶ EDİZDOĞAN, ÇETİNKAYA, GÜMÜŞ, 2020, s.213. AKDOĞAN, 2016, s.198. SUSAM, 2016, s.301.

⁵⁷ “tax holiday”, *Investopedia Financial Terms Dictionary*, <https://www.investopedia.com/financial-term-dictionary-4769738> (17.03.2022).

⁵⁸ *Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment (OECD Tax Policy Studies, No.4)*, OECD Publications, Paris, 2001, s.25.

⁵⁹ “tax holiday”, *Investopedia Financial Terms Dictionary*.

⁶⁰ 5604 sa. Kanun md.1’e göre bir yılın 1-20 Temmuz tarihleri arası (1 ve 20 Temmuz günleri dahil) mali tatildir. Mali tatil uygulamasının genel amacı, çalışma barışı ve dinlenme hakkı gereği, maliye ve sosyal güvenlikle ilgili meslek mensupları ile kamu ve özel sektör personellerinin çoğunluğunun tatile çıkabileceği, nöbetçi meslek mensupları ve personelin en az iş yüküyle ve ilgilileri mağdur etmeden çalışabileceği bir zaman dilimi oluşturmaktır. Bu uygulama süresince işlemesi gereken sürelerin kanunla belirli bir süre ertelenmesi de nöbetçi personelin ve ilgililerin işini kolaylaştırıcı, olası ihtilafların doğmasını önlemeyi amaçlamaktadır. Bu amaçlar, 5604 sa. Kanun’un kanunlaşma sürecindeki Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu’ndan anlaşılmaktadır. TBMM 22. Dönem 1237 no’lu Komisyon Raporu (5604 sayılı Kanun teklifi), s.11-12, <https://www.tbmm.gov.tr/> (01.10.2022).

bakımından bir kolaylık sağlayan uygulamadır. Vergi tatili ise belirli alanlarda yatırım yapmak isteyenlere yönelik belirli süreli özel teşvik hükümleri içeren bir kolaylıktır. Bu nedenle her iki kavram birbirinden farklıdır.

Vergi tatilinin kısa vadede istenilen ekonomik ve sosyal amacın gerçekleşmesine hizmet etse de orta ve uzun vadede sakıncaları olabileceği de ileri sürülmektedir. Janssen'e göre, harcama vergileri bakımından vergi tatili, tüketicinin yalnızca kişisel kârını düşünmesi nedeniyle mali ve mali olmayan olumsuz etkilerini ıskaladığı, politikacıların da seçmenleri kısa vadede hoşnut etmek adına başvurduğu ve deyim yerindeyse kamu maliyesi bakımından astarı yüzünden pahalıya çıktığı bir uygulamadır.⁶¹ Harcama vergileri bakımından uygulanan vergi tatilin doğurduğu olumsuz etkiler ise, tüketicinin harcamalarını artırarak elindeki tasarrufun eritildiği ve vergi alınmayan satışla görünürde tasarruf vaadiyle yanıltıldığı, serbest piyasa ekonomisine ters biçimde ürünler, tüketiciler ve tüketim zamanları bakımından devlet eliyle bir ayrımcılığa gidildiği ve ekonomik büyümenin az olduğu ülkelerde aslında pahalılığa yol açtığı şeklinde sıralanmaktadır.⁶² Vergi tatiline alternatif olarak ise, vergi oranlarının azaltılması veya verginin tamamen kaldırılması, (federal devletler için) eyaletler arası anlaşma veya vergi indirimi uygulanması önerilmektedir.⁶³ Yabancı yatırımların teşvik edilmesi bakımından gelir vergisinde vergi tatili uygulanmak istendiğinde, potansiyel yerli girişimciyi dışlamanın ve yabancı sermayenin dış politikadaki gelişmeler karşısında gösterebileceği tepkilerin maliyeti iyi hesap edilmelidir. Benzer şekilde, belirli bölgelere veya sektörlerle yönelik belirli süreli vergi tatili uygulamasına karar verilirken, bu uygulamanın ülke ekonomisine ve devlet hazinesine getirisi ve maliyeti iyi değerlendirilmelidir.

⁶¹ JANSSEN, Cari Beth, “(Un)Happy Holidays: The True Meaning of Sales Tax Holiday Policy”, *Loyola Consumer Law Review*, 24 (3), 2012, ss.412-441, s.432, <https://heinonline.org/> (17.03.2022).

⁶² JANSSEN, 2012, s.421-422, 440.

⁶³ JANSSEN, 2012, s.440-441.

1.2. VERGİ KOLAYLIKLARI VE ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

Vergi kolaylıkları, vergilendirme yetkisinin sosyal, ekonomik ve başkaca nedenlerle vergilememe şeklinde kullanılmasını sağlayan yöntemlerdir. Vergi kolaylıklarının da aralarında olduğu vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağı modern devletin temel sorularından biridir. Sorunun cevabı, ülkelerdeki siyasal iktidarın tercihlerine göre değişmektedir. Ancak, cevapların ortak noktası vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin kabul edilmesidir. Vergilerin hukuka uygun olarak düzenlenmesinin koşulları olarak kabul edilen ve vergilememe yetkisinin kullanılmasında da uyulması gereken anayasal ilkeler kanunilik, genellik ve eşitlik, hukuki güvenlik ve belirliliktir.⁶⁴

1.2.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Demokratik siyasal sistemi benimseyen devletlerde vergiler, yasama organınca yalnızca kanunla konulan, değiştirilen ve kaldırılan bir ödevdir. Vergilerin kanuniliği ilkesi genellikle modern devletlerin anayasasında doğrudan yer alır. Ancak bazı ülkelerde vergilendirmeye bağlantılı olan eşitlik, temel hakların sınırlandırılması gibi başkaca ilkelerin kanunla düzenlenme zorunluluğundan hareketle vergilerin kanuniliği ilkesinin hukuk düzenince benimsendiği de görülmektedir.⁶⁵

Vergilerin maddi anlamda kanunla mı yoksa şekli anlamda kanunla mı düzenleneceği sorusuna karşılık, vergilendirmeye ilişkin genellik ve eşitlik ilkeleriyle birlikte bir değerlendirme yapıldığında hem maddi hem şekli kriterleri karşılayan vergi kanunlarının yapılması gerektiği cevabına ulaşılmaktadır. Maddi kriter, kanunun genel, soyut, kişilik dışı, sürekli bir yasama işlemini; şekli kriter ise, yasama organının adıyla

⁶⁴ VANISTENDAEL, Frans, “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting Volume 1*, ed. Mr. Victor T. Thuronyi, International Monetary Fund, Washington D.C., 1996, ss.15-70, s.15.

⁶⁵ VANISTENDAEL, 1996, s.16-17.

ve yöntemiyle kanun olarak çıkardığı ve devlet başkanının da yayımlayarak yürürlüğe koyduğu hukuk kuralını ifade eder.⁶⁶

Kuvvetler ayrılığı ve vergilendirme ilkeleri uyarınca yalnızca kanunlarla düzenlenmesi öngörülen haller arasında verginin konusu, mükellefi, tarife ve oranı, tarh ve tahsili, muaflık ve istisnalar, indirimleri ile hangi idari merciin bu vergiyi toplamakla sorumlu olduğu yer alır.⁶⁷ Kanunilik ilkesinin amacı, keyfi ve sınırsız bir vergilendirmeyi önleyerek kişilerin temel hak ve özgürlüklerini devlet karşısında korumaktır.⁶⁸ Kanun koyucu, birtakım sosyal ve ekonomik politikaların hayata geçirilebilmesi için anayasal ilke ve hükümler çerçevesinde mali yükümlülükleri en aza indirebilir veya kaldırabilir. Ancak getirilen kolaylığın niteliği, koşulları ve varsa uygulanma süresi gibi temel unsurları mutlaka kanunla düzenlenmelidir.⁶⁹

⁶⁶ ÖZBUDUN, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.196. ŞİRİN, Tolga, *Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s.298, 336-337, 374-375. TANÖR, Bülent, YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2019, s.297-298, 315-316. GÖZLER, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s.645, dn.129.

⁶⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.46. GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.20. VANISTENDAEL, 1996, s.17.

Esen, bu konuyu vergilendirme ve vergilendirmeme şeklinde ikiye ayırmıştır. Ancak vergilendirmeme yerine çalışmanın adı olan vergi kolaylıkları sağlamanın karşısına, vergilendirme teriminin yerine vergi koyma kullanılmıştır. Çağan da Esen'e atıfta bulunarak vergilendirme ve vergi muaflığı (ve istisnaları) şeklinde ikili bir ayrıma gitmiştir. ÇAĞAN, 1982, s.108, dn.41. ESEN, Bülent Nuri, *Anayasanın Anayasa Mahkemesince Yorumlanması*, AÜHF Yayınları, Ankara, 1972, s.77.

Güneş ise Anayasa'daki terminolojiden hareket ederek, verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması şeklinde üçlü ayrıma gitmiştir. Vergi kolaylıkları sağlayan yöntemleri de mevcut vergi sisteminde değişiklik yapılması içinde ele almış ve bunların da kanunla düzenlenmesi gerektiğine, Bakanlar Kurulu'nun kanunla sınırlı değişiklik yetkisi olduğuna değinmiştir. GÜNEŞ, 2011, s.25 ve 28-29.

AYM, KDV Kanunu ve ÖTV Kanunu'nda yapılan bir değişiklikle getirilen istisnaya ilişkin K.2011/96 sayılı kararında "*Vergilendirmede genel kural, yasayla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Yasakoyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu, kimi durumlarda kişileri vergi dışında tutabileceği gibi, verginin tümünden ya da bir bölümünden de vazgeçebilir. Vergi, resim ve harç yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı birtakım muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasakoyucunun takdirine bağlı bir konudur.*" diyerek vergi kolaylıklarının vergilendirme yetkisinin bir parçası olduğuna ve sosyal, ekonomik, mali veya kültürel bakımdan haklı bir nedene bağlı olarak yasamanın kanunla düzenleyebileceği bir konu olduğunu belirtmiştir. AYM, E.2009/62, K.2011/96, K.T.09.06.2011.

⁶⁸ GÜNEŞ, 2011, s.49-50. ÇAĞAN, 1982, s.100.

⁶⁹ AYM'nin K.2018/28 sayılı kararında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük öngören kanunlarda sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı birtakım muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, kanun koyucunun takdirine bağlı bir konudur.*" denilerek vergi kolaylıklarının kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğundan, ancak Anayasa md.73/f.4'teki yetkinin "*koşullu ve sınırlı*" olduğundan ve yasama yetkisinin tümüyle yürütme organına devri anlamına gelecek biçimde sınırsız yetki verilemeyeceğinden söz edilmektedir. AYM, E.2017/117, K.2018/28, K.T.28.02.2018.

Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirme yetkisini tek başına hukuka uygun ve meşru hale getirmemektedir. Kanunu yapan organın adil ve yarışmacı seçimlerle temsile dayalı olarak belirli süreli göreve gelmesi, keyfi olmayan ve objektif düzenleyici işlemler yapılması, kamu harcamalarına kaynak sağlamak amacıyla mali güç ölçütünde zorunlu olarak toplanması ve gerektiğinde cebri icra yoluyla tahsil edilmesi, hukuki güvenliğin ve ilgili mercilere açık başvuru yollarının düzenlenmesi, kanuna bağlı işlemlerin kanuni idare tarafından gerçekleştirilmesi, toplanacak vergilerin ve vergi harcamaları olarak kabul edilen unsurların yıllık bütçede gösterilmesi ilkeleriyle verginin kanuniliği ilkesi tamamlanmış olur.⁷⁰

Vergilendirme yetkisi, kural olarak bir ülkenin parlamentosundadır. Ancak Anayasa koyucular yerel yönetimlere geniş veya sınırlı mali özerklik yetkisini doğrudan tanımakta veya parlamentolara bu konuda düzenleme yetkisi vermektedir. Belirli vergi alanlarında yerel yönetimlerin meclislerine vergi koyma ve kaldırmaya yönelik tanınan yetkiye geniş mali özerklik denir. Yalnızca idari işlemler yapmaya ve oranlara ilişkin kanunla sınırlı takdir yetkisi kullanmaya ilişkin tanınan yetkiye sınırlı mali özerklik denir. Mali özerkliğin tanınmasının boyutları bakımından ilgili devletin üniter veya

Mahkeme, Yurt Dışına Çıkış Harcından muafliğa ilişkin K.2014/19 sayılı kararında “Anayasa’da vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapabilme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmekle birlikte, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin kullanılabileceği alt ve üst sınırların da kanunda belirtilmesi zorunludur. Bakanlar Kurulunun bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getirebilmesi olanaklı değildir. Bir başka deyişle, **Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki "koşullu ve sınırlı bir yetki"dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesi olduğundan, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açacak ve yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğuracak şekilde yürütme organına sınırsız bir yetki verilmesi kabul edilemez.**” diyerek yürütmenin vergi kolaylığını düzenlemesinin, yasamanın belirlediği sınırlar ve koşullar içinde olabileceğini belirtmiştir. AYM, E.2013/66, K.2014/19, K.T.29.01.2014.

⁷⁰ Öğretide yazarlar farklı sınıflandırmalar yapmış görünse de yapılanlardan hareketle elde edilen mevcut sınıflandırma bu şekildedir. Örneğin Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker’in sınıflandırmasında vergilendirme yetkisinin demokrasi, hukuk devleti, sosyal devlet ve uluslararası alanla ilişkileri bakımından sınırlarına değinilmektedir. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.VII, 39-40.

Güneş ise vergi hukukunda verginin kanuniliği ilkesinin anlamını kişiler ve devlet yönünden olmak üzere ikiye ayırarak sınıflandırdığı görülmektedir. GÜNEŞ, 2011, s.xvi-xvii, 14-15.

Vanistendael ise eşitlik, belirlilik ve kanuni idare, orantılılık ve ödeme gücü, geriye yürümezlik ilkeleri ve diğer sınırlamalar şeklinde bir ayrımla açıklamayı tercih etmiştir. VANISTENDAEL, 1996, s.viii.

federal yapıda olması tek başına ve kısıtlayıcı bir kriter değildir. Ancak ilgili yönetim biriminin yetkisi ve sınırları, anayasa ve kanunlarda düzenlenmektedir.⁷¹

Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu da yürütmenin kanunla bağlı düzenleyici işlem yapma yetkisine sahip olmasıdır. Olağanüstü yönetim usullerinden birinin ilanı nedeniyle bu döneme özgü uygulananlar dışındaki vergiler bakımından yürütmenin bağlı işlem yapma yetkisi vardır. Yürütme gücünü kullanan idare, kanunla bağlı hem düzenleyici hem de birel işlem yapma yetkisine sahiptir. İdari işlemlere ilişkin genel ilkelerin birebir uygulandığı vergilendirme işlemleri, ilgili kanunlarda açık ve anlaşılır biçimde düzenlenmelidir. Kanunda kapsam ve ayrıntıların düzenlenmesinin mümkün olmadığı hallerde, kanuni çerçeve içinde yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleme yetkisi tanınabilir.⁷²

⁷¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.44. ÇAĞAN, 1982, s.8-9. Konuyla ilgili olarak Akdoğan, mali özerklik diye söz etmese de yerel yönetimlere belirli konularda vergi koyma ve toplama yetkisinin genel esasları ve sınırlarının parlamentolar tarafından kanunlarla çizildiğini belirtmektedir. AKDOĞAN, 2016, s.428-429.

⁷² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.16, 42. GÜNEŞ, 2011, s.184-185. KANETİ, 1986/1987, s.34-35. ÇAĞAN, 1982, s.126-127.

AYM, K.2003/3 sayılı kararında “(...), Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muafılığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. **Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.**” diyerek yürütmenin vergi kolaylıklarıyla ilgili sınırlı yetkisinin altını çizmiştir. AYM, E.2001/36, K.2003/3, K.T.16.01.2003.

AYM, K.2004/47 sayılı kararında da K.2003/3'teki görüşünü destekleyici bir şekilde hareket etmiştir. “Ancak, vergi ve mali yükümlülüklerle ilişkin yasalarda, uygulamaya yönelik kuralların idari düzenleyici metinlere bırakılması yasama organının takdir alanı içindedir. **Yasakoyucu bu tür kuralları vergi yasalarında ayrıntılı düzenleyebileceği gibi, çerçevesini belirleyerek idari düzenlemelere de bırakabilir.** Buna göre, **Bakanlar Kurulu'na yetki verilirken alt ve üst sınırların vergi yasasında belirtilmesi gerekir.** Nitekim yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır.” AYM, E.2003/9, K.2004/47, K.T.01.04.2004.

AYM, K.2011/178 sayılı kararındaysa, iptali istenen kanun hükmündeki ücretin bir mali yükümlülük olmadığını belirtmekle beraber, hem mali yükümlülük hem de ücret bakımından yasama ve yürütmenin düzenleme yetkisini belirlilik ilkesi bakımından yorumlamıştır. “Diğer taraftan Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik ilkesi'dir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gerekir. **Ancak gelişen koşul ve durumlara göre sık sık değişik önlemler alma, bunları kaldırma ve süratli biçimde hareket etme zorunluluğunun bulunduğu alanlarda, yasama organının temel kuralları saptamasından sonra, çerçevesi çizilmiş ve değişen koşullar karşısında**

Verginin kanuniliğini etkileyen bir diğer konu uluslararası anlaşmalar ve uluslararası kuruluşlardır.⁷³ Uluslararası anlaşmaların ilgili ülke mevzuatında hangi konumda olduğunun o ülkenin anayasasında düzenlendiği görülmektedir.⁷⁴ Mevzuattaki konumu ne olursa olsun, diğer ülkelerle ilişkiye açık bir ülkenin imza ettiği uluslararası anlaşmaya rağmen hareket etmesi ahde vefa ilkesine (*pacta sunt servanda*) aykırı olacak, sosyal ve ekonomik ilişkilerini olumsuz etkileyecektir. Bu nedenle, anlaşmayı imza eden ülkenin ilgili mevzuatını ilgili anlaşmaya uyumlu hale getirmesi ya da anlaşmayı yeni bir iç hukuk kuralı gibi doğrudan hukuk sistemine ekleyerek kişiler ve kurumlar bakımından bağlayıcı norma dönüştürmesi ve uluslararası bir uyuşmazlıkta ilgili anlaşma hükmüne uygun hareket etmesi beklenir.⁷⁵ Uluslararası kuruluşlar bakımından, Avrupa Birliği'nin organlarında alınan kararların üye devletler bakımından bağlayıcı olması nedeniyle, ülkesel bir yetki olarak görülen vergilendirmenin ilgili karara derhal uyumlu hale getirilmesi ya da bu karara uyumlu şekilde işlemlerin yapılması gerekir.⁷⁶ Vergi kolaylıkları bakımından uluslararası anlaşmaların ve uluslararası yapıların önemi, ilgili anlaşmalar ve yapılarda kabul edilen ve ayrımcılık yapmama ilkesinin özel uygulaması olarak kabul edilen konularda imzacı ya da katılımcı devletin uyumlulukla ilgili gereğini ivedilikle yerine getirmesi gerekliliğidir.

1.2.2. Vergilemede Genellik ve Eşitlik İlkesi

Vergilerin meşruluğunun halk tarafından kabul edilebilir olması, yalnızca kanunla düzenlenmesine bağlı değildir. Bu vergilerin aynı zamanda herkes için objektif bir ölçüte dayanılarak belirlenen konumlarına göre düzenlenmesi gerekir. Genellik ve eşitlik, bu ihtiyacı karşılamak üzere kabul edilmiş anayasal vergilendirme ilkeleridir.

farklılık gösterebilecek ve bu sebeple dinamik bir mevzuatla yönetilmesi gereken alanda yürütme organının düzenleme yapması, hukuk devletinin belirlilik ilkesine aykırı değildir.” AYM, E.2010/80, K.2011/178, K.T.29.12.2011.

⁷³ Uluslararası Hukuk öğretisinde “anlaşma” terimi üzerinde görüş birliği vardır. Ancak Vergi Hukuku öğretisinde “anlaşma” terimi tercih edildiği görüldüğünden çalışmanın devamında “anlaşma” terimi kullanılmıştır. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.70; YALTI SOYDAN, 1995, s.29-30.

⁷⁴ Örneğin Birleşik Krallık'ta anlaşmaların ilgili kanun hükmüne eklenmesiyle iç hukuk normu olarak bağlayıcılık kazanırken, Amerika Birleşik Devletleri'nde federal kanunlarla eşdeğer kabul edilmektedir. AKSAR, Yusuf, *Uluslararası Hukuk I*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.192 ve 195.

⁷⁵ AKSAR, 2012, s.140-141.

⁷⁶ Avrupa Birliği Hukuku'na ilişkin düzenlemelerinin doğrudan yürütülmesine ilişkin Birlik organlarının karar alınabileceği gibi, ilgili düzenlemenin üye ülke tarafından iç hukuka aktarılmasından sonra uygulanması da öngörülebilir. GÜNEŞ, Ahmet M., *Avrupa Birliği Hukukuna Giriş*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2019, s.160-161.

Vergide genellik ilkesi, bir ülkede vergilendirilebilir bir faaliyette bulunan veya unsura⁷⁷ sahip olan herkesin toplam vergi yüküne dahil olmasıdır.⁷⁸ Vergilemede eşitlik ilkesi ise, kanunla düzenlenen vergi yüküne ilgili mükelleflerin mali güçleri ölçüsünde katılması ve bu katılımın ayrımcılık yasağına uygun şekilde düzenlenmesidir.⁷⁹ Vergilemede eşitlik için günümüzde kabul gören ölçüt mali güçtür. Mali güç, bir vergi alınırken mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarının gözetilmesine ilişkin ölçüttür.⁸⁰ Mali güç ölçütü, kanun önünde eşitlik ilkesinin vergilendirme alanında

⁷⁷ Vergilendirilebilir faaliyet veya unsurdan maksat, kanunda verginin konusu olarak tarif edilen işlemler, eylemler ve unsurlardır. AKDOĞAN, 2016, s.144. ERGİNAY, 2003, s.39-40.

⁷⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.46. AKDOĞAN, 2016, s.207-208. ERGİNAY, 2003, s.44-45. KANETİ, 1986/1987, s.30. ÇAĞAN, 1982, s.147.

AYM'nin K.2018/28 sayılı kararına göre "*Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder (amaçlar).*" denilerek genellik ilkesinin tanımı yapılmıştır. Genellik ve eşitlik ilkelerinin bir vergi kanunu düzenlenirken uygulanması konusundaysa "*Diğer yandan vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.*" denilerek vergilendirme yetkisinin vergileme ve vergilememe şeklinde kullanılmasında uyulması gereken noktalara dikkat çekilmiştir. AYM, E.2017/117, K.2018/28, K.T.28.02.2018.

⁷⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.46-47. SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2020, s.57-58. AKDOĞAN, 2016, s.210-211. BUDAK, Tamer, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.10-12. ATEŞ, Leyla, *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s.6-7. VANISTENDAEL, 1996, s.19-20.

AYM'nin K.1995/27 sayılı kararında vergilemede eşitlik ilkesinin vergilemede genellik ve sosyal devlet ilkeleriyle ne kadar iç içe ve bağlantılı olduğu şu şekilde ortaya konmuştur: "*Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır.*" AYM, E.1994/80, K.1995/27, K.T.06.07.1995.

⁸⁰ VANISTENDAEL, 1996, s.22-23.

Türk Hukukunda vergilemede eşitlik ilkesini sağlayacak ölçütün karşılığı olarak hangi kavramın kullanılacağı konusunda Anayasa hazırlık çalışmalarında farklı öneriler gelse de hem 1961 hem de 1982 Anayasası'nda mali güce göre vergileme kabul edilmiştir. 1961 Anayasası'nın hazırlandığı TM 'nde "ödeme gücü", 1982 Anayasası'nın hazırlandığı Danışma Meclisi'nde ise "iktisadi güç" kavramlarının kullanılması önerilmiştir. Ancak mali güç ile ödeme gücü kavramları birbirinden farklıdır. Ödeme gücü parasal güçü ifade eder. Mali güç ise parasal güç dahil vergilendirilebilir gelir ve servet kaynaklarını kapsayan bir kavramdır. BUDAK, 2010, s.9-10. KANETİ, 1986/1987, s.29-30.

Anayasa Mahkemesi de vergilendirme ile ilgili norm denetimi kararlarında mali güç ölçütünün tanımını yaparak ilgili yasa hükmünde bu ölçütün gözetilip gözetilmediğini değerlendirdiği görülmektedir.

AYM'nin K.2008/83 sayılı kararında "*Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.*" denilerek anayasal vergileme ilkelerinin önemine dikkat çekilmiştir. Mali güç ölçütü ise aynı kararda şu şekilde açıklanmıştır: "*Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasakoyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. (...)*

gerçekleşmesini sağlar.⁸¹ Mali güç ölçütünün, somut durumlar için uygulanabilir şekilde düzenlenmesi gerekir.⁸²

Vergilemede eşitlik ve kanunilik ilkelerini birlikte kapsayan ve diğer kanunlar için de geçerli olan kanun önünde eşitlik ilkesi ise, bir normun, ayrımcılık yasağı kapsamında kabul edilen haller gözetilerek, kişilerin hukuki statülerine göre uygulanmasıdır.⁸³ Eşitlik ilkesinin sınıflandırılmasında hukuk önünde eşitlik⁸⁴, hukuk içinde eşitlik⁸⁵,

(D)evletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. **Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez.**" AYM, E.2004/94, K.2008/83, K.T.20.03.2008.

⁸¹ Eşitlik ve mali güç aynı kavramlar değildir. Mali güç, eşitlik ilkesinin vergilendirme alanında uygulanmasını sağlayan bir ölçüttür. ATEŞ, 2006, s.4 ve 7-8.

AYM'nin kararlarında da mali güç ölçütünün vergilemede eşitlik ilkesinin kanunlarda uygulanmasını sağlayan bir araç olduğundan söz edilmekle beraber, mali güç kavramı eşitlik kavramının yerine kullanılarak tanımlandığı görülmektedir. Mahkeme, K.2008/83 sayılı kararında "**Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder.**" diyerek genellik ve eşitlik ilkeleriyle mali güç ölçütü arasındaki ilişkiyi ifade ederken bu iç içe tanımlamayı yapmıştır. AYM, E.2004/94, K.2008/83, K.T.20.03.2008.

⁸² Varsayıma dayalı durumlara ilişkin mali güç ölçütüyle düzenlenecek vergilendirme hukuka aykırı olur. Buna göre, bir mükellefin elde ettiği gelir, sahip olduğu servet ve yaptığı harcamanın işlemin gerçekleştiği dönem bakımından vergilendirilmesi hukuka uygun olur. KANETİ, 1986/1987, s.30.

⁸³ Eşitlik ilkesinin yatay (mutlak, şekli) ve dikey (nispi, maddi) anlamda iki farklı boyutu vardır. Yatay eşitlik, kişilerin özel durumlarına bakılmaksızın kanunların herkese aynı şekilde uygulanmasıdır. Dikey eşitlik, eşit statüde bulunmayanlara haklı bir nedenle farklı işlemlerin yapılmasının ayrımcılık meydana getirmemesidir. ÖZBUDUN, 2019, s.155-157. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.131-132. GÖZLER, 2018, s.239, 242-245.

Yatay ya da şekli eşitlik, vergileme bakımından genellik ilkesinin bir sonucu olarak herkese aynı işlemin uygulanmasıdır. Dikey ya da maddi eşitlik ise, mükelleflerin kendi aralarındaki farklılıklar gözetilerek işlem yapılmasıdır. Bu farklılıkların neler olduğu ve nasıl değerlendirileceği kanun koyucu tarafından düzenlenir. Kanun koyucu bu düzenlemeyi yaparken birtakım ekonomik, sosyal veya başkaca nedenlere Anayasa'ya uygun biçimde ve eşitlik ilkesini zedelediği kabul edilen haller kapsamında dayanabilir. ÇAĞAN, 1982, s.148-149.

AYM, K.2012/20 sayılı kararında eşitlik kavramının hukuki sınırlarını belirtmiştir. Karara göre, "**Anayasa'nın 10. maddesinde öngörülen eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanımını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır.**" AYM, E.2010/93, K.2012/20, K.T.09.02.2012.

⁸⁴ "**Hukuk önünde eşitlik (equality before the law)**", yürütme ve yargı organlarının işlem ve eylemleri karşısında kişileri farklı muameleden koruma amacı taşır. Farklı muamele, keyfi veya akla mantığa uymayan muamelelerden uzak durulmasıdır. Dolayısıyla, bir hukuk kuralının içeriğinden daha çok uygulanışı öne çıkmaktadır. Bu nedenle, hukuk önünde eşitlik, şekli eşitliğin hukuktaki somut yansıması olarak görülebilir. NIKOLAİDİS, Charilaos, *The Right to Equality in European Human Rights Law*, Routledge, London, 2015, s.14.

hukuken eşit korunma⁸⁶ ve hukuktan eşit faydalanma⁸⁷ denilen dört alt ilke öne çıkmaktadır.⁸⁸ Bu ilkeler birbiriyle iç içe görünse de eşitlik kavramının yerine göre anlamlandırılması ve yorumlanması bakımından sınıflandırma yapıldığı görülmektedir. Anayasa md.10'un birinci ve son fıkrası hukuk önünde eşitlik ilkesine ilişkindir.⁸⁹ İkinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarında geçen ifadeler ise maddi eşitliğe ilişkin ilkelerin yansımasıdır.⁹⁰ Anayasa'nın bu maddesinin 2004 Anayasa değişikliği öncesi halinde şekli eşitlik ağır basmaktaydı. Nispi eşitlik de denilen kişilerin belli özellikleri bakımından Anayasa md.10 uyarınca eşit kabul edilmesi ve bu çerçevede özdeşlik ya da benzerliğin ortaya çıkarılması, eşitsizlikleri sona erdirmemiştir.⁹¹ Günümüzde insanların farklı özellik ve ihtiyaçları olabileceği anlayışı öne çıkmaktadır. Eşitliğin sadece hukuken değil fiilen de sağlanmasını ve devletin aktif ve müdahaleci olmasını öngören

⁸⁵ “Hukuk içinde eşitlik (equality under the law)”, bir hukuk kuralı düzenlenirken bir kişi veya grubun dezavantajlı konuma getirilmesinin önüne geçme amacı taşır. Böylece, hukuk önünde eşitlik ilkesini de tamamlayıcı bir işlev görür. Aynı zamanda şekli eşitliği maddi eşitliğe de yaklaştıran bir yanı vardır. ALLEN, Robin, “Article 13 EC, Evolution and Current Contexts”, *Equality Law In An Enlarged European Union*, ed. Helen Meenan, Cambridge University Press, New York, 2007, ss.38-72, s.49-50.

⁸⁶ “Hukuken eşit korunma (equal protection of the law)”, fırsat eşitliği ve sonuçların eşitliğini içerir. Dezavantajlı durumdaki kişi veya gruplara yönelik özel önlemlere öncülük eder. Dolayısıyla maddi eşitliğin de bir boyutunu oluşturur. Bu konuda yükümlülük, yasama organına düşmektedir. Yasamanın olumlu yükümlülüğü, ayrımcılığın yasaklanması ve ayrımcılığa karşı etkili koruma tedbirleri sağlanmasını içerir. Yasamanın olumsuz yükümlülüğü ise ayrımcı yasal düzenlemelerden kaçınmayla ilgilidir. Yasamanın yükümlülüklerini yerine getirmesinin sınırları ise Anayasa’da çizilmelidir. BALKIN, Jack M., “The Framework Model and Constitutional Interpretation”, *Philosophical Foundations of Constitutional Law*, ed. David Dyzenhaus and Malcolm Thorburn, Oxford University Press, Croydon, 2016, ss. 241-264, s.251.

⁸⁷ “Hukuken eşit faydalanma (equal benefit from the law)”, hukuktan sağlanan yarar için öngörülen koşulların eşitsizliğe neden olmaması ya da belirli kişi ya da grupların bu koşulları yerine getirirken dezavantajlı durumda olmamasıdır. Bu nedenle de maddi eşitliğin bir diğer boyutunu oluşturur. İlkenin ihlali ise doğrudan kanundan kaynaklanabileceği gibi, kanunun uygulanmasından da kaynaklanabilir. KARAN, Ulaş, *Uluslararası İnsan Hakları Hukuku ve Anayasa Hukuku Işığında Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı Hukuku Işığında Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s.56-57.

⁸⁸ Bu dörtlü sınıflama Karan’ın eserindeki gibi yapılmıştır. KARAN, 2017, s.37.

Benzer bir sınıflama, Öden tarafından da yapılmış olmakla beraber, “kanun önünde eşitlik (equality before the law)” ve “kanunların eşit korunması (equal protection of the law)” ilkeleri Karan ile ortak ele aldıkları ilkeler olmuştur. Karan’dan farklı olarak Öden, “eşit haklar (equal rights)” ve “ayrım yapmama (non-discrimination)” ilkelerini eşitliğin alt ilkeleri olarak formüle etmiştir. ÖDEN, Merih, *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s.127.

⁸⁹ Anayasa koyucu, kanun önünde eşitlik kavramını kullanmış olsa da özünde hukuk önünde eşitlik ilkesini ifade etmektedir. Bu çıkarıma, birinci fıkra da herkesin ayırım gözetmeksizin eşitliğinden ve son fıkra da bu eşitliğin devlet organları ile idari makamlar tarafından bütün işlemlerinde gözetilerek hareket edilmesi zorunluluğundan söz edilmesinden ulaşılmaktadır.

⁹⁰ 2004 Anayasa değişikliği ile ikinci fıkra olarak kadın-erkek eşitliği eklenmiştir. 2010 Anayasa değişikliğinde ise iki ekleme vardır. Birincisi, ikinci fıkraya ek cümle olarak kadın-erkek eşitliği amacıyla alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamayacağıdır. İkincisi, dezavantajlı gruplar olarak da nitelenen toplumsal gruplara yönelik tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı sayılamayacağının üçüncü fıkra olarak eklenmesidir.

⁹¹ KARAN, 2017, s.38-39.

maddi eşitlik anlayışı hakimdir. Maddi eşitlik, şekli eşitliğin olumlu gördüğü getirilerini de benimsemektedir.⁹² Nitekim 2004'te eklenen kadın-erkek eşitliğine, 2010'da eklenen belirli toplumsal gruplar hakkında özel önlemler alınmasına ilişkin fıkralar, Anayasa md.10'da maddi eşitliğe ilişkin hükümlere sınırlı da olsa yer verilmesini sağlamıştır. Maddi eşitlik anlayışı, 2004 öncesi ve sonrası çıkarılan kanunlara da yansımıştır.⁹³

Mükelleflere aynı vergiyle ilgili farklı kanun hükümlerine göre işlem yapılabilmesi için ortada haklı bir neden olmalıdır.⁹⁴ Anayasa Mahkemesi'nin vergilendirmede farklı hukuki durumlar için haklı neden kabul ettiği halleri Yaltı, “(1) Hukuksal yapı veya nitelik farklılığı; (2) Vergi konusunda nitelik farklılıkları; (3) Kamu yararı; (4) Mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler” şeklinde dört başlıkta toplamıştır.⁹⁵ Bu haller sınırlı sayıda olmayıp, ihtiyaçlara göre güncellenebilir. Bu haklı nedenlerden birine dayanan farklı muamelenin mali güç ölçütüne göre vergi adaletini sağlamaya

⁹² KARAN, 2017, s.44-45.

⁹³ Örneğin 4857 sa. Kanun md.5'te yer alan “Eşit davranma ilkesi” şekli eşitlik anlayışına örnektir. 2004 ve 2010 değişiklikleri sonrasında bir örnek de 6701 sa. Kanun m.3'te ayrımcılığa karşı gerekli tedbirleri alma ödevinden, m.5'te engellilere yönelik yapılması gerekenlerden söz edilmesi maddi eşitlik anlayışına örnektir. KARAN, 2017, s.59.

⁹⁴ SABAN, 2020, s.55. ATEŞ, 2006, s.3.

AYM, K.1995/32 sayılı Net Aktif Vergisi ile ilgili kararında “Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında vurgulandığı gibi yasa önünde eşitlik; herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. **Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülmez.** Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. **Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.** Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. **Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiğini göstermez.**” diyerek vergi kolaylıklarının haklı bir nedenle getirilmesi halinde yasa önünde eşitlik ilkesine aykırı olmayacağını; ancak ilgili kolaylığın ayrımcılık yasağını ihlal eden şekilde düzenlenmesi halinde Anayasa'ya aykırı sayılacağını açıkça ve ayrıntılı biçimde ifade etmiştir. AYM, E.1994/85, K.1995/32, K.T.13.07.1995.

⁹⁵ YALTI SOYDAN, Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos 1998 (119), ss.98-118, s.105-106.

hizmet edip etmediğine ve kullanılan aracın hukuka uygun olup olmadığına bakılmalıdır.⁹⁶

Kanun önünde eşitliği tamamlayan ve farklı muamele uygulanmasının sınırını oluşturan ilke ise ayrımcılık yasağıdır. Ayrımcılık, farklı uygulamaların hukuka aykırı halini ifade eder.⁹⁷ Anayasa md.10/f.1'e göre, "*dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayrım*" gözetilmesi; f.4'e göre kişi, aile, zümre ve sınıf imtiyazı tanınması ayrımcılık yasağının ihlali anlamına gelir. Vergilendirme bakımından hukuka aykırılık, farklı düzenlemede haklı nedenin (ya da meşru amacın) bulunmaması veya vergi adaleti amacıyla kullanılan aracın ölçülü olmaması şeklinde görülebilir.⁹⁸ Ayrımcılık yasağı, vergi kolaylıklarının uygulanma gerekçelerine ilişkin bir kaynak ve sınır niteliğindedir. Kanun koyucu, vergilemede kapsam dışı bırakılmanın ya da farklı muamelenin dayanağını ve sınırlarını anayasal vergileme ilkelerinin yanı sıra kanun önünde eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağının kapsamında aramalıdır.⁹⁹ Norm denetimini yapan yargı organı bakımından ayrımcılık yasağını ihlal eden kanun hükmünün iptal edilmesi ve böylece ilgili vergi kolaylığına son verilmesinde herhangi

⁹⁶ Saban'a göre, AYM'nin bir özel vergi kanunu hükmünü ele alırken, genel eşitliğe ilişkin ölçütleri, mali güç ölçütüyle bağdaştırarak, norm denetimine konu hükmün vergilendirmede eşitlik ilkesine uygun olup olmadığını ele alması gerekir. Budak da Saban'a paralel olarak mali gücün eşitliğin ölçüm aracı olduğu görüşündedir. SABAN, 2020, s.58-59. BUDAK, 2010, s.12.

⁹⁷ Ayrımcılık (discrimination), bir insana inancı, cinsiyeti, ırkı gibi nedenlerle kamu makamlarınca veya özel kişilerce yapılan haksız farklı muameledir. Bu tanımlama Türk Dil Kurumu Hemşirelik Terimleri Sözlüğü'nde "*haksız*" sözcüğü kullanılmadan yapılırken, Oxford Learner's Dictionary'de "*haksız, adil olmayan*" muamele olduğu açıkça ortaya konmaktadır. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022). <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/> (14.10.2022).

Öğretide Karan'ın belirttiği üzere ayrımcılık (discrimination) aleyhe sonuç doğuran ve haklı nedene dayanmayan fark gözetmedir. Ancak her fark gözetme (distinction) her zaman olumsuz, aleyhe ve haksız olması anlamına gelmemektedir. Hukuken geçerli bir nedenin varlığı fark gözetmeyi meşru kılar. KARAN, 2017, s.65 ve 68.

⁹⁸ SABAN, 2020, s.63-64. ATEŞ, 2006, s.6-7.

⁹⁹ AYM, K.2018/28 sayılı kararında, vergi kolaylıklarının vergilemede eşitlik ilkesini uygulamak üzere kullanılan araçlardan biri olduğunu ifade etmiştir: "*Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının kanunlarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.*"

Aynı kararda Mahkeme, vergi kolaylıkları ile ayrımcılık yasağını doğrudan telaffuz etmese de bir arada değerlendirdiği görülmektedir: "... (v) vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir." AYM, E.2017/117, K.2018/28, K.T.28.02.2018.

bir tartışmalı durum yoktur.¹⁰⁰ Ancak kanundaki vergi kolaylığının kapsamının dar tutulmasının eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağını ihlal ettiği iddiasının kabulü halinde yetkili mahkemenin nasıl karar vereceği konusunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, meşru bir amaca (haklı bir nedene) dayanmayan veya ölçülü olmayan vergi kolaylıkları uygulamalarında mülkiyet hakkı çerçevesinde ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine ilişkin kararları vardır.¹⁰¹ Türk hukukunda böyle bir ihlale yol açabilecek normun Anayasa Mahkemesi'nin denetimine konu olması halinde Anayasa'ya aykırılık kararı verilmesi sonrasında ilgili normun akıbetine yönelik iki farklı yaklaşım vardır. Öğretide Teziç'e göre, anayasanın hedeflerine ulaşmasını sağlamak adına konusu eksik düzenlenen kanunun iptal edilmesi gerekir.¹⁰² Ancak Özbudun'un, Gözler'in ve Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker'in görüşleri ve Anayasa Mahkemesi'nin kararları ise, iptal kararı için bir kanunun Anayasa'ya aykırı olması gerektiği, konusu eksik

¹⁰⁰ ATEŞ, 2006, s.102-103.

AYM'nin K.1998/6 sayılı kararında yasa koyucunun vergi normu düzenlerken ayrımcılık yasağına uygun hareket etmesine ilişkin bu yasağa değinmeden birtakım noktalara dikkat çekilmiştir: **“Yasakoyucu, anayasal ilkelere uymak koşuluyla gelir, servet ve harcamaların vergilendirilmesinde konu, miktar ve niteliklerine göre değişik ölçütler getirebilir. Gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. (...) Buna (Anayasa md.10) göre yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmeyecek ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılmayacaktır. Bu ilkeyle, birbirlerinin aynı durumunda olanlara ayrı kuralların uygulanması ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılması engellenmektedir. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Kimilerinin Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen nedenlerle değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.”** diyerek K.1995/32 sayılı kararını destekleyen daha geniş açıklamalı bir görüş ortaya koymuştur. AYM, E.1996/76, K.1998/6, K.T.12.03.1998.

AYM'nin K.1995/32 sayılı kararındaysa Anayasa md.10/f.1'deki ayrımcılık yasağı kapsamına giren hallerin vergi normları için de geçerli olduğuna değinilmiştir: **“Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez.”** AYM, E.1994/85, K.1995/32, K.T.13.07.1995.

¹⁰¹ SABAN, 2020, s.63-64.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Guberina v. Hırvatistan kararında, başvurusunun vergi kolaylığı kapsamında değerlendirilmemesinin haklı bir nedeni olmaması gerekçesiyle mülkiyet hakkına bağlı ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Mahkeme, mali olarak dezavantajlı konumdaki kişilerin vergi kolaylıkları yoluyla korunmasını, farklı muamele uygulanması için objektif bir gerekçe olarak kabul ettiğini açıkça ortaya koymaktadır. Hak ihlaline konu işlemin yapıldığı ülkedeki idari mercilerin ve yargı makamlarının objektif ve makul bir nedenin varlığını kapsamlı biçimde araştırması ve değerlendirmesi gerektiğini belirtmektedir. (AİHM, Başvuru No: 23682/13, 12.09.2016, §66-100)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Darby v. İsveç kararındaysa, farklı muamelede haklı nedenin ortaya konulmaması nedeniyle mülkiyet hakkıyla bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlaline karar verilmiştir. Kararda, ayrımcılık yasağıyla ilgili başkaca kararlarda belirlenen ve mevcut başvuruda da uygulanan kriterlerden söz edilmektedir. Buna göre, farklı muamelelerin kabul edilebilir olması için objektif ve makul bir gerekçesinin olması, meşru bir amacının olması ve bu amaç ile uygulama arasında makul bir orantının bulunması gerekir. (AİHM, Başvuru No:11581/85, 23.10.1990, §28-34),

¹⁰² TEZİÇ, Erdoğan, *Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı*, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1972, s.126.

düzenlenen veya uygulama alanının genişletilmesinin Anayasa'ya daha uygun olacağı anlaşılan bir kanun hükmünün iptalinin istenemeyeceği yönündedir.¹⁰³ Sorunun çözümüne yönelik Anayasa Mahkemesi'nin ve önerisi, benzer konumdakilere farklı uygulamalara neden olan kanun hükmünün iptali yerine dezavantajlı konumda olanlara da aynı hakların kanun değişikliği ile tanınmasıdır.¹⁰⁴

¹⁰³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.49. GÖZLER, 2020, s.797. ÖZBUDUN, 2019, s.404. AYM, E.1963/174, K.1963/115, K.T.20.05.1963.

¹⁰⁴ AYM'nin K.1963/115 ve K.1987/32'deki tutumuyla da örtüşen bu görüş, olumsuzluk meydana getiren farklılığı sona erdirmeye sorumluluğunu yasama organı TBMM'ye yüklemekte ve hükmün Anayasa Mahkemesi'nce iptali halinde doğacak hak kayıplarının önüne geçileceğini belirtmektedir. Anayasa md.153/f.6'ya göre Anayasa Mahkemesi kararları devlet organları ile gerçek ve tüzel kişileri bağlayıcı ve f.1'e göre de kesin olduğundan TBMM'nin derhal bu durumu düzeltecek yasa değişikliği yapması hukuka uygun olur. AYM, E.1987/24, K.1987/32, K.T.24.11.1987, E.1963/174, K.1963/115, K.T.20.05.1963. AYM'nin önceki yıllarda benimsediği görüş yerine Teziç'in görüşünü benimseyip ilgili kanun hükmünü iptal ettiğini düşünelim. Anayasa md.153/f.6'ya göre Anayasa Mahkemesi kararları derhal RG'de yayımlanır ve f.3'e göre iptal edilen hükümler aksi kararlaştırılmadıkça bu yayım tarihinde yürürlükten kalkar. Ancak AYM, Anayasa md.153/f.3'e göre iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi, kararın RG'de yayınlanmasından başlayarak bir yıl sonrasına denk gelen günü geçmeyecek şekilde belirleyebilir. AYM'nin iptal kararına yönelik yayım tarihinden farklı bir yürürlük tarihi belirlemesi halinde, iptal edilen hükmün kapsamına giren mükellefler, hükümdeki kolaylıktan yürürlük tarihine kadar yararlanırlar. İptal kararının yürürlük tarihinden sonra da hükümden yararlanan mükellefler için kolaylıkların devam edebilmesi, ayrıca kararda belirtilen eşitsizlikten zarar gören mükelleflerin de bu kolaylıktan yararlanabilmesi için TBMM'nin her iki mükellef grubunu da kapsayan yeni bir kolaylık düzenlemesini derhal yapması gerekir. Burada derhal diye belirtilen sürenin son günü, Anayasa Mahkemesi kararının yürürlüğe gireceği gündür. Yürürlük tarihine kadar düzenleme yapılmaması halinde, iptal edilen kolaylıktan yararlananlar bakımından da hak kaybı yaratan bir durum doğacaktır ve bu durumun ekonomik ve sosyal hayata olumsuz yansımaları olacaktır. Ayrıca TBMM, Mahkeme'nin kararı yayımlandığı takdirde, kararda belirtilen şekilde eşitliği zedeleyen vergi kolaylıklarından kaçınılmalıdır. TBMM, mahkeme kararının gecikmeli yürürlüğe girmesini etkili ve verimli biçimde değerlendirecek, ilgili vergi kolaylığını hukuka aykırı halleri ortadan kaldırarak yeniden düzenlemesi Anayasa'ya uygun olur.

Anayasa Mahkemesi ister önceki içtihatlarına göre hareket etsin, isterse görüş değiştirip iptal kararı versin, kararda değinilen eşitsizliğin giderilerek vergi kolaylığının sürdürülmesi TBMM'nin yetkisindedir. Anayasa Mahkemesi kararları, Anayasa md.153/f.6'ya göre RG'de yayımlanır ve devletin temel organlarını, idari makamları, gerçek ve tüzel kişileri bağlar. Burada sözü geçen bağlayıcılık, Anayasa md.138/f.4'te de belirtilen mahkeme kararına uyma zorunluluğunu, kararı değiştirme ve yerine getirmeyi geciktirme yasaklarını içerir. TBMM, AYM'nin kararındaki gerekçeye uygun biçimde vergi kolaylığını yeniden kanunla düzenler. TBMM'nin bu yetkisi, Anayasa md.7, md.73/f.3 ve md.87'den kaynaklanır ve başka bir organa, makama ya da kişiye devredilemez.

Yeniden düzenleme yapılması konusundaysa, AYM'nin bir normu genişleterek ya da daraltarak kanun koyucu yerine geçerek karar vermesi Anayasa'ya aykırı olur. Anayasa md.6/f.3'te de belirtildiği üzere, hiçbir kişi ya da organın Anayasa'dan kaynaklanmayan bir yetkiyi kullanması mümkün değildir. Kanun koyma, değiştirme ve kaldırmanın da aralarında olduğu yasama yetkisi Anayasa md.7'ye göre Türk milleti adına TBMM'ye ait olup, TBMM'nin bu yetkiyi devretmesi mümkün değildir. Anayasa md.87'de sayılan TBMM'nin yetkileri Anayasa Mahkemesi dahil TBMM'den başka hiçbir organ veya makam tarafından kullanılamaz.

1.2.3. Hukuki Güvenlik ve Belirlilik İlkesi

Verginin kanuniliği ile vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri birlikte değerlendirildiğinde, bu ilkeler çerçevesinde düzenlenen vergi kanunları keyfi mali yükümlülük getirilmesinin önüne geçmekte ve siyasi iktidarı sınırlamaktadır. Ancak bu sınırlamanın öngörülebilir, erişilebilir ve kesin bir hukuk kuralı olması, bu kurala devlet organları ile gerçek ve tüzel kişilerin birlikte uyması, hükmün uygulanmasından kaynaklanan bir uyuşmazlık halinde yargı yolunun açık olması gerekir. Bir hukuk kuralının konulması ve uygulanması hakkında bu güvenceleri veren devlet hukuk devletidir. Bir başka deyişle, siyasal iktidarın kendi kendini belirli ve öngörülebilir hukuk kurallarıyla sınırladığı, ülkedeki tüm kişi ve kurumların bu kurallara uyduğu, uyuşmazlıkların bağımsız yargı organlarıncı bu kurallar çerçevesinde çözümlendiği devlet hukuk devletidir.¹⁰⁵ Kısacası hukuk kurallarıyla bağlı olan ve kişilerin hukuki güvenliğini sağlayan devlettir.¹⁰⁶ Hukuk devleti anlayışını anayasal ilke haline getiren alt ilkeler arasında kanuni idare, yargı bağımsızlığı ve hakimlik teminatı, hukuki güvenlik, hukuki belirlilik, idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması, idarenin mali sorumluluğu, adil yargılanma yer alır.¹⁰⁷

Bir hukuk devletinde vergi kolaylıkları gibi keyfiliğe açık bir alan düzenlenirken, ilgili kanun hükmünün hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini karşılaması ve norm denetimine açık olmalıdır. Ayrıca bu kanun hükmüne dayanılarak yapılan işlemlere karşı idari ve yargısal başvuru yolları da açık ve erişilebilir olmalıdır.¹⁰⁸ Anayasa Mahkemesi'nin hem bireysel başvuru hem de norm denetimi kararlarında belirttiği

¹⁰⁵ ÇAĞLAR, Selda, *Hukuk Devletin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2013, s.165. SIR, Onur, *Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s.144.

¹⁰⁶ Özcan'a göre "Hukuk devleti hukukun tutarlı uygulanışı için gerekli bir ilke olmasının yanında, siyasal meşruluğu hukuk ölçütüne bağlamanın da ilkesidir." ÖZCAN, Mehmet Tevfik, *Modern Toplum ve Hukuk Devleti*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s.206.

¹⁰⁷ ÖZBUDUN, 2019, s.124-125. YÜZBAŞIOĞLU, TANÖR, 2019, s.116-117. GÖZLER, 2018, s.214, şema 7.2.

Ancak Gözler, adil yargılanma hakkı dahil temel hakların kendi başlıkları altında incelenmesinin daha uygun olacağı, aksi takdirde hukuk devleti kavramının torbaya dönüşüp zayıflayacağı görüşündedir. GÖZLER, 2018, s.222.

¹⁰⁸ Vanistendael, bu ilkeyi tarafsız ve kamu güvenliğini gözetken vergi idaresi ilkesi içinde açıklar. Yazara göre, belirli ve öngörülebilir kanunlara dayanılarak vergilendirmeye ilişkin düzenleyici ve birel işlemlerin önceden kurulu yetkili idari birimlerce yapılması ve bu işlemlere karşı idari makamlara başvuru yolları ile dava yollarının açık olması gerekir. VANISTENDAEL, 1996, s.21-22.

üzere, hukuki güvenlik ve (hukuki) belirlilik ilkeleri, birbirini tamamlayan nitelikte olup, vergi kolaylıkları gibi keyfiliğe açık alanlarda “*duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde*” bir düzenleme yapıp yapılmadığını ölçmeyi sağlar.¹⁰⁹ Bir kanun hükmünün genel ve öngörülebilir olması hukuki güvenlik ilkesinin, erişilebilir ve kesin olması ise hukuki belirlilik ilkesinin bir gereğidir.¹¹⁰ Genellik ilkesi uyarınca vergi kolaylıklarının ekonomik, sosyal veya başkaca gerekçesinin temelinde bir kamu yararı bulunması, benzer statüdeki mükellefleri kapsamasını ve toplumsal rızayı yansıtması gerekir.¹¹¹ Öngörülebilirlik ise vergi kolaylıklarının hangi mükellef gruplarını veya konuları kapsam dışı bıraktığının belirgin ve anlaşılır olmasını, buna ilişkin

¹⁰⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker’in dipnotta belirttiği AYM’nin 2015/12767 bireysel başvuru no’lu kararında da vergi kanunlarının belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşımasının zorunlu olduğuna değinilmiştir. Kararda da haklı biçimde vurgulandığı üzere, vergilendirme, mülkiyet hakkına müdahale içeren bir yetkidir. Bu yetkinin kullanımından etkilenecek kişilerin de bu yeni koşullara göre durumlarını düzenleyebilme imkanı olmalıdır. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.52-53 ve s.53, dn.30. AYM Bireysel Başvuru, B.No: 2015/12767, K.T.09.05.2019, §29 ve 34.

AYM, K.2017/81 sayılı norm denetimi kararındaysa, “*Yükümlülükler konusunda keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem her ne kadar kanunilik ilkesi olsa da, mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, kanunilik ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.*” diyerek verginin kanuniliği ilkesini tamamlayan anayasal ilkelere değinmiş; “**Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilemede belirlilik ilkesi, herhangi bir yükümlülüğün, muafiyet veya istisnanın, hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.**” diyerek hukuki belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerinin vergi kolaylıkları bakımından nasıl uygulanması gerektiğine yönelik Anayasa’ya uygunluk yorumunu ortaya koymuştur. AYM, E.2016/1, K.2017/81, K.T.29.03.2017.

Kararlardan da anlaşıldığı üzere ve Çağlar’ın da başkaca kararlardan yola çıkarak yaptığı tespite göre, AYM’nin hukuki belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerini iç içe ve “*belirlilik*” kavramı altında değerlendirdiği görülmektedir. ÇAĞLAR, 2013, s.171.

¹¹⁰ Hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkesinin alt ilkeleri için bkz. ÇAĞLAR, 2013, s.187-188, 190-191. SIR, 2011, s.148-151.

¹¹¹ Vanistendael’e göre kanun koyucunun vergi normlarını hazırlarken orantılılık ilkesini gözetmesi gerekir. Orantılılık, vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla ulaşılması öngörülen hedef ile kanun koyucunun bu yetkisini kullanırken tercih ettiği araçlar arasında ölçülü bir ilişkinin bulunması anlamına gelir. Orantılılık ilkesi, mükellefleri müsadere veya aşırı vergileme olarak nitelenecek uygulamalara karşı korur. Vergilendirme alanında orantılılık, doğrudan bir anayasal ilke olarak yer almamakla beraber, temel hakların sınırlandırılmasının sınırı kapsamında uygulanmaktadır. VANISTENDAEL, 1996, s.23-24.

Temel hakların sınırlandırılmasının sınırı konusunda ölçülülük, orantılılık ya da oranlılık, bir hak veya özgürlüğe yapılacak müdahalenin meşru amacı ile müdahale için kullanılan araç arasında bir denge olması gerektirir. Meşru amaç, kamu yararının yanı sıra bireysel menfaatin ötesine geçen ve giderilmesi zorunlu hale gelen toplumsal bir ihtiyacın bulunmasını da içermelidir. Orantılılığın ölçümü, somut olayda ve müdahaleye konu temel hak veya özgürlüğe göre değişmektedir. GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, SAYGILI, Abdurrahman, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2019, s.155-156.

düzenlemelerin istikrarlı ve birbirleriyle uyumlu olmasını, kolaylıkla ilgili faaliyetten önce yürürlüğe konmuş olmasını gerektirir. Vergi hukukundaki kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkeleri de öngörülebilirliği tamamlayan bir işlev üstlenir.¹¹²

Vergi kolaylıklarının anayasal vergilendirme ilkeleriyle ilişkisi bir bütün olarak değerlendirildiğinde, kanun koyucunun vergi koyma yetkisi kadar vergi dışı bırakma ve vergi yükünü hafifletme yetkilerine de sahip olduğu, ancak bu yetkilerini de mutlaka kanun yaparak kullanması, ilgili kanun hükmünün tüm muhataplarını adil bir biçimde kapsayıcı ve ayrımcılık yasağına uygun sınırlar içinde düzenlenmesi, ayrıca bu hükmün keyfilik içermediği açık ve anlaşılır olması, kamu yararı ve toplumsal rızayı yansıtmaması, yayınlandığı tarih veya daha ilerisi için yürürlüğe girmesi ve yalnızca açıkça kapsadığı ekonomik faaliyet ve mükellef grupları dışındakilere uygulanmaması gerekir. Bu ilkelerin ülke anayasalarına yansımaları ise o ülkedeki gelişmelere ve konuya bakış açısına göre değişkenlik göstermektedir.

¹¹² Geriye yürümezlik ilkesi de usulünce kabul edilen ve yayımlanan bir kanunun yürürlük tarihinin yayımından önceki bir tarih olarak belirlenmesi ya da sonuç ve etkilerinin yayım tarihinden öncesini etkileyecek şekilde yürürlüğe konmasıdır. Vergi cezaları bakımından katı biçimde uygulanan geriye yürümezlik, vergilendirme yetkisine ilişkin düzenlemelerde mutlak biçimde kabul edilmemektedir. ABD Federal Yüksek Mahkemesi'nin bir kararında ilgili kanunun geçmişe yürütülmesinde meşru bir amaçla kabul edilebilir bir bağının olması ve Anayasa'ya aykırı bir durumun doğmaması gerektiği belirtilmiştir.

¹¹² VANISTENDAEL, 1996, s.24-25 ve s.25, dn.50. *United States v. Carlton*, 512 U.S. 26 (1994), III. (35).

2. BÖLÜM: VERGİ KOLAYLIKLARI BAKIMINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİ

2.1. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergi kolaylıklarının belirli ilkeler çerçevesinde hukuk kuralına dönüştürülmesini sağlayan yetki vergilememedir. Vergilememe, vergilendirme yetkisinin vergi koyma dışındaki ayağını oluşturur. Vergilendirme yetkisi ise bir devletin ülke sınırları içinde egemen güç olarak düzenlediği alanlarından biridir. Vergi kolaylıklarının Türk hukukunda nasıl düzenlendiğini açıklayabilmek için öncelikle vergilendirme yetkisinin ne anlama geldiği, ardından Türk hukukunda ve örnek alınan ülke hukuklarında bu yetkinin anayasa düzeyinde nasıl geliştiği ve hükme bağlandığı, son olarak da vergilendirme konusunun uluslararası bir düzenleme konusu haline gelerek ayrıca kazandığı boyutu ele alınacaktır.

2.1.1. Egemenlik Yetkisinin Gelişiminde Vergilendirmenin Önemi

Topluluk halinde yaşayan insanların geçmişten günümüze çatısında toplandığı bir yapı olarak devlet, bir ülkede bulunan insan topluluğu üzerindeki üstün egemen güçtür. Günümüz anlamıyla devlet olma unsurlarını ülke, insan topluluğu ve egemenlik yetkisi oluşturmaktadır.¹¹³ Bir devletin ülkesi, o ülkenin kara, deniz ve hava sınırlarıyla belirlenmiştir. Bu sınırlar içinde yaşayanlar da o devletteki yerleşik insan topluluğudur. Bir ülkedeki insan topluluğu üzerinde devletin tek ve üstün karar alma ve uygulama gücünü kullanması ise devletin o ülkedeki iktidarını ya da iç egemenliğini gösterir.¹¹⁴ Devletin iç egemenlik yetkisine ilişkin bu tanımı, o devletin diğer devletler karşısında

¹¹³ GÖZLER, Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt I (AHGT-I)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, s.422. TEZİÇ, Erdoğan, *Anayasa Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2019, s.131. KAPANİ, Münci, *Politika Bilimine Giriş*, Bilgi Yayınevi, 2007, s.37-38.

¹¹⁴ Gözler, iç egemenliğin iki değişik anlamından söz etmektedir. Birincisi, devlet iktidarı denilen yasama-yürütme-yargı yetkilerine sahip kural koyma, uygulama ve karara bağlama iradesidir. İkincisi ise, devlet iktidarının niteliklerinden özellikle asli olan ve ayrıca ülke içinde en üstün güç sahibi olan, sınırsız, bölünemez, devredilemez iktidardır. GÖZLER, *AHGT-I*, 2020, s.502-503.

Teziç ise iç egemenliğin ülke içinde siyasi ve sosyal gruplar üzerinde üstünlüğü olarak benimsemiştir. Örnek olarak, Anayasa md.6'ya uyarınca egemenliğin Türk milletine ait olmasını vermiştir. TEZİÇ, 2019, s.139.

bağımsız ve eşit statüde bir varlık olmasıyla, yani dış egemenlikle tamamlamak gerekir.¹¹⁵

Egemenlik yetkisi, anayasa, kanunlar ve uluslararası anlaşmalarda çerçevesi çizilen hakların kullanılması ve ödevlerin yerine getirilmesinde kendini gösterir. Çevrenin korunmasından sosyal güvenliğin tesis edilmesine, sözleşme özgürlüğünden seçme ve seçilme hakkına kadar pek çok hak ve ödev, siyasal iktidarın tutumuna göre devletin gücünün hissedildiği alanlardır. Gücün günlük hayatta en somut biçimde hissedildiği, diğer bir deyişle zor kullanma yetkisinin en yaygın kullanıldığı alanlar vergilendirme ve cezalandırmadır. Vergilendirme yetkisinin gelişimi, modern devlet anlayışını da beraberinde getirmiştir.

Günümüz anlamıyla egemenlik, vergilendirme yetkisine ilişkin tartışmaları içererek ve modern devlet düşüncesini de inşa ederek gelişmiştir. Bu gelişim, gücünü kanundan ve halkın rızasından alan ve beşeri hayatı ilgilendiren işleri insan aklıyla temellendiren anlayışla başlamıştır.¹¹⁶ Kilisenin siyasetten dışlanması düşüncesinin ortaya atılması, gücün monarşiyle bütünleştirilmesi, toplumsal sözleşme temelli ve kamu yararının ön plana çıkarıldığı devlet anlayışı da Yeni Çağ'daki başlıca gelişmelerdir.¹¹⁷ Bu dönemde vergilendirme yetkisi de merkezileşen devlette toplanmıştır. Feodal yapıların ve kilisenin parçalı yapısının elindeki vergilendirme yetkisi, monarkların eline geçmiştir. Ancak bu monarkları bağlayan bir kural ya da otorite bulunmamaktaydı. Çünkü

¹¹⁵ GÖZLER, *AHGT-I*, 2020, s.498-499, 501; TEZİÇ, 2019, s.139.

¹¹⁶ Bu noktada Aquinolu Thomas'ın kiliseden ayrı ama kaynağını Tanrısal sonsuz kanundan alan bir gücü öne çıkarması bir kilometre taşıdır. Bir başkası ise, Padovalı Marsilius'un halkın rızası kavramını ortaya koymasıdır. Ockhamlı William'in beşeri konuları insan aklına bağlaması da bir başka temel taşı oluşturur. AKAD, Mehmet, VURAL DİNÇKOL, Bihterin, BULUT, Nihat, *Genel Kamu Hukuku*, Der Yayınları, 2021, s.55-56, 64-66. AĞAOĞULLARI, Mehmet Ali, *Sokrates'ten Jakobenlere Batı'da Siyasal Düşünceler*, İletişim Yayınları, 2016, s.260-261, 276-277, 282. AKIN, İlhan, *Kamu Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1987, s. 55-56, 70-71.

¹¹⁷ Machiavelli'nin egemenliğin parçalı olduğu ve kilisenin ağırlık sahibi olduğu İtalya'da kiliseyi siyasal alandan dışlayan görüşlerini ortaya koyması radikal bir adım olmuştur. Jean Bodin'in monarşiyi yurttaşların üzerindeki mutlak ve sürekli egemen güç olarak ifade etmesi de krallıkları kilise karşısında güçlendirmiştir. Thomas Hobbes'un devleti doğa halinden toplum sözleşmesiyle merkeziyetçi bir yapıya geçişle temellendirmesi ve egemeni de yapay bir varlık olarak ilahi kaynaktan soyutlaması, İngiltere'de yaşanan toplumsal hareketlere ve devletin dönüşümüne paralel bir siyasal düşüncedir. Toplum sözleşmesi anlayışını halk egemenliğine dayandıran Jean Jacques Rousseau'nun çoğunluğun iradesini genel irade olarak temellendirip kamu yararına kaynak etmesi de bir başka somutlaşan fikirdir. AKIN, 1987, s.90-91, 95-96, 111-112, 165-166. Konuyla ilgili ayrıca bkz. AKAD, VURAL DİNÇKOL, BULUT, 2021, s.92-93, 116-119, 152-153. AĞAOĞULLARI, s.336, 407, 454-455, 595-596.

monarkların sahibi olduğu egemenlik de mutlak, bölünemez, devredilemez, sürekli ve en üstün gücün ifadesiydi.¹¹⁸

Egemenlik kavramındaki kırılma, tarihsel sıralamayla İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri ve Fransa'daki gelişmelerle gerçekleşmiştir. Bu ülkelerdeki gelişmeler, Dünya'da vergiye karşı tepkilerde elde edilmek istenen menfaatin çitasını yükseltmiştir. Önceki yüzyıllarda çoğu yerde verginin kaldırılması ya da indirilmesi seviyesinde talepler söz konusuysa, 19. yüzyıldan itibaren bu taleplerin güvencesi olarak da görülen vergilemede kanunilik, genellik ve eşitliğin uygulanması, temsilsiz vergi konulmaması talepleri öne çıkmaya başlamıştır. Bu taleplerin yer alabileceği temel metinler anayasa, sistemler ise temsili demokrasiler olabileceğinden; vergiyle ilgili geniş talepler temsili demokrasi ve ulus-devlet hareketlerinin temel konularından biri olarak yer almıştır.¹¹⁹

Egemenlik ve vergilendirme yetkisine ilişkin Osmanlı Devleti'ndeki gelişmeler, 1808'de Sened-i İttifak'ın imzalanıp padişahın mutlak otoritesinin sınırlanmasıyla başlar. Ancak Osmanlı'daki Tanzimat, Islahat ve Birinci Meşrutiyet hareketleri, vergiye karşı isyanın ötesinde, devlet otoritesindeki sorunlar ve milliyetçilik hareketleri gibi başkaca siyasi gelişmelerin etkisiyle gerçekleşmiştir.¹²⁰ Bu dönemde misak niteliğindeki tek belge olan Sened-i İttifak'ta, ayanların merkezi otoriteyle masada görüştüğü konular arasında vergi uygulamalarının yeniden ele alınması da yer almıştır.¹²¹

On dokuzuncu yüzyılın sonlarına gelindiğinde, vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları çerçevesinde ülkesel boyutuyla ele alınması ihtiyacı ortaya

¹¹⁸ Fransa'da mutlak kraliyeti karma yönetimlere karşı savunmak adına "*Devletin altı Kitabı*" adlı eserini yazan Jean Bodin (1530-1596) ve yaşamını Cenevre (İsviçre) ile Paris (Fransa) arasında sürdüren Jean Jacques Rousseau da "*Toplum Sözleşmesi*" adlı eserinde egemenlik kavramını bu şekilde formüle etmiştir. AKIN, 1987, s. 95-96; 162-164. Konuyla ilgili ayrıca bkz. AKAD, VURAL DİNÇKOL, BULUT, 2021, s.101-104, 153-157.

¹¹⁹ Örneğin, 1810'da Prusya'da eşitlik ve genellik hedefleyen vergi reformuna soyluların tepki göstermesi, kralın mutlak yetkilerinin tartışılmasına ve birleşmiş bir Almanya'da temsili demokrasinin kurulması düşüncelerinin güç kazanmasına yol açmıştır. Ancak Almanya'da federal bir anayasalı devlet ve kanun yapma sürecinde aktif rol sahibi meclis 1871'de hayata geçebilmiştir. BURG, David F., *A World History of Tax Rebellions*, Routledge, London, 2004, s. 319-321.

¹²⁰ AKIN, 1987, s.298-299. ÇAĞAN, 1982, s.37.

¹²¹ AKIN, 1987, s.300-301. ÇAĞAN, 1982, s.34.

çıkılmaktadır. Bu çerçevede Türkiye'nin yanı sıra vergilendirme konusunda modern devletler arasında öncü olan İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa ve Almanya'daki anayasal gelişmeler konu bazında ve tarihsel süreç içinde ele alınacaktır. Ayrıca, çifte vergilendirme gibi sorunlar nedeniyle konunun uluslararası boyutuna, ekonomik birlikler nedeniyle de uluslararası boyutuna ayrı başlıklarda kısaca değinilecektir.

2.1.2. Devletin Temel Organlarının Vergilendirmedeki Rolü

Vergilendirme, siyasal iktidarın egemenlik yetkisini kullandığı alanların başında gelir. İktidarın kişi egemenliğinde olduğu yönetimlerde keyfi bir şekilde vergilendirme yapılması, vergiye karşı isyan noktasına varan tepkileri doğurmuştur. Ancak bu tepkiler, on yedinci yüzyıldan itibaren devlet yönetimlerinin şeklini değiştirecek noktaya varmıştır. Modern devlet denilen bu yeni yapı ister monarşi ister cumhuriyet rejimi benimsensin, milli egemenlik ya da halk egemenliği anlayışıyla Anayasa'yla yetkileri sınırlandırılmış siyasal iktidarı ortaya koymuştur. İlk hareketler, on yedinci yüzyıl boyunca İngiltere'de gerçekleşmiştir. Dünya çapında etki uyandıran hareketler ise on sekizinci yüzyılın ikinci yarısında Amerika Birleşik Devletleri ve Fransa'da meydana gelmiştir. Bu üç ülkenin ortak noktası, vergiye karşı tepkilerin devleti dönüştürecek noktaya varmasıdır. Modern devlet denilen günümüzdeki devlet anlayışın her ülkedeki yerleşimi vergiye karşı isyanlardan kaynaklı olmamıştır. Ancak devletlerin Anayasa'yla düzenlediği alanlardan biri vergilendirme yetkisidir. Devletin yasama, yürütme ve yargı erkleri üç ayrı organ olarak düzenlenir. Ancak yasama ile yürütme arasındaki ilişki İngiltere örneğindeki gibi yumuşak veya Amerika Birleşik Devletleri örneğindeki gibi sert bir ayrılık içerir.

Modern devletlerde vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi kanun yapılarak kullanılmaktadır. Kanun yapma tekeli, yasama organının işlem yapma yetkisinin bir parçasını oluşturur ve modern devletlerde bu yetki parlamentolara aittir.¹²² Yasama

¹²² Gözler'in de belirttiği üzere yasama organının yaptığı işlemler kanun ve parlamento kararı şeklinde ikiye ayrılır. Parlamento kararları, yasama organının iç yapısı ve işleyişi ile ilgili veya diğer devlet organlarıyla ilişkileri nedeniyle gerçekleştirdiği işlemlerin genel adıdır. Bu işlemlerin dışında kalan yasama işlemleri ise kanunlardır. GÖZLER, *AHGT-I*, s.905 ve 907.

yetkisinin genellik, aslilik ve devredilmezlik ilkelerinin bir sonucu olarak, parlamentolar yasama yetkilerini kullanırken uygun gördüğü kadar ayrıntıyı içeren şekilde düzenler, herhangi bir organdan ön izin ya da icazet almadan ve bu yetkisini hiçbir organa devretmeden hareket eder.¹²³ Vergilendirme bakımından bu yetkinin hem maddi hem de şekli anlamda kanun yapılarak kullanılması gerekir.¹²⁴ Çünkü modern devletlerde vergilendirme yetkisinin parlamentolar tarafından düzenlenmesinin ve devlet başkanınca yürürlüğe konulup hükümetçe salınmasının kabul edilmiş olması şekli kriterin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri ile hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin vergi kanunlarına yansıyabilmesi için ise maddi kriterin uygulanmasını gerektirir. Bu nedenle, her iki kritere de uygun bir vergi kanunu parlamento tarafından yapılmalıdır.

Devletin icra organı olarak tarif edilen yürütmeye, Anayasa’da sayılan haller haricinde vergilendirme ile ilgili tali düzenleme yetkisi tanınmıştır.¹²⁵ Yürütme yetkisi, Anayasa ve kanunlara dayalı idari işlem yapma veya idari eylemde bulunma iradesidir.¹²⁶ Yürütme yetkisini kullanan organlar ise benimsenen hükümet sistemine göre tek veya iki başlı olabilmektedir. Tek veya iki başlı yürütme, Anayasa’da sınırlı haller için kabul edilen yürütmenin düzenleyici işlem yapma yetkisini hangi organın kullanacağı

Teziç ise yasama fonksiyonunu geleneksel ve çağdaş işlevler şeklinde ikili bir ayrımla ele almaktadır. Kanunları görüşme ve oylamayı, yasamanın geleneksel işlevlerinin başında saymaktadır. Yürütmenin vergi salmasına ve yıllık bütçesine izin vermeyi ise yasamanın kanun şeklinde gerçekleştirdiği mali işlevi olarak görmektedir. TEZİÇ, 2019, s.466.

¹²³ ÖZBUDUN, 2019, s.211-213. TEZİÇ, 2019, s.19-21.

¹²⁴ Maddi anlamda kanun genel, soyut, sürekli kişilik-dışı nitelikteki kuraldır. Şekli anlamda kanun ise kanun adıyla ve kanun yapma usulüne göre yasama organı tarafından yapılan düzenleyici işlemdir. GÖZLER, *AHGT-I*, 2020, s.906, dn.50. ÖZBUDUN, 2019, s.194 ve 196.

Anayasa md.73/f.3’teki kanun kavramından maddi ya da şekli kriterden hangisinin uygulanması gerektiği doğrudan belirtilmemiştir.

¹²⁵ Bir verginin temel unsurlarının (konusu, mükellefi, vb.) kanunla düzenlenme zorunluluğu kabul edilerek, yürütmeye devredilen yetkinin kanuna bağlı olarak kullanılması Anayasa’da düzenlenebilir. Yetki devrini kabul eden anayasalar, kanunilik ilkesi karşısında bir tür ara konum oluşturmaktadır. VANISTENDAEL, 1996, s.17.

¹²⁶ Yürütme organının Anayasa’dan kaynaklanan doğrudan düzenleyici işlem yapma yetkisi, kanunlardan kaynaklanan bağlı düzenleyici işlem yapma yetkisi ve idari işin niteliği nedeniyle (Gözler’in deyimiyle “eşyanın tabiatından” kaynaklanan) düzenleyici işlem yapma yetkisi vardır. Bu yetkinin sınırları ve kullanımı, Anayasa koyucunun takdirine ve hükümet sistemine göre değişmektedir. Bu değişkenlere rağmen ortak nokta şudur ki yürütme organı Anayasa veya kanunlardan kaynaklanan ve işin niteliğinden dolayı düzenleyici işlem yapma yetkilerine sahip olması gerektiğidir. GÖZLER, Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt II (AHGT-II)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, s.358-360.

Teziç ise yürütmenin düzenleyici işlem yapma yetkisine sahip olmasının siyasi bakımdan özellikle maliye ve ekonomi alanlarında bir ihtiyaç olduğundan, hukuki bakımdan da Anayasa’da açık bir kurala bağlanması gerektiğinden söz etmektedir. TEZİÇ, 2019, s.22-23.

sorusuna cevap verilmesi bakımından önemlidir.¹²⁷ Parlamenter sistemde halk tarafından seçilen meclisin içinden çıkan Bakanlar Kurulu, yürütmenin en üst idari düzenleyici işlem yapma yetkisine sahip siyasi sorumlu kanadıdır.¹²⁸ Başkanlık sisteminde ise halk tarafından seçilen Cumhurbaşkanı yürütmenin tek yetkili kanadı olup, yürütmenin idari düzenleyici işlem yapma yetkisine sahip en üst makamıdır.¹²⁹ Bu iki hükümet sistemi arasında çeşitli ara hükümet sistemleri de bulunmaktadır. Ancak hangi sistem kabul edilirse edilsin, yürütmenin yetkili ve sorumlu kanadı hangi makam veya kurul ise Anayasa'nın yürütmeye tanıdığı sınırlı vergilendirme yetkisi de ona aittir. Yürütmenin başlıca görevi olan idari işlemler ve eylemlerde bulunacak idarelerin ve makamların yetkileri de Anayasa'da ve kanunlarda düzenlenir.¹³⁰ Merkezi yönetimin topladığı vergiler bakımından idari işlem yetkisi maliye ile ilgili bakanlığa ve ona bağlı ilgili birimlere aittir. Yerel yönetimlerin topladığı vergilerle ilgili işlem yapma yetkisi ise üniter devletlerde yer bakımından yerinden yönetim birimlerine, federal veya bölgesel devletlerde yerel iktidarı elinde tutan hükümete veya idari birime bırakılmaktadır.¹³¹ Yürütme organının Anayasalarda sayılan sınırlı düzenleme yetkilerine örnek olarak, vergi kolaylıklarıyla ilgili kanuni sınırlar içinde değişiklik yapmak, dış ticaretle ilgili vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülük koymak,

¹²⁷ Gözler bu yapıyı hükümet sistemleri bakımından ele almıştır. Başkanlık sisteminin uygulandığı ülkelerde Cumhurbaşkanı'nın yer aldığı *monist (tekçi)*, parlamenter sistemin uygulandığı ülkelerdeyse bir tarafta devlet başkanı, diğerinde hükümetin bulunduğu *düalist (ikici)* yapıda yürütme vardır. GÖZLER, *AHGT-II*, 2020, s.5-6.

Teziç'e göreysel geleneksel olarak yürütme organı üç türdür. Birincisi, yetkinin bir kişi tarafından kullanıldığı *tek yapı* yürütmedir. İkinci olarak, yetkinin bir kurul halinde kullanıldığı *ortaklaşa* yürütmedir. Üçüncüsü, bir başta devlet başkanı diğer başta parlamentonun içinden çıkan ve parlamentoya karşı sorumlu bakanlar kurulunun yer aldığı *iki başlı* yürütmedir. TEZİÇ, 2019, s.429-430.

¹²⁸ GÖZLER, *AHGT-II*, 2020, s.10. TEZİÇ, 2019, s.430.

¹²⁹ GÖZLER, *AHGT-II*, 2020, s.6-8. TEZİÇ, 2019, s.429.

¹³⁰ GÖZLER, *AHGT-II*, 2020, s.376-377.

Anayasalarda Cumhurbaşkanı veya Bakanlar Kurulu'nun hangi yetkiyi kullanacağı açıkça belirtilmesi halinde o yetkiyi Anayasa'da belirtilen sınırlar içinde kullanır. Ancak bu yetkisini başkaca organ, makam, kurul ya da birime devredemez. Cumhurbaşkanlığı'na vekalet edilmesi halinde, vekalet eden Cumhurbaşkanı vekili olarak yetkisini kullanır. Bakanlar Kurulu bakımından da kurul üyelerinden birinin makamına vekalet söz konusuysa, vekalet eden Başbakan vekili ya da Bakan vekili olarak yetkisini kullanır. Bu yetki kullanımının kaynağı, makamın asiline yetki veren ve makamda bulunacak kişinin niteliklerini belirten Anayasa veya kanun hükmüdür. Vekalet etme, imza yetkisinin devri anlamına gelmemektedir. Anayasa md.106'da Cumhurbaşkanı'nın vekilinin yalnızca Cumhurbaşkanı yardımcısı olabileceğinin düzenlenmesindeki gibi bazı hükümlerde ilgili makama hangi görevlinin vekalet edeceği de gösterilmektedir. YILDIRIM, Turan, "İdari İşlemler", *İdare Hukuku*, ed, Turan Yıldırım, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, ss.405-526, s.484-485. ÇAĞAN, 1982, s.123.

¹³¹ Çağan'ın da belirttiği üzere, devletlerin yerel birimlerle vergilendirme yetkisini paylaşımında ortak bir düzenleme bulunmamaktadır. Her devlet, kendilerince uygun gördüğü şekilde federe devlet, bölge veya mahalli idarelerine vergilendirme ile ilgili düzenleyici ya da bireysel işlem yapma yetkisini Anayasa eliyle veya Anayasa'dan aldığı yetkiyle tanımaktadır. Çağan, merkezi iktidarın yerel yönetimlere bıraktığı vergilerin başında emlak vergilerinin geldiğini tespit etmiştir. ÇAĞAN, 1982, s.94.

vergilendirmeyle ilgili uluslararası anlaşmaları onaylamak yer alır. Asli düzenleme yetkisine de olağanüstü yönetim usullerinden birine geçildiğinde bu döneme özgü yükümlülükler getirmek örnek verilebilir.¹³²

Yargı organlarının vergileendirme yetkisi bakımından konumuna bakıldığında, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluk denetimini yapan mahkemelerin yalnızca Anayasa'ya aykırı vergi kanunu yürürlükten kaldırmasından söz edilebilir.¹³³ Mahkeme, bir vergi kanununun Anayasa'ya uygun olup olmadığına gerekçeli biçimde karar vermelidir. Gerekçede Anayasa hükümlerinin ne anlama geldiğine, kanun yapılırken nasıl yorumlanacağına ve dikkate alınacağına yer verebilir. Ancak Mahkeme, kanun yapma ya da değiştirme anlamına gelecek bir karar veremez, bir tasarrufta bulunamaz.¹³⁴ Benzer şekilde, yürütmenin sınırlı asli düzenleyici işleminin hukuka uygunluğunu ele almakla görevli mahkeme de mevcut düzenlemenin neden hukuka aykırı olduğunu belirtmekle yetinir, yürütme organının yerine yeni bir işlem yapamaz.¹³⁵ Hangi düzenleyici işlemlerin iptal davasına konu edilemeyeceği de anayasalarda düzenlenir.

¹³² Olağanüstü yönetim ilanı ve uygulanması, Anayasa ve kanunlarda düzenlenir. Ancak bu dönemde ilan sebebine bağlı olarak ve durumun gereklerine göre ivedi karar alma yetkisinin yürütme organına verilmesi, kanunlarda hangi sebeple hangi yükümlülükleri ya da işlemleri içerebilecek şekilde karar alınabileceği düzenlenebilmekte ve hatta bu kararların yürürlüğünün devam etmesi yasama organının takdirine bırakılabilmektedir. ÇAĞAN, 1982, s.110.

¹³³ 1924'ten günümüze Türk Anayasalarında yargı yetkisi Türk milleti adına bağımsız mahkemeler tarafından kullanılır. 1924 Anayasası md.8'de “*yargı hakkı*”ndan söz edilse de 1961 Anayasası md.7 ve 1982 Anayasası md.9'da “*yargı yetkisi*”nden söz edilmektedir.

1961 Anayasası gerekçesinde de belirtildiği üzere “*genel ve ilkel (asli)*” yetkiye sahip yargı organları yalnızca önüne getirilen uyuşmazlığı karara bağlamakla yetkilidir. Yargı yetkisinin bağımsızlığı da hiçbir organ, makam ya da merciden emir ve talimat almamasını ve hakimlik teminatını ifade eder. Yargı kararları kural olarak uyuşmazlığın tarafları ve devletin organları bakımından bağlayıcıdır. Ancak Anayasa Mahkemesi kararlarını diğerlerinden ayıran, devletin temel organları ile gerçek ve tüzel kişilerin tümü için uyulması zorunlu olmasıdır. *Gerekçeli, Notlu, Alfabetik Endeksli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1961 Anayasası)*, haz. Savni Belger, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1968, s.25, 36-37.

¹³⁴ Gözler'in de belirttiği üzere, Anayasa Mahkemesi veya norm denetimi yapan yargı merci, Anayasa'da öngörülmeyen bir sebepten hareket ederek kanun koyucunun hangi sebeple dava konusu kanunu çıkardığını inceleyemez. Yerindelik denetimi anlamına gelecek şekilde kamu yararı, vb. bir amacın varlığını arayamaz. Yalnızca kanun hükümlerinin Anayasa normlarıyla çatışıp çatışmadığına bakmalıdır. GÖZLER, *AHGT-II*, 2019, s.792, 794-795.

¹³⁵ Ancak Teziç'in de haklı biçimde belirttiği üzere adli ve idari yargı temyiz mercilerinin içtihadı birleştirme kararları, kanunla düzenlenmesi gereken bir ilkeyi ortaya koymaları nedeniyle kanun düzeyinde yeni bir hukuk kuralı meydana getiren bir hukuk kaynağıdır. TEZİÇ, 2019, s.90-91.

Vergi kolaylığını düzenlemenin de içinde yer aldığı vergilendirme yetkisinin gelişimi ülke örnekleriyle, her bir ülke içinde de o ülkenin yasama ve yürütme organının sahip olduğu yetkiler çerçevesinde ele alınacaktır.

2.2. TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN GELİŞİMİ

Türk hukukunda vergilendirme yetkisinin gelişimi, Osmanlı dönemindeki anayasal gelişmelerle başlamış, Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasıyla da Anayasa ve anayasa değişikliği yapım süreçleriyle birlikte seyrini sürdürmüştür. Bu nedenle, öncelikle Osmanlı dönemindeki anayasal gelişmeler, akabinde Cumhuriyet’in ilanından sonra yürürlüğe giren 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarına göre vergilendirme yetkisinin gelişimi ele alınacaktır.

2.2.1. Osmanlı’da ve Kurtuluş Savaşı’nda Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenmesi

Tanzimat dönemine kadar Osmanlı, geleneksel bir devlettir. Devlet yönetiminde ve hukuk sisteminde İslam dininin kuralları ve Türk örf-âdetleri egemendir. Osmanlı’daki vergilendirme de bu yapıya uyumlu olarak, İslam hukukuna göre alınan Şer’î Vergiler ile padişahın örf ve ihtiyaçlara göre uyguladığı Örfî Vergiler şeklindeydi.¹³⁶ Ancak Fransız İhtilali sonrası Avrupa’daki gelişmeler, Osmanlı’yı da etkisi altına almıştır. Osmanlı’daki anayasacılık hareketlerinin temelinde vergiye karşı isyanın ötesinde siyasal ve ekonomik gelişmeler olsa da anayasal metinlerde vergilendirmeye ilişkin hükümlerin de yer aldığı görülmektedir.

Osmanlı’nın ilk anayasal belgesi 1808 Sened-i İttifak’tır. Bu belge, misak niteliğinde olup, padişahın bazı yetkilerinin başkaca ülke içi taraflarca yazılı kurala bağlanması nedeniyle dikkat çekicidir.¹³⁷ Belgenin vergilendirme bakımından önemi, buyruk ve

¹³⁶ İNALCIK, Halil, “İslam Arazi ve Vergi Sisteminin Teşekkülü ve Osmanlı Devrindeki Şekillerle Mukayesesi”, *Ankara Üniversitesi İslamî İlimler Enstitüsü Dergisi*, (1), 1959, ss.29-46, s.41.

¹³⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.11. ÖZBUDUN, 2019, s.23.

Gözler’e göre Sened-i İttifak, beşeri irade tarafından beşeri konuları düzenleyen bir belge niteliğinde olması ve devletin başı olan padişahın taahhüdünü taşıması nedeniyle bir hukuk kuralının geçerli olmasına ilişkin koşulları sağlamaktadır. GÖZLER, 2018, s.27-28.

kanunnamelerin gereği gibi uygulanmasının taahhüt edilmesi ve yoksulların, reayanın korunması için haksız vergilerin kaldırılması ve ayanın yerel halkı ezen vergi alamayacağını kabul edilmesidir.¹³⁸ İmzacılardan Sadrazam Alemdar Mustafa Paşa'nın beş ay sonra öldürülmesi yüzünden bu senet uygulanamamıştır.¹³⁹

Sened-i İttifak'ın rafa kalkmasından sonra, Sultan Abdülmecit'in tahta çıkışına kadar kayda değer bir anayasal gelişme olmamıştır. 1839'a gelindiğinde, Sadrazam Mustafa Reşit Paşa'nın hazırladığı Gülhane-i Hatt-ı Hümayunu (Tanzimat Fermanı) ilan edilmiş ve Tanzimat Dönemi başlamıştır.¹⁴⁰ Fermanın önemi, mali güce göre vergilendirmeye ve vergilendirmenin temel amacının ordu başta olmak üzere kamu hizmetlerine yönelik gelir sağlamak olduğuna yer vermesidir.¹⁴¹ Fermanda vergilerin kanunla konulmasından söz edilse de yasama yetkisi, aynı zamanda yürütme ve yargı yetkisine de sahip olan padişahıydı.¹⁴²

Tanzimat Dönemi'nin bir diğer önemli anayasal belgesi de gayrimüslimlerin haklarını iyileştirme amacı güden 1856 Islahat Fermanı'dır.¹⁴³ Fermanda vergilemede eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı, cizyenin kaldırılarak gayrimüslimlerin bedel karşılığı askerlikten muaf tutulması, aşarda iltizamın kaldırılarak doğrudan devlet memurlarınca vergilerin toplanması ve mahalli vergilerin belirlenmesinde tarım ve ticaretin gözetilmesi vergilendirmeye ilgili hükümleridir.¹⁴⁴ Tanzimat döneminin vergilerle ilgili hüküm içeren bir başka fermanı da 1875 Adalet Fermanı'dır. Bu fermanda, vergilendirme ile ilgili olarak, adil olmayan ve keyfi uygulamaların önüne geçileceğine

¹³⁸ TANÖR, Bülent, *Osmanlı – Türk Anayasal Gelişmeleri (OTAG)*, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2020, s.46-48. BAŞGİL, Ali Fuat, *Esas Teşkilat Hukuku Birinci Cilt Türkiye Siyasi Rejimi ve Anayasa Prensipleri*, Yağmur Yayınevi, İstanbul, 2019, s.80-81. GÖZLER, 2018, s.22-23. GÜNEŞ, 2011, s.91-92. AKIN, 1987, s.299-301.

¹³⁹ TANÖR, 2020, s.64. GÖZLER, 2018, s.25. AKIN, 1987, s.300.

¹⁴⁰ AKIN, 1987, s.301-302.

¹⁴¹ TANÖR, 2020, s.90. BAYRAKLI Hasan Hüseyin, HATİPOĞLU, Mehmet, "Demokratik Anayasada Vergilendirme Yetkisi", *Ord. Prof. Dr. Ali Fuat Başgil Anısına Armağan*, yayına hazırlayanlar Prof. Dr. Abuzer Kendigelen ve Doç. Dr. Saadet Yüksel, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, ss.333-376, s.349-350. GÖZLER, 2018, s.30. GÜNEŞ, 2011, s.93-94. AKIN, 1987, s.302-303. ÇAĞAN, 1982, s.35.

¹⁴² Ancak kanunların üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesiyle padişahın kendi kendini sınırlaması nedeniyle anayasal önemde bir belgedir. GÖZLER, 2018, s.34.

¹⁴³ BAYRAKLI, HATİPOĞLU, 2019, s.352. GÖZLER, 2018, s.38.

¹⁴⁴ TANÖR, 2020, s.112. BAYRAKLI, HATİPOĞLU, 2019, s.350-352. GÜNEŞ, 2011, s.94-95. ÇAĞAN, 1982, s.36.

değinilmiş, güvenilir memurlar tarafından vergilerin toplanacağı duyurulmuştur.¹⁴⁵ Tanzimat dönemi fermanları bir halk hareketi sonrası ortaya çıkmamıştır, dönemlerinin padişahlarının lütuflarını içeren belgelerdir.¹⁴⁶

Osmanlı'nın ilk anayasası, 1876'da Sultan II. Abdülhamit'in Birinci Meşrutiyet'i ilanı ile yürürlüğe giren Kanun-i Esasi'dir.¹⁴⁷ Anayasa'da vergilemeye ilişkin kanunilik (md.25 ve 96) ve eşitliğin mali güç ölçütüyle sağlanması ilkeleri (md.20) yer alır.¹⁴⁸ Anayasal monarşiye geçilmiş olsa da Padişah, kanun yapma sürecine sürekli müdahale edebilecek konumdaydı.¹⁴⁹ Ancak kanunların meclislerin elinden geçmesi, 1877'de meclisin süresiz tatilinden 1908'de İkinci Meşrutiyet'in ilanına kadar mümkün olmamıştır. 1909'da Anayasa değişikliği yapılsa da vergileme ile ilgili ilkeler geçerliliğini aynen korumuş, yalnızca vergi kanunlarının yapılması ve yürürlüğe konulmasında padişahın gücü sınırlandırılarak yasama yetkisi Meclis-i Umumi'ye (ağırlıklı Meclis-i Mebusan'a ait olmak üzere) bırakılmıştır.¹⁵⁰

¹⁴⁵ BAYRAKLI, HATİPOĞLU, 2019, s.354. GÜRSOY, Bedri, "1876 Anayasasının Mali Hükümleri", *Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, ss.159-197, s.162. ÇAĞAN, 1982, s.36.

¹⁴⁶ ÖZBUDUN, 2019, s.24. AKIN, 1987, s.304-305.

¹⁴⁷ Bu aşamaya gelinmesinde, Sultan Abdülaziz'in keyfi görülen yönetim anlayışına karşı çıkanların bir araya gelmesi, özellikle anayasal monarşi yanlılarının baskın gelmesi ile Avrupa ve özellikle Balkanlardaki anayasacılık hareketleri etkili olmuştur. Kanun-i Esasi, kamuoyu ve baskı gruplarının devreye girdiği anayasa niteliğinde bir normdur. Gürsoy'un aktardığı Sultan II. Abdülhamit'in Sadrazam Mithat Paşa'ya hitaben yazdığı ve 1876 Kanun-i Esasi'nin başında bulunan mektupta da Tanzimat dönemindeki reformların sonucunda böyle bir Anayasa yapma irade ve atmosferinin ortaya çıktığı belirtilmiştir. TANÖR, 2020, s.124-129. GÜRSOY, 1983, s.163.

¹⁴⁸ 1876 Kanun-i Esasi ile kanunların parlamentoda tartışılması olanağı getirilmiş, ancak kanunlara ilişkin ilk ve son söz hakkı Padişah'a bırakılmıştır. Kanun-i Esasi md.25 ve md.96'yla kanuna dayanmayan bir vergi konulamayacağı getirilerek olumsuzlama yoluyla vergilerin kanuniliği ilkesi kabul edilmiştir. BAYRAKLI, HATİPOĞLU, 2019, s.355-356. GÜNEŞ, 2011, s.97. GÜRSOY, 1983, s.179-180. ÇAĞAN, 1982, s.37.

¹⁴⁹ 1876 Kanun-i Esasi'nin ilk halinde kanun yapma süreci karmaşık ve kuvvetler ayrılığından uzak bir yapıdaydı. Hem meclislerin hem de Heyet-i Vükela'nın (Bakanlar Kurulu) kanun teklif etmesi mümkündü. Ancak görüşülebilmesi için Padişah'ın izni ve Şura-yı Devlet'in teklifi lahiya (tasarı) haline getirmesi gerekirdi. Lahiya önce Meclis-i Mebusan'da (Seçimle göreve gelen üyelerin meclisi), sonra da Meclis-i Ayan'da (Padişah'ın atamasıyla göreve gelen üyelerin meclisi) görüşülür. Her iki meclisin kabul ettiği kanun Padişah'ın onayına sunulur. Padişah, izniyle görüşmeye açtığı ve onayına sunulan kanunlarla ilgili mutlak veto yetkisine de sahipti. TANÖR, 2020, s.139-140. ÖZBUDUN, 2019, s.24. GÖZLER, 2018, s.51. GÜRSOY, 1983, s.176.

¹⁵⁰ 1909 Değişiklikleri ile padişahın kanun önerisi ve mutlak veto yetkileri elinden alınmış; kanun sürecindeki alternatif yetkileri imza ve yayım ile geri gönderme şeklinde düzenlenmiştir. Kanun teklifinde padişahın ve Şuray Devlet'in rolleri sona erdirilmiştir. Meclis üyeleri doğrudan kanun teklifini meclise sunabilir hale gelmiştir. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.11-12. TANÖR, 2020, s.193-194. BAŞGİL, 2019, s.102-104. ÖZBUDUN, 2019, s.25. GÖZLER, 2018, s. 57-60.

1876 Anayasası'nın 1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu ile çatışmayan hükümleri 1924'e kadar uygulanmıştır.¹⁵¹ Bu kapsamdaki konulardan biri de vergileme ilkeleridir.¹⁵² Kanun-i Esasi'de yer almayan konu, 23 Nisan 1920 itibarıyla idareyi eline alan TBMM'nin vergi koyma ve kaldırma yetkisini de eline almasıdır.¹⁵³ Hatta Ağustos 1921'de çıkarılan Başkomutanlık Kanunu'na dayanan Mustafa Kemal Atatürk, Tekalif-i Milliye emri yayımlayarak savaş dönemine özgü çalışma ödevi ve aynı vergiler getirmiştir.¹⁵⁴ Kurtuluş mücadelesinin ateşkesle sonuçlanmasının ardından, Ekim 1922'de yayınlanan bir tebliğ ile vergiler konusunda tek yetkinin TBMM'de olduğu ilan edilmiştir. Bu husus, 24 Temmuz 1923'te Lozan Anlaşması'yla da hükme bağlanmıştır.¹⁵⁵

2.2.2. 1924 ve 1961 Anayasalarında Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenmesi

Cumhuriyet'in ilanından sonra TBMM, mevcut anayasalarla yeni sistemin yürümeyeceği gerekçesiyle 1924 Anayasası'nı yürürlüğe koymuştur.¹⁵⁶ Anayasa md.84'te halkın kamu harcamalarına kaynak sağlaması ve md.85'te vergilerin kanunla salınması ve toplanması kabul edilmiştir.¹⁵⁷ Anayasa md.26'ya göre kanun yapma yetkisi yalnızca TBMM'de olduğundan¹⁵⁸, kanunla düzenlenmesi öngörülen

Özellikle Meclis-i Mebusan'ın yetkilerinin artırılmasının önemi, temsilsiz vergi olmaz ilkesi bakımından verginin kanuniliğinin daha somut ve güçlü bir hal almasıdır. GÜNEŞ, 2011, s.98-99.

¹⁵¹ Bu tarihe kadar yürürlük nedeni, Cumhuriyetin ilan edildiği dönemde yürürlükte, TBMM'nce kabul edilen 1921 t. Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nda vergilendirme ile ilgili hüküm olmaması ve Kanun-i Esasi'nin Teşkilat-ı Esasiye ile çatışmayan diğer hükümleri gibi uygulamasının fiilen devam etmesidir. TANÖR, 2020, s.267-268. ÖZBUDUN, 2019, s.29. GÖZLER, 2018, s.68.

¹⁵² BAYRAKLI, HATİPOĞLU, 2019, s.356-357. ÇAĞAN, 1982, s.38.

¹⁵³ 1921 Anayasasıyla TBMM, meclis hükümeti sistemini benimsemişti. Meclis hükümeti, yasama ve yürütme yetkilerinin yasama organında toplandığı kuvvetler birliği sistemidir. Bakanlar, tek tek meclis tarafından seçilip görevden alınabiliyordu. Bakanlar tek tek meclise hesap veriyordu. Kollektif bir hareket yoktu. Bu nedenle yürütmenin vergilendirme ile ilgili düzenleme yetkisi söz konusu değildir. ÖZBUDUN, 2019, s.26-27. GÖZLER, 2018, s.71-72. GÜNEŞ, 2011, s.101-102. ÇAĞAN, 1982, s.47.

¹⁵⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.12. TANÖR, 2020, s.276.

¹⁵⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.12. ÇAĞAN, 1982, s.48-49.

¹⁵⁶ 1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu ile 1876 Kanun-u Esasi'sini açıkça yürürlükten kaldıran 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, md.103'te açıkça kendini diğer kanunlardan üstün kılarak maddi anlamda anayasa olduğunu ve katılığını da ortaya koymuştur. TANÖR, 2020, s.312. BAŞGİL, 2019, s.448. ÖZBUDUN, 2019, s.29-30. GÖZLER, 2018, s.80.

¹⁵⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.12. BAYRAKLI, HATİPOĞLU, 2019, s.359. GÜNEŞ, 2011, s.102-103. ÇAĞAN, 1982, s.51.

¹⁵⁸ 1924 Anayasası döneminde yasama ve yürütme yetkisi (md.5 ve 7) TBMM'ne verilmiştir. Yürütme organları olan Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu'na ise meclise bağlı bir icra görevi verilmiş olup (md.7), tüzük çıkarma yetkisi tanınmıştır (md.52). Kuvvetler birliği devam ettirilmekle birlikte, 1921

vergilendirmeye ilişkin yetki de TBMM'ye aitti. Anayasa md.85/f.1'de sadece vergilerin kanunla düzenlenmesinden söz edilmekle beraber, maddenin ikinci fıkrasında kamu tüzel kişilerin alının resim ve yükümlerin kanunla düzenlenene kadar eski düzenlemelerine göre alınabileceği belirtildiği için, birinci fıkradaki vergilerin kanuniliği ilkesini geniş anlamda vergileri kapsadığı anlaşılmaktadır.¹⁵⁹ Yürütme organlarından Bakanlar Kurulu'nun Anayasa md.15'e göre kanun teklif etme, Cumhurbaşkanı'nın da md.35'e göre kanunları geri gönderme yetkisi vardı.¹⁶⁰ Anayasa md.103'e göre Anayasa'ya aykırı kanun yapılamayacağı düzenlenmiş, ancak bu görevi yüklenecek bir yargı organı tanımlanmamıştı.¹⁶¹ Ancak kanunlarla hem merkezi hem de mahalli idareye mali yükümlülük koymaya ilişkin geniş ve serbest bir yetki alanı tanındığı görülmektedir.¹⁶²

Cumhuriyetin ilanından sonra kabul edilen ikinci anayasa, 1961 Anayasası'dır.¹⁶³ 1961 Anayasası, vergileendirme yetkisini vergi ödevi başlığı altında md.61'de düzenlemiştir. Maddenin ilk halinde yalnızca vergileme ilkeleri yer alır. Bu kapsamda, kanunilik, genellik, eşitlik ve mali güç ölçütü, kamu giderlerini karşılama amacı Anayasa ile

Anayasası'ndan farklı olarak fonksiyonlar (görevler) ayrılığı benimsenmiştir. TANÖR, 2020, s.296. GÖZLER, 2018, s.86.

¹⁵⁹ Nitekim, md.84/f.2'de de resim ve yükümlerin devletin genel giderlerine katılım amacı dışında alınamayacağı açıkça düzenlenerek, bu maddenin birinci fıkrasında geçen vergi sözcüğünden de geniş anlamda vergileri kapsadığı anlaşılmaktadır. GÜNEŞ, 2011, s.103. ÇAĞAN, 1982, s.51.

¹⁶⁰ TANÖR, 2020, s.302. GÖZLER, 2018, s.87-88.

¹⁶¹ TANÖR, 2020, s.307. GÜNEŞ, 2011, s.104. ÇAĞAN, 1982, s.51-52.

¹⁶² Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkilere Duran, 1961 öncesinde kabul edilen ve halen yürürlükte olan iki kanundan örnek vermiştir. Günümüzde Bakanlar Kurulu yerine Cumhurbaşkanı'nın yetkili kılındığı bu iki kanun, 1567 sa. Kanun ve İkinci Dünya Savaşı'nın getirdiği ekonomik sorunları aşmak için çıkarılan kanunlardan biri olan ve 5/322 sa. Bakanlar Kurulu kararıyla uygulanması askıya alınsa da halen yürürlükten kaldırılmayan 3780 sa. Milli Korunma Kanunudur. DURAN, Lütfi, "Anayasa Değişikliğinden Sonra Vergi ve Mali Yükümler Konusu", *İktisat ve Maliye Dergisi*, XX (8), İstanbul, 1973, ss.289-293, s.290-291.

Çağan da yerel yönetimler bakımından il özel idarelerinin, belediyelerin ve köylerin kanunla yetkilendirildiği hallere örnekler vermiştir. İl özel idarelerine 13.03.1329 Rumi (26.05.1913 Miladi) t. mülga İl Özel İdaresi Kanunu md.80'de sayılan veya atıf yapılan kanunlardaki mali yükümlülükleri toplama yetkisi verilmiştir. Bu vergilere emlak ve akaryakıt vergileri, taş ocaklarından alınan vergi ve harçlar, iskele resmi örnektir. Bunların birçoğu 1961 Anayasası döneminde İl Özel İdaresi'nin elinden alınmıştır. Belediyelere de 1948'e kadar 423 sa. mülga Kanun ile 1580 sa. mülga Kanun'la, 1948'den sonra 01.07.1948 tarih 5237 sa. mülga Kanun'la bazı vergi ve resimleri toplama ve miktarını belirleme konusunda yetki tanınmıştır. Köylere ise 442 sa. Köy Kanunu başta olmak üzere çeşitli kanunlarla vergi toplama yetkisi verilmiştir. ÇAĞAN, 1982, s.55-56.

¹⁶³ 1961 Anayasası, kendinden önceki anayasalardan farklı şekilde hazırlanmış ve yürürlüğe konmuştur. 27 Mayıs 1960 askeri müdahalesi sonrasında halkın seçimi dışındaki yollarla üyeleri göreve gelen TM tarafından hazırlanmış ve o dönem yönetimi elde bulunduran Milli Birlik Komitesi tarafından halkoylamasına sunulmuştur. TANÖR, 2020, s.374-375. ÖZBUDUN, 2019, s.33-34. GÖZLER, 2018, s.104-106.

güvenceye alınmıştır.¹⁶⁴ Kanunilik ilkesi, diğer ilkelerden farklı olarak, vergilerin yanı sıra resimler, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler için de md.61/f.2’de kabul edilmiştir. Maddede sadece kanunla vergi koymadan söz edilse de vergide değişiklik yapmaya, vergiyi kaldırmaya ve vergi kolaylığı sağlamaya ilişkin düzenleyici işlemlerin de yalnızca kanunla yapılması zorunluydu.¹⁶⁵ Bu konuda yürütme veya yargı

¹⁶⁴ GÜNEŞ, 2011, s.106. ÇAĞAN, 1982, s.95.

TM Anayasa Komisyonu Raporu madde gerekçesinde (Teklif md.59) yer alan vergi ödevinde mali güç ölçütünün modern maliyeye ve sosyal adalete uygunluğu gerekçesiyle benimsendiği, verginin kanuniliği ilkesinin de önceki anayasalardan beri kabul edilen ve modern devlet olmanın bir gereği olarak kabul edildiği belirtilmiştir. Teklifte vergi ödevi, siyasi hak ve ödevler bölümünde düzenlenmiştir. *Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısı ve TM Anayasa Komisyonu Raporu*, 1961, s.28.

TM’ndeki 18.04.1961 t. 47. birleşimdeki tartışmalarda meclis üyeleri maddenin düzenlenmesi konusunda farklı görüşlerini ortaya koymuştur. Bedi Feyzioğlu ve Ferid Melen “mali güç” yerine “ödeme gücü” teriminin kullanılmasını teklif etmiştir. Feyzioğlu ayrıca “vergi ödemekle yükümlü” yerine “vergileendirme” ifadesinin kullanılmasını, vergi dışındaki mali yükümlülüklerin de yasayla düzenlenmesini ve maddenin mali ve iktisadi hükümler üst başlığına alınmasını önermiştir. Necip Bilge de ödevin “herkes” yerine “kimse” için düzenlenmesi ve maddenin yerinin iktisadi ve sosyal haklar olduğunu ve mali güç ölçütünün açıklanması gerektiğini belirtmiştir. Feyzioğlu ve Cemal Reşit Eyüboğlu vergi kanunlarının geriye yürümezliğinin eklenmesini teklif etmiştir. Eyüboğlu ayrıca Anayasa md.2 ile vergi ödevi arasındaki sosyal adalet amacıyla vergileendirme yetkisinin kullanımının açıklanmasını talep etmiştir. Komisyon adına teklif ve taleplere açıklık getiren sözcü Muammer Aksoy, ilgili maddenin yerinin İtalyan Anayasası örnek alınarak belirlendiğini ve yerinde olduğunu, mali güç teriminin de ödeme gücünden farklı olması ve diğer anayasalarda ve tasarıda ölçüt olarak kabul edilmesi nedeniyle tercih edildiğini, geriye yürümezlik ilkesinin vergi kanunları bakımından da Anayasa’nın hukuk devleti ilkesi gereği kural olarak uygulanır olduğu ve ayrıca eklenmesinin tehlikeli olabileceğini, herkes teriminin mükellef grubu bakımından kanun koyucunun ihtiyacını karşıladığı belirtilmiştir. Feyzioğlu’nun vergi ödevinin mali ve idari hükümlere taşınması önerisi meclis genel kurulunca kabul edilmiştir. Madde tekrar görüşülmek üzere komisyona sunulmuştur. *TM Tutanak Dergisi*, III (47), 1961, s.354-358.

İdari işlem ve eylemlerin yargı denetimine açılması (Teklif md.113) konusunda, Mehmet Hazer’in bu düzenlemenin istisnasız kabulüne karşı çıkmakta ve gelir vergisi istisnalarını bu istisnai hale örnek olarak göstermektedir. *TM Tutanak Dergisi*, III (49), 1961, s.570.

Meclisin 27.04.1961 t. 55. Birleşiminin birinci oturumundaki tartışmalar ise komisyonun maddeyi yalnızca genellik, kamu giderlerini karşılama ve kanunilik ilkeleri çerçevesinde yeniden düzenlemesi nedeniyle gerçekleşmiştir. Feridun Ergin, vergilemede adalet (eşitlik) ilkesine değinilmemesini eleştirmiş, buna karşılık Komisyon Başkanvekili Emin Paksüt ise 1924 Anayasası’ndaki hükmü aynen aldıklarını belirtmiştir. Ferid Melen ise mali güç veya ödeme gücü terimlerinden birine yer verilmemesinin verginin tarafsız olmasına uygun olduğunu, bununla beraber sosyal devlet ilkesi uyarınca vergilemenin ekonomik ve sosyal amaçlara hizmet eden bir araç olarak da kullanılabileceğini belirtmiştir. Fehmi Alpaslan’ın sorusu üzerine Paksüt, harçların da vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamına girdiğini söylemiştir. Fethi Çelikbaş, verginin kanuniliği ilkesinin resim, harç ve başkaca mali yükümlülükler bakımından genişletilerek kabul edilmesi ve mali güç benzeri bir ölçütün sosyal adalet ilkesi uyarınca konulması gerektiğinden söz etmiştir. Mali güç ölçütünün uygulanabilirliği konusunda harcama vergileri bakımından ciddi tartışmalar yaşanmış, Feyzioğlu ve destekçileri bu ölçütün harcama vergilerini Anayasa’ya aykırı yapmayacağını belirtse de Melen ve destekçileri mali güç veya ödeme gücü ölçütünün getirilmesi halinde fakir mükelleflerden alınan vergilerin kanunlarının Anayasa’ya aykırı hale geleceğini ileri sürmüştür. Bu birleşimde de Fethi Çelikbaş ve Vedat Dicleli’nin komisyonun tasarısındaki düzenlemeye ek olarak mali güç ölçütü ile resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını da içeren önerileri kabul edilmiştir. Madde redaksiyon amacıyla komisyona gönderilmiş ve aynı birleşimin ikinci oturumunun sonunda Çelikbaş ve Dicleli’nin önerdikleri şekilde kabul edilmiştir. *TM Tutanak Dergisi*, IV (55), 1961, s.329-339 ve 368.

¹⁶⁵ ÇAĞAN, 1982, s.108, dn.40’ta da atıf yapılan AYM’nin K.1969/57 sayılı kararında, vergileendirme yetkisinin vergi koyma kavramına ilişkin temel ilkelerin vergi kolaylıkları için de amaca göre yorum ilkesi gereğince uygulanması gerektiğini açıkça ortaya konmuştur: “(...) **vergi veya resim koyma kavramı**

organlarının düzenleyici işlem yapma yetkisi yoktu.¹⁶⁶ Diğer bir deyişle, Anayasa md.61'den kaynaklanan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük koyma, değiştirme, kaldırma ve vergi kolaylığı sağlama işlemlerini kanunla yapma tekeli md.64 uyarınca TBMM'ne aitti.¹⁶⁷ Üstelik 1921 ve 1924 Anayasası'ndaki tek kanatlı meclis yapısı yerine çift kanatlı meclis sistemi benimsenmişti.¹⁶⁸ Ancak önceki anayasalardan farklı olarak, TBMM'nin Anayasa'ya aykırı bir kanunu kabul etmesi halinde Anayasa m.147/f.1'e göre Anayasa Mahkemesi'ne dava yolu bu anayasayla açılmıştır.¹⁶⁹

1961 Anayasası döneminde yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi, 1924 dönemindeki gibi kanunla bağlı yetki şeklindeydi. Anayasa md.116/f.4'e göre maliye işlerinin

içine, konulan vergi veya malî yükümden bağışık tutma, kanunda belirtilmiş vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. (...) Anayasa'nın eşit önemde bulunan iki konudan birisi için yasa hükmünü zorunlu sayarken öteki için zorunlu saymamış olması düşünülemez. (...) Anayasa'nın 61. maddesinin temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların Yasama Meclisince düzenlenmesini sağlamaktır. Kuralların yorumu sırasında, onların konuluş amaçları bir yana bırakılmaz. Amaca dayanan yorum ise, 61. maddedeki (koyma) kavramını, az önce belirtildiği üzere, geniş biçimde yorumlama zorunluğunu doğurur.” AYM, E.1967/41, K.1969/57, K.T.25.10.1969.

¹⁶⁶ 1961 Anayasasında TBMM'nin yasama yetkisinden (md.5), Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu'nun yürütme görevinden (md.6) ve bağımsız mahkemelerin Türk milleti adına yargı yetkisinden (md.7) söz edilmektedir.

¹⁶⁷ ÇAĞAN, 1982, s.100.

1961 Anayasası'nın gerekçesinde görüldüğü ve Güneş'in TM'ndeki beyanlarında belirttiği üzere, TBMM'nin ister kanunlar ister parlamento kararı olsun düzenleme yetkisinin dayanağı ve kaynağı Anayasa ile sınırlıdır. Yürütme organının işlemlerinin kaynağı da kanunlardır. Kanunun olmadığı yerde yürütme organının tasarrufla bulunmasından söz edilemez. 1961 Anayasası'nın ilk halinde yürütme organı md.6'da bir görev olarak nitelenmiş, normlar hiyerarşisine göre kanundan sonra üstten alta doğru sırasıyla md.107'de tüzük ve md.113'te yönetmelik yapma yetkisi tanınmıştır. Her ne kadar Anayasa'da söz edilmemiş olsa da hiyerarşide yönetmeliğin altında yer alan adsız düzenleyici işlem (Genelge, yönerge, sirküler, özelge, vb.) yapma yetkisi de vardır. Ancak bu yetkilerin hiçbirisi, Güneş'in deyişiyle “*muhtar düzenleme yetkisi*” şeklinde kullanılamaz ve değerlendirilemez. GÖZLER, 2018, s.862-864. 1961 Anayasası, 1968, s.25 ve 35-36. GÜNEŞ, Turan, *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1965, s.41, dn.77 ve s.100. *TM Tutanak Dergisi*, III (41), 1961, s.5-7.

1971 Anayasa Değişikliği ile yetki kanununda belirtilen konularda Bakanlar Kurulu'na KHK çıkarma yetkisi md.64'te düzenlenmiştir. Bu yetkinin kullanımı hem öncesinde hem de sonrasında TBMM'nin iradesine bağlanmıştır. Yetki kanununa dayanılarak çıkarılan kararnameler, derhal meclisin onayına sunulmaktaydı. Meclise sunulmayan veya meclisin oylamada reddettiği kararnameler ise yürürlükten kalkardı. GÖZLER, 2018, s.868-869.

¹⁶⁸ Türk Anayasacılığında 1876 Kanun-i Esasi'de çift kanatlı meclis sistemi benimsenmiştir. Hem 1876'da hem 1961'de kanatlardan biri seçilmiş üyelerden oluşurken, diğer kanatta 1876'da padişahın atadığı üyelerden oluşan Meclis-i Ayan vardı. 1961'deyse diğer kanatta yükseköğrenim mezunu üyelerden oluşan Cumhuriyet Senatosu vardı. Senatörler arasında seçilmiş üyelerin yanı sıra, doğal üyeler ve kontenjan üyeleri de vardı. Kanun yapma sürecini yavaşlatması ve seçimle göreve gelmeyen üyelerinin olması nedeniyle eleştirilen Cumhuriyet Senatosu'nun varlığı 7 Kasım 1982'de yeni anayasanın kabul edilmesiyle sona ermiştir. TANÖR, 2020, s.395-396, 408. ÖZBUDUN, 2019, s.25, 29, 39, 64. GÖZLER, 2018, s.108.

¹⁶⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.13. TANÖR, 2020, s.404, 409. GÖZLER, 2018, s.111. ÇAĞAN, 1982, s.102.

kanunla düzenlenmesi ve kendilerine “görevleri ile orantılı gelir kaynakları” sağlanması gerekir. Bu konuda düzenleme ve sağlama görevinin hem Anayasa md.116 hem de md.61 ve 112’deki kanunilik ilkeleri gereği TBMM’nde olduğu açıktır. Nitekim Anayasa Mahkemesi de 5237 sayılı mülga Kanun’un belediye meclislerine resim düzenleme ve toplama yetkisini içeren hükümlerini 1961 Anayasası md.61/f.2’deki kanunilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle ve K.1966/16, K.1968/12, K.1969/41, K.1970/48 sayılı kararlarıyla iptal etmiştir.¹⁷⁰ İptal gerekçesinde, kanun hükmünde yalnızca verginin konusunun düzenlenerek diğer ögelerin düzenlenmesinin belediye meclislerinin yetkisine bırakılmasının verginin kanuniliği ilkesine uyulduğu anlamına gelmediğini belirtmiştir. Mahkemeye göre, davaya konu vergi kanunu hükmünde yürütmeye yetki verilmeden önce diğer ögelerle ilgili bir çerçeve çizilmesi gerektiğini ve aynı zamanda matrah ve oranın ya da en yüksek miktarın belirlenmesi gerekir. Öğretide Bulutoğlu, Anayasa Mahkemesi’nin bu kararlarını, mahalli idarelerin mali özerkliğiyle bağlantılı 1961 Anayasası md.116/f.4’ün uygulanmasını, “öz gelir kaynaklarını kanun sınırları içinde belirleme yetkisini Anayasa’nın ruhu ile bağdaşmayacak şekilde” sınırladığı gerekçesiyle eleştirmiştir.¹⁷¹ Aynı dönemde Anayasa Mahkemesi, iptal davasıyla önüne gelen 442 sayılı Kanun md.16’daki¹⁷² salma uygulamasına ilişkin K.1965/1 sayılı kararında, bu düzenlemenin Anayasa’ya uygun olduğuna karar vermiştir.¹⁷³ Oyçokluğu ile alınan kararda, salmanın uygulanacağı köy halkının koşulları ve karar mercii köy ihtiyar meclisinin öğrenim durumu gerekçe gösterilerek anayasal vergileme ilkelerinin ve mali güç ölçütünün Köy Kanunu’nda gösterilmemesinin sosyal adalet, hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırı sayılamayacağı belirtilmiştir. Mahkeme üyelerinden Rıfat Göksu ve Celalettin Kuralmen’in birlikte muhalefet şerhinde salmanın bir mali yükümlülük olması

¹⁷⁰ ÇAĞAN, 1982, s.207-208 ve dn.376. AYM, E.1970/29, K.1970/48, K.T.22.12.1970.

¹⁷¹ Bulutoğlu’nun eleştirisinin dayanağı olan hükme göre, mahalli idarelerin maliye işleri kanunla düzenlenir ve onlara görevleriyle orantılı gelir kaynakları kabul edilir. Bulutoğlu, AYM’nin Köy Kanunu’na göre yapılan salmayı Anayasa’ya uygun bulduğu K.1965/1 sayılı kararındaki dayanakları çerçevesinde hareket etmediğini açıkça belirtmiştir. Bulutoğlu, salma ile ilgili bu karardan da hareket ederek, seçilmiş mahalli idarelerin gelirleri arasında farklılaşmanın mümkün ve Anayasa’nın demokratik devlet ilkesine uygun olduğu, kanun koyucunun mahalli konulardaki vergiler bakımından vergilemede kanunilik ilkesi uyarınca yalnızca verginin konusu ile alt ve üst sınırlarını belirlemesinin yeterli olacağı görüşündedir. BULUTOĞLU, 1976, s.4-5 ve dn.3.

¹⁷² Hükme göre salma, köy ihtiyar meclislerinin zorunlu köy işlerine gelir elde etmek amacıyla kanundaki azami parasal haddi aşmayan biçimde toplanmasını kabul ettiği kabul ettiği mali yükümlülüktür. Bu yükümlülük, 1961 Anayasası md.61/f.2’deki kanunilik ilkesiyle örtüşmeyen biçimde, kanun yapma yetkisi olmayan bir yerel yönetim birimi tarafından getirilmektedir.

¹⁷³ AYM, E.1963/198, K.1965/1, K.T.05.01.1965.

nedeniyle temel noktalarının anayasal vergileme ilkelerine uygun olarak kanunda düzenlenmesi gerektiği, mali yükümlülüğü ödeyemeyenlere yönelik getirilecek çalışma ödevinin çalışma hakkı ve ödevine uygun olarak düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁷⁴ Mahalli idarelerle ilgili 1961 Anayasası'nın yürürlükte olduğu dönemde kabul edilen kanunlarsa halen yürürlükte olan EVK ile BGK'dır. Bu kanunlarla belediyelerin yetkileri artırılmış, il özel idarelerinin arazi ve arsa vergilerindeki yetkileri elinden alınmıştır.

1971 yılında Anayasa md.61'in de aralarında olduğu bir grup anayasa hükmü değişikliğe uğramıştır.¹⁷⁵ Vergilendirme ile ilgili yapılan değişiklik, Bakanlar Kurulu'na kanuni sınırlar içinde kalmak şartıyla indirim, istisna, muaflık ve oranlarda değişiklik yapma yetkisi verilmesinin Anayasa md.61'e fıkra olarak eklenmesiydi. Bu eklemeyle “*kanunun göstereceği ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla*” muaflık ve istisnalarla ilgili, “*iktisadi hayatın ve Kalkınma Planının gereklerine göre*” oran ve sınırlarla ilgili Bakanlar Kurulu'na değişiklik yapma yetkisi verildiği gerekçede belirtilmiştir.¹⁷⁶ Öğretide Güneş, Çağan ve Tikveş'in de belirttiği üzere, ekonomik ve sosyal hayatta değişen koşullara kanun yapım sürecinin aynı hızda cevap verememesi nedeniyle sınırları kanunla düzenlenmiş biçimde yürütmeye vergi adaletini gerçekleştirme amacıyla esnek ve çabuk karar alabileceği bir takdir yetkisi alanı verildiği anlaşılmaktadır.¹⁷⁷ Çağan'ın ve Tikveş'in de belirttiği üzere bu değişikliğin bir diğer nedeni, siyasi iktidar organlarının işbirliği ve güçler dengesi çerçevesinde yürütmeye

¹⁷⁴ AYM, E.1963/198, K.1965/1, K.T.05.01.1965, Rıfat Göksu ve Celalettin Kuralmen'in birlikte karşıoy yazısı.

¹⁷⁵ 12 Mart 1971 Muhtırası sonrası partiler üstü hükümet kurulmuş, TBMM de 20.09.1971 ve 15.03.1973 tarihlerinde Anayasa'da köklü değişiklikler yapmıştır. Bunlardan vergilendirmeye ilgili olanı, 1971'de yürütmeyi güçlendirme amacıyla yapılan değişiklikler arasında yer alır. TANÖR, 2020, s.412-413, 415-416. GÖZLER, 2018, s.111-112.

¹⁷⁶ GÜNEŞ, 2011, s.107. ÇAĞAN, 1982, s.110-111. TİKVEŞ, Özkan, “Anayasa'da Onbeş Yıllık Dönemde (1961-1976) Yapılan Değişiklikler ve Ekler”, *AÜHF Dergisi*, 34(1), Ankara, 1977, ss.19-60, s.34-35.

İlgili düzenleme, 1488 sa. Kanun md.1 ile 1961 Anayasası md.61'e eklenen üçüncü fıkra ile getirilmiştir. 1488 sa. Kanun'un Adalet Partisi Isparta Milletvekili Süleyman Demirel ve arkadaşlarının teklif nedeni tırnak içinde belirtilen ifadelerle birlikte gerekçelendirilmiştir. *TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 419 no'lu Komisyon Raporu (1488 sayılı Anayasa değişikliği gerekçesi)*, s.11.

¹⁷⁷ GÜNEŞ, 2011, s.108 ve 181. ÇAĞAN, 1982, s.118. TİKVEŞ, 1977, s.35.

yetki veren kanun hükümlerinin Anayasa Mahkemesi'nce iptalinin önünün kesilmesidir.¹⁷⁸

2.2.3. 1982 Anayasası'nda ve 2017 Anayasa Değişikliğinde Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenmesi

Günümüzde yürürlükte olan anayasa, 1982 Anayasası'dır.¹⁷⁹ 1961 Anayasası'nın siyasi, ekonomik ve sosyal sorunlara yol açan hükümlerinin kökten değiştirildiği 1982 Anayasası'nda temel hak ve özgürlükler sınırlarıyla birlikte yeniden ele alınmış ve tek meclisli yapı, güçlü yetkili yürütme, yetkilerinin sınırları katı biçimde çizilmiş yargı organları oluşturulmuştur.¹⁸⁰ Ancak vergilendirme yetkisiyle ilgili 1961 Anayasası md.61'deki ilkeler ve amaçlar 1982 Anayasası'nda md.73'te de yer almıştır. Vergilemede genellik ve mali güç ölçütüne dayalı eşitlik ilkeleri, vergilerin kamu giderlerini karşılama amacı ile vergi, resim, harç, vb. mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi, 1971 değişikliğiyle eklenen Bakanlar Kurulu'nun sınırlı düzenleme yetkisi Anayasa md.73/f.1, 3 ve 4'te düzenlenmiştir.¹⁸¹ Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisi 2017 Anayasa değişikliğiyle kabul edilen *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi* uyarınca

¹⁷⁸ TANÖR, 2020, s.415. ÇAĞAN, 1982, s.95. TİKVEŞ, 1977, s.35.

Hatta Tikveş, konuyla ilgili 1971 değişikliği öncesi AYM'nin üç kararını örnek göstermiştir. TİKVEŞ, 1977, s.35, dn.55.

AYM, yukarıda atıf yapılan K.1969/57 sayılı kararında Anayasa md.61'deki kanunilik ilkesinin vergide değişiklik yapma ve vergi kolaylığı sağlama bakımından da uygulanması gerektiği belirtilmiştir. AYM, E.1967/41, K.1969/57, K.T.25.10.1969.

Tikveş'in makalesinde ayrıca söz ettiği AYM'nin K.1970/48 sayılı kararında, 5237 sa. mülga Belediye Gelirleri Kanunu md.21/f.4'te yer alan belediye meclislerinin resim düzenleme yetkisi Anayasa md.61'deki kanunilik ilkesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Kararda, mali yükümlülüklerin temel unsurlarının kanunla düzenlenmemesinin idarenin keyfi uygulamalarına yol açabileceği ve bu tür bir takdir yetkisinin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olacağı belirtilmiştir. AYM, E.1970/29, K.1970/48, K.T.22.12.1970.

Tikveş'in atıf yaptığı K. 1971/61 sayılı kararda ise , belirli bir fona gelir sağlamak için getirilen dava konusu kanun hükmü, bir mali yükümlülüğe dayanılarak oluşturulan gelir kaynağı ile fon arasında ilişki kurulamaması nedeniyle Anayasa md.61'deki vergilemede genellik, eşitlik ve kanunilik ilkelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. AYM, E.1971/19, K. 1971/61, K.T.29.06.1971.

¹⁷⁹ 1982 Anayasası, 12 Eylül 1980 askeri müdahalesinden sonra hazırlanıp halkoylamasıyla kabul edilmiştir. Ancak, 1961 Anayasası'ndan farklı olarak siyasi partiler kapatılmıştır. Anayasa teklifi, Danışma Meclisi'nin Anayasa Komisyonu'na hazırlanmış ve bu meclis tarafından kabul edilmiştir. Meclis üyeleri il valilerinin önerisi ve siyasal iktidarı elinde tutan Milli Güvenlik Konseyi'nin seçimiyle göreve gelmiştir. Üyelerin herhangi bir parti üyelik geçmişi yoktur. Danışma Meclisi'nde kabul edilen Anayasa metni, Milli Güvenlik Konseyi'nce son şeklinin verildiği haliyle halkoylamasında kabul edilmiştir. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.13- 14, 18-20. GÖZLER, 2018, s.116 ve 118-119.

¹⁸⁰ ÖZBUDUN, 2019, s.60-64. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.81. GÖZLER, 2018, s.122-124.

¹⁸¹ GÜNEŞ, 2011, s.112. KANETİ, 1986/1987, s.28. ÇAĞAN, 1982, s.272.

Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.¹⁸² 1961 Anayasası'ndan farklı olarak Anayasa md.73/f.2'ye siyasi iktidarın maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğu eklenmiştir.¹⁸³

2.2.3.1. Kanunilik İlkesi Çerçevesinde Vergilendirme Yetkisinin Anayasa'da Düzenlenmesi

Anayasa'da yasama organının vergi kanunlarını¹⁸⁴ yaparken uyması gereken özel bir usul hükmü yer almamaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarının yapılışında kanun yapım sürecine ilişkin genel hükümler uygulanır.¹⁸⁵ Anayasa md.87'ye göre devredilemez nitelikteki bu yetki, yasama organı olan TBMM'nindir.¹⁸⁶ Anayasa, kanun kavramını

¹⁸² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.13.

¹⁸³ “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” cümlesi, Danışma Meclisi tarafından hazırlanan tasarıda eşitlik ilkesinin vergi kanunlarına yansıtılmasında bir ilke olarak eklenmiştir. Ancak mali güç ölçütü, Danışma Meclisi tasarısında yer almamıştır. Mali güç ölçütü, Milli Güvenlik Konseyi'nce Anayasa tasarısının son şekli verilirken eklenmiştir. *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli Anayasa)*, haz. Yunus Emre YILMAZOĞLU, İsmail Emrah PERDECİOĞLU, Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Ankara, 2021, s.409-410.

Tanör ve Yüzbaşıoğlu da sosyal adaleti gözetmek için vergilemenin bir araç olarak kullanılmasının, Anayasa md.5'te yer alan “(...) kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak” hedefine ulaşmak üzere siyasal iktidar için bir ödev olduğuna işaret etmektedir. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.114.

¹⁸⁴ Türk hukukunda vergi ile ilgili kanunlar, şekli vergi hukukuna ilişkin kanunlar, özel vergi kanunları ve diğer kanunlar şeklinde üçe ayrılır. Şekli vergi hukukuna ilişkin kanunlar VUK ve AATUHK'tur. Özel vergi kanunları ise GVK, KVK, KDVK, EVK, BGK gibi vergi türlerinin düzenlendiği kanunlardır. Diğer kanunlar ise Köy Kanunu gibi vergi ile ilgili hükümler içeren, ancak çoğu hükmü vergi dışı konuları içeren kanunlardır. ÇAĞAN, 1982, s.101. BULUTOĞLU, 1976, s.8-9.

Öğretide Karakoç, vergi kanunlarını sınıflandırırken ikili ayırım yapmayı ve diğer kanunlardaki vergi ile ilgili hükümlerin varlığından bu ayırma dahil etmeden bahsetmeyi tercih etmiştir. KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.81-82.

¹⁸⁵ 1982 Anayasası kanun yapma yetkisini yalnızca TBMM'ye tanımıştır (md.87). Anayasa, kanun kavramını maddi veya şekli anlamda tanımlamamıştır; ancak kanun şeklinde düzenlenmesini zorunlu tuttuğu konular vardır. Bu konular, milletlerarası anlaşmaların uygun bulunması (md.90/f.1), bütçe ve kesinhesap (md.161/f.2) ile genel ve özel af ilanlarıdır (md.87). Bunlardan genel ve özel af ilanı, Anayasa'da karar olarak ifade edilse de TBMM İçtüzüğü md.92'de kanunla düzenlenmesinden söz edildiğinden, konusu af olan yasama işlemleri de kanun şeklinde olmalıdır. ÖZBUDUN, 2019, s.221-222, 224. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.297-298. GÖZLER, 2018, s.645, dn.129 ve s.646.

Özbudun'a göre anayasa değişikliği, bütçe, kesinhesap, milletlerarası anlaşmaların uygun bulunması ve af ile ilgili kanunlar yapılış usulü ve içerik bakımından diğer kanunlardan ayrılırlar. Tanör ve Yüzbaşıoğlu, anayasa değişikliğini ayrıca ele almakta, bütçe ve kesinhesap kanunları ile yetki kanunlarını yapılış usulü bakımından diğer kanunlardan ayırmaktadır. Gözler ise Özbudun'a benzer şekilde şekli anlamda kanun olarak düzenlenen bu konuları kanun koymaktan ayrı başlıklar altında ele almıştır. Bu görüşlerden vergi kanunlarına ilişkin çıkarılacak sonuç, vergi kanunlarının özel bir usule tabi olmadığı, bu nedenle usule ilişkin genel hükümlere göre hareket edilmesi gerektiğidir. ÖZBUDUN, 2019, s.293-294. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.309-310, 322-325. GÖZLER, 2018, s.648 ve 1161-1162.

¹⁸⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.41. AKDOĞAN, 2016, s.214-215. GÜNEŞ, 2011, s.17. ÇAĞAN, 1982, s.103.

maddi veya şekli anlamda tanımlamamıştır; ancak kanun şeklinde düzenlenmesini zorunlu tuttuğu konular vardır. Bu konulardan biri de Anayasa md.73/f.3'e göre vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasıdır. Ancak hangi konuların kanunla düzenlenmesi gerektiğine Anayasa Mahkemesi kararlarından ulaşılmaktadır. Anayasa Mahkemesi, 2016/3675 başvuru numaralı bireysel başvuru kararının §67'nci paragrafında:

“Anayasa’nın 13., 35. ve 73. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, istisna ve muafiyet tutarları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel öğelerini ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlemiş bir kanun hükmüne dayanması gerektiği anlaşılmaktadır.”

diyerek vergilendirmeye ilgili hangi konuların kanunilik ve hukuk devleti ilkeleri doğrultusunda düzenlenmesi gerektiğini açık ve anlaşılır biçimde ortaya koymuştur.¹⁸⁷

Yürütme organının kanun yapma sürecindeki rolünü, 2017 yılındaki anayasa değişikliği nedeniyle iki döneme ayırarak ele almak gerekir. Her iki dönemde de Cumhurbaşkanı'nın kanunu geri gönderme yetkisi vardır.¹⁸⁸ Ancak 2018 yılı öncesinde Bakanlar Kurulu'nun TBMM'ye kanun tasarısı sunma yetkisi vardı. Bu yetki, 16 Nisan 2017 yılında halkoylamasıyla kabul edilen ve ilgili hükümleri 24 Haziran 2018 Cumhurbaşkanlığı ve Milletvekili Genel Seçimleri sonrasında yürürlüğe giren

Anayasa, kanun kavramını maddi veya şekli anlamda tanımlamamıştır; ancak kanun şeklinde düzenlenmesini zorunlu tuttuğu konular vardır. Bu konulardan biri de Anayasa md.73/f.3'e göre vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasıdır.

¹⁸⁷ AYM Bireysel Başvuru, B.No:2016/3675, K.T.: 03.11.2020, §67.

Aynı doğrultuda görüşler için bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.16. KARAKOÇ, 2019, s.80. AKDOĞAN, 2016, s.215. KANETİ, 1986/1987, s.34-35. ÇAĞAN, 1982, s.107.

Aynı doğrultuda görüş içeren Anayasa Mahkemesi norm denetimi ve bireysel başvuru kararları için bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.16 ve dn.2. ÇAĞAN, 1982, s.107-108, dn.38, 39.

¹⁸⁸ Türk Anayasa Hukuku'nda 1909 değişikliğinden bu yana devlet başkanlarının kanunlarla ilgili geri gönderme yetkisi vardır. Öğretide haklı biçimde belirtildiği üzere 1982 Anayasası döneminde bu yetkiyi iki döneme ayırarak ele almak gerekir. 6771 sa. Kanun ile yapılan düzenleme öncesinde Cumhurbaşkanı'nın bir kanunu geri göndermesi halinde TBMM, kanun metninde hiçbir değişiklik yapmadan aynı usulde görüşüp oylayarak kabul ettiği takdirde Cumhurbaşkanı'nın imzalayıp yayımlaması zorunluydu. Özbudun'a göre bu işlem geciktirici niteliktedir. Ancak 2017 değişikliği sonrasında geri gönderilen kanun metinlerini TBMM üye tamsayısının salt çoğunluğuyla kabul etmesi koşulu Anayasa md.89/f.3'e eklenmiştir. Bu değişiklik sonrası Cumhurbaşkanı'nın geri gönderme yetkisinin niteliği Özbudun'a göre güçleştirici, Yüzbaşıoğlu'na göre geciktirici, Gözler'e göre zorlaştırmacı vetodur. ÖZBUDUN, 2019, s.292. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.319. GÖZLER, 2018, s.658-659.

anayasa değişikliği ile kaldırılmıştır. Anayasa md.88/f.1'e göre günümüzde yalnızca milletvekillerinin kanun teklif etme yetkisi vardır. Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluk denetimi, Anayasa'da aksine açık bir hüküm bulunmadığından, norm denetimine ilişkin genel hükümlere göre Anayasa Mahkemesi'nce yapılır.¹⁸⁹ Anayasa md.153'e göre Anayasa Mahkemesi kararları kesin ve Türkiye'deki her kişi, makam ve organı bağlayıcı niteliktedir.

Kanunilik ilkesinin yürütme yetkisi bakımından sonucu, kanuni idare¹⁹⁰ ve idarenin işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması ilkeleridir.¹⁹¹ İdarenin düzenleyici işlemleri Anayasa ve kanunlar başta olmak üzere normlar hiyerarşisine, bireysel işlemleri de hukuka uygun olmak zorundadır.¹⁹² Ancak vergi hatası niteliğinde olmayan ya da idari

¹⁸⁹ ÖZBUDUN, 2019, s.378. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.495. GÖZLER, 2018, s.1031-1032.

Güneş, AYM'nin görev alanına girmeyen düzenlemeler bakımından ikili bir ayrıma gitmiştir. Birincisi, norm denetimine ilişkin genel kısıtlayıcı hükümlerin vergi kanunları bakımından da geçerli olmasıdır. Buna göre, olağanüstü halde çıkarılan kararnameyle getirilen veya uluslararası anlaşmalarla kabul edilen vergi kolaylıklarına ilişkin düzenlemeler hakkında Anayasa'ya uygunluk denetimi yapılamaz. İkincisi, vergi koyma, değiştirme, kaldırma ve vergi kolaylığı sağlama anlamına gelecek idari düzenleyici işlemlerin idari yargıda dava konusu edilebilmesidir. 2575 sa. Kanun md.24/f.1/a-c'de sayılan idari düzenleyici işlemlerin iptaline ilişkin davalar, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da görülür. Vergi kolaylıkları bakımından önemi, Anayasa md.73/f.4'e göre Cumhurbaşkanı kararıyla kanuni sınırlar içinde yapılan istisna, muaflik, indirim ve oranlarla ilgili düzenlemeler ile kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmelik, genel tebliğ, sirküler gibi ülke genelinde uygulanacak idari düzenleyici işlemlerle ilgili görevli ilk derece mahkemesi Danıştay'dır. GÜNEŞ, 2011, s.235 ve 243-246.

¹⁹⁰ Anayasa md.123/f.1'de “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.” hükmüyle kanuni idare ilkesi kabul edilmiştir. İdarenin işlemleri ve eylemleri kanuna dayalı olmalı ve aynı zamanda kanuna uygun olmalıdır. İdare, Anayasa veya kanunlardan almadığı bir yetkiye dayanarak bir işlem yapamaz. Bu nedenle, idarenin işlem yetkisi *secundum legem* yani kanuna dayalı yetkidir. Örneğin, idari bir birimin kurulması ve görevleri, Anayasa'da aksine hüküm yoksa, kanunla düzenlenmeli ya da kanun hükmüne dayanılarak idare tarafından düzenlenmelidir. İstisnai düzenlemeye Anayasa md.106/f.11 hükmü örnektir. Bu hükümle, Bakanlıkların kurulması ve teşkilatlanmaları hakkında yürütme organına doğrudan düzenleyici işlem yapma yetkisi Anayasa md.123/f.1'deki hükme istisna olacak şekilde Anayasa koyucu tarafından tanınmıştır. Ancak bu yetkinin kullanılabilmesi için Yıldırım'a göre kanunla genel yetkilendirme yapılmalı ve yürütmenin düzenleme alanına bırakılan konularda da kanunla düzenleme yapılmamalıdır. Kanuni idare ilkesinin bir diğer boyutu da idarenin işlem ve eylemlerinin Anayasa md.8 uyarınca Anayasa ve kanunlara uygun olarak gerçekleştirilmesidir. İdare, kanuni sınırlar içinde yani *intra legem* bir hareket alanına sahiptir. YILDIRIM, Turan, “İdarenin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Anayasal Sınırı”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 36(1), Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Ankara, 2019, ss. 293-314, s.314. GÖZLER, Kemal, *İdare Hukuku Cilt I (İH – I)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, s.136-138.

¹⁹¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.46.

¹⁹² Vergi kanunlarının uygulanmasına açıklık getirmek amacıyla vergi idaresince çıkarılan yönetmelikler ve Anayasa md.73/f.4'e dayanılarak çıkarılan Cumhurbaşkanı kararları dava edilebilir idari düzenleyici işlemlerdir. 2017 Anayasa değişikliği öncesinde Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan tüzükler ve kararlar da dava edilebilir idari düzenleyici işlemlerdi. Dava edilemeyen idari düzenleyici işlemler, Anayasa md.119/f.6'ya göre olağanüstü hal ilanı sonrasında bu halin gerekleri uyarınca çıkarılan ve kanunla eşdeğer konumda yer alan Cumhurbaşkanlığı kararnameleridir. Olağan dönemde kararnamelerle düzenlenemeyen vergilendirme alanı, olağanüstü hal ilanı sonrasında Anayasa'da kararnameyle düzenlenemeyecek alanlar arasında sayılmadığından olağanüstü halde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı

başvuru yolları tüketilmiş işlemlerin hukuka aykırılığı iddiası yargı organlarında dava edilebilir olmalıdır.

2.2.3.2. Yürütmenin İstisna, Muaflık, İndirim ve Oranlara İlişkin Yetkisi

Anayasa’da yürütme organına tanınabilecek vergilendirmeye ilgili düzenleme yetkileri sınırlı biçimde düzenlenmiştir.¹⁹³ Bunlardan biri md.73/f.4’te yer alan istisna, muaflık, indirim ve oranların Cumhurbaşkanı tarafından kanunda belirtilen sınırlar içinde düzenlenebilmesidir.¹⁹⁴ Cumhurbaşkanı, bu yetkisini Cumhurbaşkanı kararı şeklinde kullanmaktadır.¹⁹⁵ Düzenleme yetkisinin alt ve üst sınırları kanunla yasama organınca

kararnameleriyle düzenlenebilir. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.17-19. KANETİ, 1986/1987, s.20-21.

Vergilendirme işlemleri olarak da adlandırılan tarh, tebliğ ve ödeme emri işlemleri ise bireysel idari işlemlere örnektir. Vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında sayılan ve vergi işlemlerinin yürütülmesine ilişkin açıklamalar niteliğinde olması gereken genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar, sirkülerler ve özetler, idari işlem niteliğinde düzenlenmemelidir, ancak düzenlendiği ve dava konusu edildiği takdirde iptal edilir. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s. 95-96. KANETİ, 1986/1987, s.96, 112-113, 381.

¹⁹³ 1982 Anayasası döneminde diğer anayasalardan farklı olarak yürütme yetkisinin yürütme organına tanınması md.8’de açıkça yer almıştır. 1982 Anayasası md.8’in gerekçesinde ise 1961’den farklı olarak yürütme yalnızca bir görev olmaktan çıkarılarak, Anayasa’dan kaynaklanan yetkileri kullanan ve kanunlardaki görevlerini yapan bir organ olarak düzenlenmiştir. Yürütmenin kendi başına yetkili bir kuvvet olarak düzenlenmesinin nedeni olarak da bu organın devletin beyni ve hareket gücünün kaynağı olması belirtilmiştir. Anayasa md.115’te tüzükler, md.124’te de yönetmelikler düzenlenerek, yürütmenin sahip olduğu tali düzenleyici işlem yapma yetkilerine yer verilmiştir. Hatta md.124’ün gerekçesinde anayasa koyucu, bakanlıkların ve kamu tüzel kişilerinin farklı adlar altında düzenleyici işlemler yaptığını ve yönetmelikleri bu işlemlerin üzerinde konumlandığına değinmektedir. 6771 sa. Kanun md.16’yla yapılan Anayasa değişikliği ile yeni hükümet sistemine uyum amacıyla tüzük çıkarma yetkisi kaldırılmıştır. Ancak yeni hükümet sisteminde Anayasa md.104/f.17’yle Cumhurbaşkanı’na Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisi tanınmıştır. *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.31, 696, 749. TEZİÇ, 2019, s.75. GÖZLER, 2018, s.864-866.

¹⁹⁴ Yürütmenin bu yetkisi, Güneş’in deyimiyle “koşullu değiştirici” düzenleme yetkisidir. GÜNEŞ, 2011, s.178.

Bu yetki, 2017 Anayasa değişikliği öncesinde, 1971-2018 yılları arasında Bakanlar Kurulu’na aitti. AKDOĞAN, 2016, s.215. GÜNEŞ, 2011, s.178-179. KANETİ, 1986/1987, s.34-35. ÇAĞAN, 1982, s.126-127.

¹⁹⁵ Cumhurbaşkanı kararı, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinden farklı bir idari işlemdir. Olağan dönemde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle Anayasa md.104/f.17 uyarınca yalnızca yürütme yetkisine ilişkin konular düzenlenir; ancak temel hakların genel hükümleri, kişinin hak ve ödevleri ile vergi ödevinin de aralarında yer aldığı siyasi hak ve ödevler düzenlenemez. Bu düzenlemeye karşı Anayasa’ya aykırı olduğu iddiasıyla norm denetimi yolu açıktır. Cumhurbaşkanı kararları ise Anayasa, kanunlar ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinden kaynaklanan düzenleyici idari işlemleri ile atama, azil, ceza kaldırma, üye seçme gibi belirli bir kişi veya duruma ilişkin bireysel idari işlemlerinin genel adıdır. 2017 Anayasa değişikliği sonrasında Bakanlar Kurulu’nun kaldırılmasıyla bu kurula Anayasa veya kanunlarda yüklenen karar alma yetkisi de aynı Anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanı’na bırakılmıştır. Bu nedenle ilgili değişikliklerde Bakanlar Kurulu kararı yerine Cumhurbaşkanı kararı alınacağı kabul edilmiştir. Bakanlar Kurulu kararlarının yerine Cumhurbaşkanı kararlarının alınacağına ilişkin bir diğer gerekçe de 703 sa. KHK md.184/f.1/d bendiyle yapılan değişiklikle 2575 sa. Kanun md.24/f.1/a bendine Bakanlar Kurulu kararları yerine Cumhurbaşkanı kararlarının ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da dava

belirlenir.¹⁹⁶ Bu konuda yürütmenin sahip olduğu hareket alanı, parasal hadlerle veya oranları ifade eden rakamlarla belirlenir.¹⁹⁷ Güneş ve Göker'in haklı biçimde dikkat çektiği üzere, muaflıklar ve istisnalar bakımından yürütmeye verilecek yetkinin ne şekilde kullanılacağı, yasamaya münhasıran tanınan kanunla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisini aşmayacak biçimde düzenlenmeye ve gerekçelendirmeye muhtaçtır.¹⁹⁸ Akçaoğlu ve Canyaş, Cumhurbaşkanı'nın Anayasa md.73/f.4'e binaen

konusu edilmesinin düzenlenmesidir. Dolayısıyla, Anayasa md.73/f.4'e dayanarak Cumhurbaşkanı'nın aldığı kararların niteliği Cumhurbaşkanı kararı şeklinde bir idari işlem olup, hukuka aykırılığı iddiasıyla Danıştay'da dava konusu edilir. Buna kaynaklık eden düzenleme, 6771 sa. Kanun md.16/f.1/B ile Anayasa md.73/f.4'teki "Bakanlar Kuruluna" ibaresi yerine "Cumhurbaşkanına" ibaresinin getirilmesidir. Anayasa md.73/f.4'e göre yürürlüğe giren Cumhurbaşkanı kararının niteliği, tüzüklere benzeyen ve "fonksiyonel bakımdan yürütmenin düzenleyici işlemidir". Duran'ın 1971 değişikliğine ilişkin tespitinde de belirttiği üzere, Kanun Hükmünde Kararnamelerden (günümüz için Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinden) daha geniş ve serbest bir hareket alanı sağlayan bu yetki, yürütmenin olağan ve sürekli düzenleme alanında yer alır. Ancak Duran'ın bu düzenlemenin tüzüklerle aynı rejime tabi olması gerektiğine ilişkin görüşü, tüzüğün bir Bakanlar Kurulu kararı olması, düzenleyici de olsa idari işlem niteliği nedeniyle idari işlemlerin sahip olması gereken unsurları sağlaması, Danıştay'ın incelemesinden geçerek RG'de yayımlanması ve hukuka aykırılığı iddiasının Danıştay'da dava edilebilmesi anlamındadır. KAĞITCIOĞLU, Mutlu, "Türk Hukukunda Cumhurbaşkanlığı Kararları", *Cumhurbaşkanının İşlemleri Hukuki Niteliği, Normlar Hiyerarşisindeki Yeri ve Denetimi*, ed. Oktay Uygun ve Egemen Esen, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, ss.113-151, s.118-119, 127-128, 130. YILDIRIM, 2020, s.461. AKÇAOĞLU, Ertuğrul, CANYAŞ, Oytun, "Anayasa'nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Deneme", *Vergi Sorunları Dergisi*, 371, 2019, ss.117-129, s.125. KARAKOÇ, 2019, s.87-89. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.407 ve 410. DURAN, Lütfi, *İdare Hukuku Ders Notları*, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1982, s.478-479.

¹⁹⁶ Konuya ilişkin Çağan ve Göker de Cumhurbaşkanı'na (eserlerin yazıldığı dönemde Bakanlar Kurulu'na) tanınan bu yetki, vergilendirme yetkisinin devri anlamına gelmemektedir. Vergilendirme, yasama organının tekelinde bir yetki olarak devam etmektedir. Cumhurbaşkanı (eserlerin yazıldığı dönemde Bakanlar Kurulu) ise kanunların uygun gördüğü sınırlar içinde karar alabilme yetkisini Anayasa md.73/f.4 uyarınca ve ilgili kanun hükmünde çizilen sınırlar içinde elinde bulundurmaktadır. GÖKER, Cenker, *Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu (KDV'nin Konusu)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.39. ÇAĞAN, Nami, 1982, s.109.

¹⁹⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker'in tespitine göre Cumhurbaşkanı bu yetkisini özellikle oranların belirlenmesi konusunda kullanmaktadır. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.17.

¹⁹⁸ GÖKER, *KDV'nin Konusu*, 2013, s.39. GÜNEŞ, 2011, s.185-186.

Anayasa Mahkemesi de K.2003/3 sayılı kararında, 4605 sa. Kanun md.1 ile 197 sa. Kanun md.10/f.3/b bendine getirilen ve Bakanlar Kurulu'na verilen motorlu taşıtlar vergisiyle ilgili oranla belirlenenler dahil vergi miktarlarını yirmi katına kadar artırma yetkisi, yasama yetkisinin Anayasa'yla bağdaşmayan biçimde devredilmesi olarak değerlendirilmiştir. Bu düzenleme, vergi adaleti, ölçülülük ve hukuk güvenliği ilkesiyle örtüşmediği gerekçesiyle Anayasa md.2 ve md.73'e aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Kararda "Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez." denilerek Anayasa md.73/f.4'teki yetkinin istisnailiği, ikincilliği ve kanunda öngörülen sınırlara göre kullanılması gerektiği açıkça belirtilmiştir. AYM, E.2001/36, K.2003/3, K.T.16.01.2003.

Aynı doğrultuda bir görüş, AYM'nin K.2021/54 sayılı kararında Zühtü Arslan'ın karşıoy gerekçesinde yer alır. Arslan, AYM'nin K.2003/3 sayılı norm denetimi kararı ile 2016/3675 numaralı bireysel başvuru kararına da atıfta bulunarak, Cumhurbaşkanı'na (2018 öncesinde Bakanlar Kurulu'na) Anayasa md.73/f.4'te tanınan yetkinin vergi konusunun tamamını istisna kapsamına alma veya istisnayı tamamen kaldırmayı içeren bir kanun hükmü olması halinde, Anayasa'daki "yukarı ve aşağı sınırlar" kriterini "işlevsiz ve anlamsız hale" getirmesi nedeniyle Anayasa md.7 ve 73'e aykırı olacağını belirtmiştir. Ancak Arslan'ın bu görüşle karşıoy verdiği K.2021/54 sayılı kararında AYM, GVK md.23/f.1/17'yle

kanunla tanınan düzenleme yetkisini yönetmelik yayımlanarak kullanmasının belirlilik ilkesine daha uygun olacağı görüşündedir.¹⁹⁹ Nitekim kanunla tanınan bu sınırlı düzenleme yetkisinin hem Bakanlar Kurulu Kararı hem de Cumhurbaşkanı kararı şeklinde kullanılırken yönetmeliklerin çıkarılma usulü izlenmektedir. Bu kararlara yönelik açılacak davalar 06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Kanun md.24/f.1/a uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay’da görülür. Dava edilme yönüyle de bu kararlar, tüzüklerle ve ülke çapında uygulanmak üzere çıkarılan yönetmeliklerle benzeşir. Bu nedenlerle Cumhurbaşkanı’nın kanunla tanınan yetkisini Cumhurbaşkanı kararı yerine yönetmelik çıkararak kullanmasında herhangi bir hukuki sorun ya da engel yoktur.²⁰⁰

Muaflık ve istisna ile ilgili bir diğer husus, kısmen vergi dışı bırakılan mükellefler ve konulardır. Öğretide Edizdoğan/Çetinkaya/Gümüş’e ve Şenyüz’e göre, GVK mülga md.17’de yer alan ve 4369 sayılı Kanun md.82/f.3/b ile yürürlükten kaldırılan göçmen ve mülteci muaflığı kısmi muaflığa örnektir.²⁰¹ Her ne kadar hükmün lafzında istisna olarak söz edilse de madde başlığına ve uygulanma şekline bakıldığında muaflık yöntemi benimsenmiştir. Nitekim bu hükmün atıf yaptığı mülga kanun hükmü de ilgili kişiler için belirli süreli muaflıktan söz etmektedir.²⁰² GVK mülga md.17 ile bu muaflığa değerlendirme oranında artmayan bir parasal sınır getirilerek, gelirin bu sınıra kadar olan kısmı gelir vergisinden muaf, bu sınırı aşan kısmını ise gelir vergisine tabi

Cumhurbaşkanı’na tanınan vergi oranını yüzde yüze kadar artırma ve sıfıra kadar indirme yetkisini Anayasa’ya aykırı bulmamıştır. AYM, E.2019/32, K.2021/54, K.T.14.07.2021.

¹⁹⁹ AKÇAOĞLU, CANYAŞ, 2019, s.124.

²⁰⁰ Akçaoğlu ve Canyaş, bu konuda çıkabilecek çatışma karşısında her bir norm çatışması olasılığına göre çözüm önerileri getirmiştir. Tüzük veya Yönetmelik ile Cumhurbaşkanı kararı karşı karşıya geldiğinde her iki normun da aynı düzeyde olması nedeniyle sonraki tarihli düzenlemenin veya özel düzenlemenin uygulanması gerektiği, Bakanlar Kurulu kararı ile Cumhurbaşkanı kararının çatışması halindeyse, Bakanlar Kurulu kararının açıkça yürürlükten kaldırılması, kaldırılmamışsa da ihmal edilmesi görüşündedirler. AKÇAOĞLU, CANYAŞ, 2019, s.128.

²⁰¹ EDİZDOĞAN, ÇETİNKAYA, GÜMÜŞ, 2015, s. 160. ŞENYÜZ, Doğan, “Gelir Vergisinde Yer Alan “Göçmen ve Mülteci Muafiyeti” ve 1989 Yılında Bulgaristan’dan Gelenlerin Durumları”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (1-2), 1989, ss.1-8, s.1-2.

Bu hüküm, 22.07.1998 tarih ve 4369 sa. Kanun md.82/f.3/b ile yürürlükten kaldırılmıştır. Madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.79) herhangi bir neden belirtilmemiştir. *TBMM 20. Dönem 626 no’lu Komisyon Raporu (4369 sayılı Kanun tasarısı)*, s.57.

²⁰² Nitekim GVK mülga md.17’nin atıf yaptığı, mülga 14.06.1934 tarih ve 2510 sa. Kanun md.37/f.1/1/A’ya göre göçmen, mülteci ve yerleştirilen konumundaki kişilerin gelirleri bu mülga kanunun belirtilen maddesinde kendileri için belirtilen süre kadar vergiden muaf olacağı yer almaktadır. GVK mülga md.17’nin lafzından anlaşılan, 2510 sa. Kanun md.37/f.1/1/A’yla birlikte uygulanacağıdır. Ancak Şenyüz’ün belirttiği üzere her iki kanunun birlikte uygulanması çeşitli sorunlara yol açmıştır. Bu sorunların, gelir vergisi muaflığıyla ilgili her iki hükmün de yürürlükten kaldırılmasıyla sona erdiği anlaşılmaktadır. ŞENYÜZ, 1989, s.7-8.

olarak kabul etmektedir. Hatta kanun koyucu, vergisi tevkif yoluyla kesilen menkul sermaye iradını bu parasal sınırın hesaplanmasında ve muaflığın uygulanmasında dikkate alınmayacağını ayrıca düzenlemiştir.²⁰³ GVK mülga md.17'nin ilgili kişilerin elde ettiği gelirin belirli bir kısmına uygulandığı, birden fazla gelir kalemi varsa tümünün toplamı üzerinden muaflığın uygulandığı anlaşıldığından kısmi muaflık yönteminin uygulandığı anlaşılmaktadır.²⁰⁴ Kısmi istisna ile ilgili örnek, KDV'deki istisnalar bakımından yer alır. Buna göre, KDVK md.32'de sayılan hükümlere konu işlemler²⁰⁵ dışında yer alan teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar kısmi istisna olarak kabul edilmiştir.²⁰⁶ Bu tür kısmi kolaylıklarda mükellef ya da konu bakımından hangi sınırlar içinde Cumhurbaşkanı'na yetki tanınacağı ve Cumhurbaşkanı'nın bu yetkisini Anayasa md.73'teki vergilendirme ilkeleriyle örtüşen biçimde nasıl kullanacağı sorusu yasama organınca yapılacak maddi ve şekli anlamda kanunlar ve bu kanunların gerekçeleriyle cevap bulacaktır. Aynı şekilde, ilgili kanun hükmünün norm denetimine taşınması halinde Anayasa Mahkemesi tarafından verilecek kararlarla da hangi anayasal sınırlar içinde uygulanacağı bağlayıcı bir cevap bulacaktır.

Kanun koyucunun yürütmeye vergi oranını yüzde sıfıra kadar indirme yetkisi tanıdığı haller ise ayrıca tartışılmaktadır. Çağan'a göre bu yetki temel öğelerde değişiklik yapmadığı ve belirlendiği süre uygulandığı için Anayasa md.73/f.4'e aykırı değildir.²⁰⁷

²⁰³ Mülga 5421 sa. Kanun md.17'den aynen aktarılan bu hükme ilişkin ne mülga 5421 sa. Kanun'da ne de yürürlükteki 193 sa. Kanun'da özel bir gerekçe belirtilmemiştir.

²⁰⁴ ŞENYÜZ, 1989, s.2.

²⁰⁵ KDVK md.32'de sayılan KDVK md.11, 13, 14, 15 ve 17/4/s hükümlerinde yer alan istisnalar tam istisna olarak kabul edilmektedir. DEĞER, Nuri, *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.969-970.

²⁰⁶ Bu kapsamda, KDV'den istisna edilen ancak iadeye konu edilemeyen işlemler yer alır. Kural olarak kısmi istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen vergi indirimine konu edilemez. Bu işlemlere örnek olarak KDVK md.16'daki ithalat istisnası ve KDVK md.17'deki istisnalar (4/c, 4/r ve 4/s hükümlerinde düzenlenenler hariç) yer alır. Ancak, KDVK md.33'e göre kısmi indirim kapsamına girmekle beraber iadeye konu edilemeyenler de kısmi istisna olarak değerlendirilmektedir. Buna örnek olarak KDVK md.17/4/c'de sayılan GVK md.81'de sayılan işlemler ile KVK md.19'a göre devir ve bölünme sayılan işlemlere ilişkin istisna ve KDVK md.17/4/r'de düzenlenen iştirak hisselerinin devir ve teslimine ilişkin istisna yer alır. DEĞER, 2008, s.1044-1046.

Konuyla ilgili Oktar, kısmi istisna kapsamındaki işlemleri geçici maddede düzenlenenler dışında yer alan ve tam istisna kapsamına girmeyen, ancak kanun koyucu tarafından katma değer vergisinden istisna edilen işlemler olarak diğerlerinden ayırmıştır. Benzer bir ayırım, Oluş Yayıncılık tarafından yayınlanan *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s.747. OKTAR, Kemal, *KDV İstisnalar ve İadeler*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.501.

²⁰⁷ ÇAĞAN, Nami, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1984(1), ss.171-183, s.175.

Doğrusöz'e göreyse yüzde sıfıra kadar indirme yetkisi, fiilen vergiyi ortadan kaldırmayı ifade eder.²⁰⁸ Örneğin KDV Kanunu md.28'in ilk halinde Bakanlar Kurulu'na temel gıda maddeleri için yüzde sıfır oranına kadar indirme yetkisi tanınmıştır.²⁰⁹ Anayasa md.73/f.4 ile birlikte değerlendirildiğinde, Bakanlar Kurulu'nun temel gıda maddeleri bakımından genel oran yüzde on ila özel oran yüzde sıfır arasında düzenleyici işlem yapma yetkisi vardı.²¹⁰ Anayasa Mahkemesi'ne göre, Bakanlar Kurulu'nun Anayasa md.73/f.4'ten aldığı yetkiyi kullanarak, vergi oranını kanunda belirtilen aşağı sınır olan yüzde sıfıra indirmesi, vergiyi ortadan kaldırdığı anlamına gelmemektedir.²¹¹ Katma Değer Vergisi bakımından yüzde sıfıra kadar indirme yetkisi, 1988'de kaldırılmıştır.²¹² GVK md.94'te Cumhurbaşkanı'nın tevkifat oranını sıfıra kadar indirme yetkileri varlığını sürdürmektedir.²¹³

²⁰⁸ DOĞRUSÖZ, A. Bumin, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 6(1-3), 1985, ss.65-76, s.72-73.

²⁰⁹ Dönemin hükümetinin sunduğu tasarıda yalnızca KDV oranının yüzde 10 olarak uygulanacağı yer almaktadır. Tasarı, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'ndan da bu şekilde geçmiştir. Ancak TBMM Genel Kurul Görüşmeleri sırasında Halkçı Parti Çanakkale Milletvekili Onural Şeref Bozkurt ve arkadaşlarının teklifi ile Bakanlar Kurulu'nun temel gıda maddeleri için KDV oranını yüzde sıfıra kadar indirme yetkisi eklenerek KDVK md.28 kabul edilmiştir. *TBMM 17. Dönem 130 no'lu Komisyon Raporu (3065 sayılı Kanun tasarısı)*, s.18, 31, 50-51.

TBMM Genel Kurulu 17. Dönem 17. Birleşim Tutanağı (3065 sayılı Kanun görüşmeleri), s.577-578.

²¹⁰ Nitekim Bakanlar Kurulu da 24.12.1984 t. ve 3065 sa. kararıyla KDV kapsamındaki bazı temel gıda ürünlerinin vergi oranlarını belirli zaman dilimleri için farklı oranlarda belirlemiştir. Bu maddelerin nakliye, depolama, vb. hizmetleri genel oranda (yüzde on) vergiye tabi tutulmuştur. Geri verilmesi kesin olan ambalajlar vergi dışı, diğer ambalajlar ise genel oranda KDV'ye tabi olmuştur. DURMUŞ, Necati, UYSAL, Ali, EROĞLU, Nurettin, *Açıklamalı ve Yorumlu Katma Değer Vergisi Rehberi*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985, s.312-314. DOĞAN, Abdullah Aykon, *Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu*, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985, s.278-279.

²¹¹ AYM'nin K.1987/7 sayılı kararına göre, Bakanlar Kurulu ülkedeki ekonomik şartlar çerçevesinde sosyo-ekonomik hedeflerine ulaşmak amacıyla kanundaki yukarı ve aşağı hadlerde değişiklik yapma yetkisine sahiptir. AYM, E.1986/5, K.1987/7, K.T.19.03.1987.

²¹² 03.12.1988 t. ve 3505 sa. Kanun m.23 ile bu yetki kaldırılmıştır. Bunun yerine, Bakanlar Kurulu'na kanundaki genel oranı (yüzde on) dört katına kadar artırma ve yüzde bire kadar indirme, bazı maddelerin perakende satış safhası için farklı oranı bu hadler içinde belirleme yetkisi tanınmıştır.

2017 Anayasa değişikliği nedeniyle bu yetki 02.07.2018 t. ve 700 sa. KHK m.90 ile Cumhurbaşkanı'na tanınmıştır.

²¹³ Doğrusöz, bu yetkinin kullanıldığı bazı hallerde verginin kaldırıldığı görüşündedir. Yazar, soruna oranı sıfıra kadar indirilen tevkifatın tarh veya tahsil yöntemi olarak işlev gördüğüne göre ayrı ayrı yaklaşmak gerektiği düşüncesindedir. Yazara göre, eğer yıllık beyanname verilerek orada hesaplanan nihai vergi miktarından yapılan tevkifatın mahsubuysa, diğer bir deyişle tevkifat bir ön-tarh işlevi görüyorsa Anayasa md.73/f.4'e uygun bir düzenleyici işlemle oranın sıfıra indirilmesi söz konusudur. Ancak, tevkifat bir tahsil yöntemi işlevindeyse bu durumda vergiyi kaldıran bir düzenleyici işlem yapılmıştır. Doğrusöz'ün aktarımına göre Çağan bu görüşe katılmamaktadır. DOĞRUSÖZ, 1985, s.72-73.

2.2.3.3. Yürütmenin Dış Ticaretle İlgili Ek Mali Yükümlülük Getirme Yetkisi

Yürütmeye tanınan bir diğer düzenleme yetkisi, Anayasa md.167/f.2’de dış ticaret işlemleri ile ilgili olarak vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin dışında ek mali yükümlülükler getirme yetkisidir. Düzenleme yapmaya ilişkin sınır, dış ticaretin ülke ekonomisinin menfaatleri çerçevesinde düzenlenmesi amacına hizmet etmesidir.²¹⁴ Hükümde geçen Cumhurbaşkanı’nın ek mali yükümlülükleri düzenleme yetkisinin kanunlarla sınırlanması konusunda devletin temel organları ile öğreti arasında görüş ayrılığı vardır. TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Anayasa Mahkemesi ve 2017 Anayasa değişikliğine kadar yetkiye sahip olan Bakanlar Kurulu’nun görüşü yürütmenin

²¹⁴ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, anayasal olarak ilk defa 1982 Anayasası’nda yer alan, ancak Türk hukukunda daha önce kanunlarla yürütmenin sorumlu kanadına verilen bu yetkinin diğer idari düzenleyici işlemlere göre geniş bir karar alma ve uygulama alanı oluşturduğu, bu nedenle de olağan bir idari düzenleyici işlem olmadığı, ancak hem maddi hem fonksiyonel anlamda yasama işlemi olduğu ve “*anayasal yetki devri*” niteliğinde bir düzenleme olduğu görüşündedir. Bu nedenle Anayasa md.167/f.2, “*fonksiyonel bakımdan yürütmenin düzenleyici işlemi*” olan ve tüzüklere benzeyen Anayasa md.73/f.4’ten de ayrılmaktadır. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2021, s.407 ve 409-410.

Güneş ise Anayasa md.167/f.2’nin Anayasa md.73/f.4’ten bir farkı olmadığı görüşünü, her ikisinin de kanuna dayalı olmasının zorunluluğuna dayanarak ortaya koymaktadır. Ancak uygulamada 2976 sa. Kanun’a dayanılarak çıkarılan kararların verginin kanuniliği ilkesine uygun olmadığını, bu nedenle ilgili kanunda temel öğeleri belirtilmesi gerektiğini ve Anayasa md.73/f.4’te belirtildiği üzere çerçevesi çizilen muaflik, istisna, indirim ve oranlarla ilgili değişiklik yapma yetkisinin yürütme tarafından kullanılması gerektiğini belirtmektedir. Güneş, 1982 Anayasası’ndan önce yürürlüğe giren kanun hükümlerinin Anayasa md.167/f.2’yle anayasaya uygun hale gelmesinin düşünülemeyeceği, aksi takdirde Anayasa md.73/f.3’teki kanunilik ilkesine aykırı biçimde süresiz ve sınırsız bir yetkinin kullanılacağı ve idari yargının denetim alanını aşan bir düzenlemenin uygulanacağı görüşündedir. GÜNEŞ, 2011, s.198, 200-201.

Özbudun da bu işlemi yeni bir kanun hükmünde kararname rejimi olduğunu ve diğer olağan kanun hükmünde kararnamelerle aynı Anayasa hükümlerine tabi olması gerektiğini savunmuştur. ÖZBUDUN, Ergun, “1961 ve 1982 Anayasalarında Kanun Hükmünde Kararnameler”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, (2), Ankara, 1985, ss.227-238, s.233.

Çağan da 1961 Anayasası’nda dayanağı olmadığı halde 1615 sa. Kanun md.20 ve 21’de Bakanlar Kurulu’na vergi tarifesi uygulama ve diğer tedbirleri alma şeklinde yer verildiğinden söz etmiştir. Çağan, bu anayasal dayanaksızlığa son verilmesi ve gümrük ve dış ticarete ilişkin yürütmenin daha geniş ve serbest düzenleme yetkisine sahip olmasının gerekliliğinden, Danıştay Dava Daireleri Kurulu’nun 25.03.1977 tarihli ve 1976/92 Esas ve 1977/160 Karar sayılı kararını da ekleyerek söz etmiştir. ÇAĞAN, 1982, s.127-129.

Konuyla ilgili 1924 Anayasası döneminde gümrük resimlerinde değişiklik yapılması yetkisinin, sonradan yasamanın onayını alacak şekilde yürütme tarafından kullanılmasına kanunla imkan tanınan ancak Anayasa’da yeri olmayan bir örnek vardır. 1873 sa. Kanun’a ek 2294 sa. Kanun md.1’le Bakanlar Kurulu’na ülkenin ekonomik koşullarına göre gümrük tarifesinde (artırma veya azaltma diye bir ifade geçmeksizin ve herhangi bir üst ve alt sınır belirtilmeksizin) değişiklik yapma yetkisi tanınmış ve aynı kanunda md.3’te bu yetkinin kullanıldığı Bakanlar Kurulu kararının bir ay içinde TBMM’nin onayına sunulması kabul edilmiştir. Hükümet teklifi gerekçesinde, Türkiye’nin ihraç ettiği malların gümrük tarifelerini aniden değiştiren devletler karşısında ilgili mallar ve ilgili devletler bakımından hızlı biçimde günün koşullarına göre değişiklik yapmak için bu yetkinin talep edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu’nun bu işlemi maddi ve fonksiyonel anlamda bir yasama işlemidir. 1924 Anayasası md.5’e göre yasama yetkisi ve yürütme gücü TBMM’de olduğu halde bu yetkinin Anayasa’ya rağmen yürütmeye verilmesi söz konusudur. GÜNEŞ, 1965, s.144-145. TBMM 4. Dönem 285 no’lu Komisyon Raporu (2294 sayılı Kanun tasarısı), s.1-2.

doğrudan düzenleme yapabileceği yönündedir. Bu kapsamda TBMM, 02.02.1984 tarihli ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da sadece mali yükümlülüğü yerine getirmeyenlere yönelik para cezasını düzenlemekle yetinmiş, dış ticaretle ilgili ek mali yükümlülüklerin düzenlenmesine ilişkin tüm yetkiyi yürütme organına bırakmıştır.²¹⁵ Bu ek mali yükümlülüklerden elde edilen gelir, Cumhurbaşkanı (2017 değişikliği öncesi için Bakanlar Kurulu) kararıyla oluşturulan fonlara kaynak sağlar.²¹⁶ Anayasa Mahkemesi, K.1985/1 sayılı kararında, 2876 sayılı Kanun md.3'te dış ticaretle ilgili ek mali yükümlülükleri düzenleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na bırakılmasının Anayasa md.167/f.2'deki unsurları kapsadığından Anayasa'ya aykırı olmadığına oyçokluğuyla hükmetmiştir.²¹⁷ Anayasa Mahkemesi'nin bu kararına karşı mahkeme üyesi Özden karşıoy gerekçesinde, kanunlarla temel ögeleri düzenlenmesi gereken bu ek mali yükümlülüklerin ne zaman uygulanacağı ve Anayasa md.73/f.4'ten kaynaklanan vergi kolaylıkları ve oranlara ilişkin yetkilerini nasıl kullanacağı konusunda Anayasa md.167/f.2'de Bakanlar Kurulu'na (günümüzde Cumhurbaşkanı'na) bir yetki tanındığı görüşündedir.²¹⁸ Diğer karşıoy gerekçesi sahibi mahkeme üyesi Turan ise mevcut kanun hükmünün Anayasa md.7'ye aykırı bir şekilde yasama yetkisinin devri anlamına geldiğini ve toplanacak bu ek mali yükümlülüklerden

²¹⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.42-43.

1982-2018 aralığında bu yetki Bakanlar Kurulu tarafından kullanılmıştır. 24 Haziran 2018'de yürürlüğe giren Anayasa değişikliği ile bu yetki Cumhurbaşkanı'na tanındığı için günümüzde Cumhurbaşkanı tarafından kullanılmaktadır. Nitekim 2976 sa. Kanun'da yer alan "Bakanlar Kurulu" ibareleri de 2/7/2018 t. ve 700 sa. KHK'nin 88 inci maddesiyle, "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir.

Oktar, 2976 sa. Kanun ile yasamanın sınırlandırmaya ilişkin yetkisini kullanmak yerine ayna vazifesini yerine getiren bir düzenleme yaptığı görüşündedir. OKTAR, S. Ateş, "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (37), 1997, ss.155-189, s.177-178.

²¹⁶ Örneğin, Bakanlar Kurulu'nun 88/13384 sa. kararı ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu oluşturulmuştur. Fon'un kaynaklarından birini ise "Her türlü malın ihracında iç ve dış fiyatlardaki gelişmeler dikkate alınarak ihraç bedellerinden kilo, adet veya kıymet esasına gör yapılacak fon tahsilat ve kesintileri" oluşturur. DERDİYOK, Türkmen, *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.300-301. BK Kararı, Karar No: 88/13384, Karar Tarihi: 13.10.1988, (RG T.14.10.1988, S.19959, s.3-6).

²¹⁷ AYM, E.1984/6, K.1985/1, K.T.11.01.1985.

²¹⁸ Anayasa Mahkemesi üyesi Yekta Güngör Özden, karşıoy gerekçesinde "Yetki verilirken, yasanın tür, oran-düzey, koşul, sakınma, alma-toplama, izleme, geri verme, Bütçe'ye gelir yazılması nedenleri, fon oluşturulması ve özellikle fonun kullanılması konusunda temel kuralları kapsıyacak, bu doğrultuda uygulama yapıp yapmamayı, ek mali yükümlülüğün konulup konulmaması, kaldırılıp kaldırılmaması gereğini Bakanlar Kurulunun özgürüsüne (takdirine) bırakacaktır. Yasa, Bakanlar Kurulu'na yasa niteliğinde kural koyup kaldırma, yetkisinin kaynağı olamaz. Anayasa'nın 167. maddesinin amacı, (...) ek mali yükümlülüklerin gerekip gerekmediği, gerekiyorsa yasalarla belli edilecek ilkelere uygun zamanlamaya göre bundan yürürlüğe koymayı ve kaldırmayı amaçlamıştır. Bir yasama başıboşluğuna Anayasa kuralının olanak vereceği düşünülemez." diyerek yürütmenin sınırlı düzenleme yetkisini yorumlamıştır. AYM, E.1984/6, K.1985/1, K.T.11.01.1985, Karşıoy Gerekçesi, Yekta Güngör Özden (Üye).

bütçe dışında fon kurularak fonun kullanımının yürütmenin takdirinde olmasının Anayasa md.161 ve 163’le de örtüşmeyeceği gerekçeleriyle iptal edilmesi gerektiği görüşündedir.²¹⁹ Öğretide Anayasa Mahkemesi’nin bu kararı ciddi eleştirilere konu olmuştur. Kaneti ve Güneş, bu karşıoy yazısına paralel olarak Anayasa md.167/f.2’nin Anayasa md.73/f.3’teki verginin kanuniliği ilkesinden istisna tutulmasını gerektiren bir sebebin bulunmadığını belirtmiştir.²²⁰ Duran ve Tan, yürütmeye yetki verilmesi bakımından Anayasa md.167/f.2 ile md.73/f.4’ün birbirinden farklı olmadığı, bu nedenle her iki yetkinin kullanımının çerçevesinin kanunla düzenlenmesi gerektiği ve böylece Anayasa md.73/f.3’teki vergilemede kanunilik ve Anayasa md.7’deki yasama yetkisinin devredilmezliği ilkelerine uygun bir düzenleyici işlem yetkisi olacağı görüşündedir.²²¹ Buna ek olarak Duran, dış ticaret işlemlerinden alınan ek mali yükümlülüklerin Anayasa’ya uygun bir ödevlendirme olabilmesi için belirli bir mal ya da hizmet karşılığı alınmaması ve vergi benzeri bir yükümlülük olarak kabulü gerektiği görüşündedir.²²² Duran, 2976 sayılı Kanun md.3’le kurulacak fonun kullanım yetkisi

²¹⁹ Anayasa Mahkemesi üyesi Muammer Turan, karşıoy gerekçesinde “(y)eni Anayasa ile mevzuatımıza, hatta lügat ve istilahımıza ilk defa giren, hiçbir gerekçe, komisyon raporu, görüşme tutanağında tarih ve açıklaması bulunmayan “vergi ve benzeri yükümlülükler” terim ve kavramının “nevi ve miktarı” na ait esasların da Bakanlar Kuruluna bırakılması Anayasa’nın 73 üncü maddesi ile güdülen amaca da aykırı düşmektedir. (...) 167/2 nci madde ile verilebilecek düzenleme yetkisi, yasama değil, yürütme yetkilerindendir. (...) Halbuki, hiçbir belirtme yapmadan, hiçbir sınır, işlem ve kapsam koymadan mutlak bir surette ek mali yükümlülüklerin “nevi ve miktarı”na ait esasların gösterilmesini Bakanlar Kuruluna bırakmakla yasama yetkisi devredilmektedir. (...) (e)k mali yükümlülük adı altında toplanacak paraların, Bakanlar Kuruluna bütçe dışında istediği alanda sarfiyat yapma yetkisi tanımaktadır. (...) (e)k mali yükümlülüklerden bütçe dışında fon kurulması ve bunun kullanım esaslarının Bakanlar Kurulunun takdirine bırakılması, Anayasa’nın hem 161 ve 163 üncü hem de 7 nci maddelerine aykırılık oluşturmaktadır.” diyerek Anayasa md.173/f.2’nin yasama yetkisinin fiilen devri anlamına gelecek şekilde yasama işlemi niteliğinde bir düzenleme yapma yetkisinin yürütmeye tanınamayacağını, yürütme organına bütçe dışına çıkan bir gelir ve harcama aracı oluşturulamayacağını belirtmiştir. AYM, E.1984/6, K.1985/1, K.T.11.01.1985, Karşıoy Gerekçesi, Muammer Turan (Üye).

²²⁰ Kaneti’ye göre, kamu gücü kullanılarak alınması, ek mali yükümlülükleri diğer mali yükümlülüklerden ayırmaz. KANETİ, 1986/1987, s.7.

Güneş de Anayasa md.167/f.2’ye dayanan düzenlemelerin Anayasa md.73/f.3’ün sınırlı bir istisnası olarak görülmesi ve temel unsurların kanunda düzenlenmesi gerektiği, yürütmenin yetkilerini Anayasa md.73/f.4’e göre vergi kolaylıkları ve oranları doğrultusunda kullanması gerektiği görüşündedir. GÜNEŞ, 2011, s.200-201.

²²¹ DURAN, Lütfi, “Anayasa Mahkemesi’ne Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (I)”, *Amme İdaresi Dergisi*, C.19(1), 1986, ss.3-22, s.15 ve 18. TAN, Turgut, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı*, (3), 1986, ss.203-216, s.213.

²²² Duran, AYM’nin ek mali yükümlülüklerin niteliğini belirlemeden, doğrudan Anayasa md.73 ile md.167/f.2’nin lafzından hareketle yürütmenin doğrudan yetki kullanabileceğine ulaşmasını zorlayıcı bir yorum olarak görmektedir. Duran, 19.07.1972 tarih 1615 sayılı Kanun’nda idareye dış ticaretle ilgili günlük gelişmeler karşısında idari ve mali tedbirler alma imkanının zaten tanındığı, Anayasa md.167/f.2’yle getirilenin tedbir almaya ilişkin ek imkanlar tanıyan yeni bir hüküm olmanın dışında Kanun’la tanınan yetkiden farklı olmadığı görüşündedir. Bu görüşe aksi bir yorum ve uygulama Anayasa md.7’deki devredilmezlik ve md.123/f.1’deki kanuni idare hükümlerine ve buna ilişkin Anayasa

konusunda da Anayasa md.161’de yeri olmayan şekilde kanunla fon kurulmasını ve fonun kullanım yetkisinin yürütmeye bırakılmasını yıllık bütçe ile gelir ve harcamaların düzenlenmesi ilkesine aykırı olduğu görüşündedir.²²³ Göker, Oktar ve Doğrusöz’e göre de, Anayasa md.167/f.2’de vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden farklı bir düzenlenme amacının bulunması, yürütmeye Anayasa md.73/f.4’teki yetkisinden daha geniş sınırlara sahip bir düzenleme yapma imkanı tanımaktadır.²²⁴ Anayasa md.167/f.2’nin gerekçesinde de belirtildiği üzere, yürütmenin dış ticareti ilgilendiren gelişmeler karşısında Türkiye ekonomisinin gereklerine göre, ivedi bir şekilde ek mali yükümlülükleri düzenlemesi gerekir.²²⁵ Öte yandan, Anayasa md.2’de yer alan hukuk devleti ilkesinin bir parçası olan öngörülebilirlik ilkesi çerçevesinde, yeni düzenlemeden önce mükelleflerin sözleşmesini yapıp edimlerini yerine getirmeye başladığı ekonomik faaliyetleri olumsuz etkilemeyecek ileri bir tarih belirlenerek ek mali yükümlülüğün yürürlüğe konulması önerilmektedir.²²⁶ Karşıoy gerekçeleri ve öğretideki görüşler birlikte ele alındığında, Anayasa md.167/f.2’de Cumhurbaşkanı’na Anayasa md.73/f.4’ten daha geniş düzenleme yetkisi tanınmakla beraber, bu yetkinin çerçevesinin bir kanunla çizilmesi gerektiği, çizilen çerçeve doğrultusunda Cumhurbaşkanı’nın durumun gereklerine göre işlem yapması gerektiği, bu yetkisini

Mahkemesi içtihatlarına aykırı olacaktır. DURAN, Lütfi, “Anayasa Mahkemesi’ne Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (II)” (“Hukuk Düzeni II”), *Amme İdaresi Dergisi*, C.19(2), 1986, ss.3-28, s.23-24.

²²³ Duran, Anayasa md.161/f.2’de yıllık bütçe ilkesinden ayrılan hallerin özel olarak sayıldığını ve bu haller arasında fonlar yer almadıkça fonların yıllık bütçe ilkesinden istisna biçimde düzenlenemeyeceğini belirtmektedir. Ayrık haller, “«kalkınma ile ilgili yatırımlar» ve «bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler»den” oluştuğunu ve bunların bir yıldan fazla sürse de süresi belli konular olduğunu belirterek, fon yoluyla yürütmeye bütçe dışı süresiz ve sınırsız bir gelir toplama ve harcama yetkisi verilemeyeceği kanaatindedir. DURAN, “Hukuk Düzeni II”, 1986, s.25.

²²⁴ Göker, Oktar ve Doğrusöz, yürütmenin yetkisinin verginin kanuniliği ilkesiyle örtüşmeyen biçimde yorumlandığı ve Bakanlar Kurulu’na kanun koyucu gibi hareket imkanı tanıdığı gerekçeleriyle AYM’nin görüşüne katılmamaktadır. Ancak Doğrusöz, 1961 Anayasası döneminde Anayasa md.173/f.2’ye benzer bir hüküm olmasa da Danıştay’ın yürütmeye bu anlamda yetki tanıyan Dava Daireleri Kararı bulunduğunu, Anayasa koyucunun tutumunun da 1961 Anayasası dönemi hükümet tasarrufları ve Danıştay kararıyla örtüştüğüne değinmiştir. GÖKER, Cenker, “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme” (“Öngörülebilirlik”), *Ankara Barosu Dergisi*, (2013/1), Ankara, 2013, ss.113-124, s.118-120. OKTAR, 1997, s.178-179. DOĞRUSÖZ, 1985, s.74-76.

²²⁵ Anayasa md.167/f.2’nin hazırlık görüşmelerinde, Danışma Meclisi’ndeki halinde yer almayan bu yetki, MGK tarafından eklenmiştir. Konsey görüşmelerinde bu yetkinin dolaylı olarak vergi olduğu dile getirilmiş, ancak dönemin Maliye bürokrasisinin önerileri üzerine yürütmeye (Bakanlar Kurulu’na) kanunla yetki verilebileceğinin eklendiği anlaşılmaktadır. *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.1074-1076.

Aynı doğrultuda Çağan da Anayasa md.173/f.2’nin dış ticaretteki gelişmeler karşısında Bakanlar Kurulu’na çabuk hareket imkânı ve esnekliğini sağlayan bir hüküm olduğundan ve AB’ye üyelikte uyum düzenlemeleri bakımından kararların doğrudan uygulanmasını kolaylaştıracağından söz etmiştir. ÇAĞAN, 1984, s.176.

²²⁶ GÖKER, “Öngörülebilirlik”, 2013, s.122-123.

başka hiçbir makam veya mercie devredemeyeceği anlaşılmaktadır. Nitekim Anayasa md.167/f.II'deki “*Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.*” ifadesinden, Cumhurbaşkanı'nın kanunla bağlı yetki sahibi olduğu ve bu yetkinin başka organ, makam veya mercie tanınamayacağı anlaşılmaktadır. Ayrıca, çerçevesi kanunla çizilerek tanınan yetkinin, Anayasa md.7'deki Cumhurbaşkanı'nın yürütme yetkisini Anayasa ve kanunlara uygun kullanması kuralına ve bununla bağlantılı Anayasa'nın md.123'teki kanuni idare ilkesine, aynı zamanda Anayasa md.73/f.3'teki verginin kanuniliği ilkesine uygun olması gerektiğine ulaşılmaktadır.

2.2.3.4. Yürütmenin Olağanüstü Halde Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi

Yürütmenin vergilendirme yetkileri arasında Anayasa md.119/f.6'da düzenlenen Cumhurbaşkanı'nın olağanüstü halde kanun hükmünde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarma yetkisi de yer alır.²²⁷ Anayasa md.104/f.17'ye göre Cumhurbaşkanı olağan dönemde vergi, resim, harç, vb. mali yükümlülükler ile ilgili kanun ile düzenlenmesi

²²⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.17. GÜNEŞ, 2011, s.191.

Türk hukukunda olağanüstü yönetim usulleri her anayasada farklı şekilde yer alsa da 1982 Anayasası'ndan önceki anayasalarda kanuna dayalı yürütme ilkesi olağan dönem için 1971'e kadar, olağanüstü yönetimler için 1982'ye kadar katı bir biçimde düzenlenmiştir. 1924 ve 1961 Anayasalarında hangi olağanüstü yönetimlerin ne şekilde ilan edilebileceği ve durumun gereklerine göre uygulanabilecek yükümlülük ve kısıtlamaların neler olabileceğinin kanunla düzenleneceği kabul edilmiştir. Yürütme, ilgili kanundan aldığı yetkiye dayanarak olağanüstü yönetim usulüne geçiş nedenini bertaraf edecek işlem ve eylemlerde bulunma yetkisine sahipti. Anayasa'ya göre yürütmenin düzenleyici işlemleri, kanunu bertaraf eden ya da zımnen ilga eden şekilde maddi ve fonksiyonel anlamda yasama işlemi niteliğinde olamazdı. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.444-445.

1982 Anayasası döneminde olağanüstü yönetim kararnamelerini 2017 Anayasa değişikliği öncesi ve sonrası olmak üzere iki döneme ayırarak ele almak gerekir. 2017 Anayasa değişikliği öncesinde, Cumhurbaşkanı başkanlığındaki Bakanlar Kurulu'nun Anayasa md.121'de olağanüstü hal, md.122'de sıkıyönetim ilanı yetkisi ve bu ilandan (ya da TBMM veya Cumhurbaşkanı'nın savaş ilanından) sonra ilgili halin gerekli kıldığı konularda herhangi bir yetki kanununa dayanmaksızın Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisi ve RG'de yayımlandığı gün TBMM'nin onayına sunma görevi vardı. Anayasa md.91 uyarınca konuyu ivedilikle gündemine alan TBMM'nin aynen veya değiştirerek kabul ettiği kararnameler kanunlaşır, reddettiği kararnameler ise yürürlükten kalkardı. Bu kararnamelere karşı hem TBMM'nin onayı öncesinde hem de TBMM'nin onayından sonra Anayasa md.148/f.1 uyarınca Anayasa Mahkemesi'nde norm denetimi yolu kapalıydı. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.447-448, 455-457, 460. GÖZLER, 2018, s.870-871.

2017 Anayasa değişikliği ile olağanüstü yönetim ilanı ve uygulaması Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne uyarlanmıştır. 2017 öncesinden farklı olarak, sıkıyönetim ilan edebilmeye ilişkin düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış, Anayasa md.119 ile Cumhurbaşkanı'na olağanüstü hal ilan etme ve Kanun hükmünde olağanüstü Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarma şeklinde verilmiş ve olağanüstü kararnamenin yürürlüğünün devam edebilmesi için üç ay içinde TBMM tarafından görüşülüp karara bağlanması koşulu getirilmiştir. Olağanüstü kararnamelere ilişkin diğer usul ve yöntemler aynı şekilde yeni sisteme uyarlanarak devam ettirilmektedir. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.464. GÖZLER, 2018, s.903-904. SÖYLER, Yasin, *Yeni Başkanlık Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.170.

gereken bir konuda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkaramaz veya başka bir idari düzenleyici işlem yapamaz.²²⁸ Ancak Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı her konuda hiçbir sınırlamaya tabi olmadan kararname çıkarabilir.²²⁹ Bu kararnameler için Anayasa Mahkemesi'nde norm denetimi yolu Anayasa md.148/f.1 uyarınca kapalıdır. Cumhurbaşkanı dışında yalnızca TBMM'nin kararnameyi yürürlükten kaldırması mümkündür.²³⁰ Anayasa md.116/f.5'te para, mal veya çalışma

²²⁸ Konuya ilişkin AYM, olağan dönemde KHK çıkarılabilen 2017 Anayasa değişikliği öncesindeki bir kararında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin olağan dönemde Kanun Hükmünde Kararnamelerle düzenlenemeyeceğini, vergi ödevinin siyasi haklar ve ödevler arasında yer aldığını, bu alanın Anayasa md.91 uyarınca kararnameyle düzenlenemeyecek konular arasında yer aldığını belirtmiştir. AYM, E.2010/31, K.2011/167, K.T.22.12.2011.

2017 Anayasa değişikliğiyle yeniden düzenlenen Anayasa md.104/f.17'ye göre, yürütme organının çıkarabileceği en üst norm Cumhurbaşkanlığı Kararnamesidir. Aynı hükümde olağan dönemde çıkarılacak Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle düzenlenemeyecek konular da açıkça düzenlenmiştir. Buna göre, Anayasa mülga md.91'deki yasak alanlar, yalnızca şekli anlamda kanunla düzenlenmesi Anayasa'da öngörülen konular, kanunlarda açıkça düzenlenen konular Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle düzenlenemez. SÖYLER, 2018, s.166.

Vergilendirme yetkisinin genel ilkelerini düzenleyen Anayasa md.73'ün, kararnameler bakımından yasak alanlar içinde sayılan siyasi haklar ve ödevler arasında yer alması, öte yandan Anayasa md.73/f.3'te vergilerin yalnızca kanunla düzenlenmesinin kabul edilmesi nedenleriyle vergilerin olağan dönemde Cumhurbaşkanlığı Kararnameleriyle düzenlenmesi mümkün değildir. AKÇAOĞLU, CANYAŞ, 2019, s.121-122.

²²⁹ Cumhurbaşkanı'nın bu yetkisi doğrudan Anayasa'dan kaynaklıdır. Ancak olağanüstü hal ilan etmeden kullanamayacağı bir yetkidir, dolayısıyla sebebe bağlı bir işlemdir. Bu nedenle Cumhurbaşkanı, Anayasa md.119/f.1'de sayılı gelişmelerden birinin gerçekleşmesi halinde gerek görürse olağanüstü hal ilan etmeli, ardından Anayasa md.119/f.6'ya göre olağanüstü halin gerekli kıldığı herhangi bir konuda kanun hükmünde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarmalıdır. Anayasa md.119/f.1'de yer alan bir sebebe bağlı işlem olan olağanüstü hal ilanı, RG'de yayımlandığı gün TBMM'nin onayına sunulur. TBMM, derhal toplanarak görüşeceği olağanüstü hal ilanını ya onaylar ya da ortadan kaldırır. TBMM'nin onay ya da kaldırma kararına kadar geçen sürede Cumhurbaşkanı kararname çıkarma yetkisini kullanabilir. Üstelik bu kararnameleri de RG'de yayımlandığı gün üç ay içinde görüşülmek üzere TBMM'nin onayına sunulmalıdır. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.419-420. GÖZLER, 2018, s.903-904.

²³⁰ Anayasa md.119/f.7'ye göre TBMM'nin onaylamak dışındaki alternatifleri üç ay içinde görüşüp kararnameyi uygun bulmayarak ya da kararnameyi üç ay içinde görüşmeyerek kararnameyi yürürlükten kaldırmaktır. Olağanüstü kararnamelerin tek denetim yolu da TBMM'nin bu şekildeki siyasi denetimidir. Özbudun, Tanör ve Yüzbaşıoğlu'na göre TBMM'nin aynen ya da değiştirerek kabul ettiği kararnameler artık kanun olurlar ve AYM'nin norm denetimine tabidirler. Hatta Tanör ve Yüzbaşıoğlu, diğer kanunlardan farklı olarak olağanüstü hal kanunu hükmü rejimine tabi olduklarını belirtmiştir. Olağanüstü hale ilişkin 2935 sa. Kanun, Anayasa geçici md.15/f.3'e göre MGK yönetimi döneminde çıkarılan düzenlemeler arasında yer aldığından 4709 sa. Kanun md.34'le yapılan Anayasa değişikliğine kadar norm denetimine kapalıydı. Ancak bu değişiklikten sonra 2935 sa. Kanun'a açılan Anayasa Mahkemesi'nde norm denetimi yolu, Tanör ve Yüzbaşıoğlu'na göre kanunlaşan kararnameler için de uygulanmalıdır. ÖZBUDUN, 2019, s.340. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.460 ve 462.

Gözler'e göre TBMM'nin yapacağı bu işlem parlamento kararı niteliğinde bir onay işlemi şeklinde olmalıdır. Kararname metninin tümünü tekrarlamadan, yalnızca hangi numaralı ve tarihli kararnamenin onaylandığının yer aldığı cümle bulunması yeterlidir. Bu onay, TBMM'ye kararnameyi değiştirme yetkisini vermez. İlgili parlamento kararı yalnızca onay ya da ret şeklinde olabilir. Ancak Gözler'e göre uygulamada Anayasa md.121/son hükmündeki onay yetkisini aşan biçimde ilgili kararname hükümlerini tekrarlayan ya da değiştiren yeni bir kanun konulmaktaydı. Ancak Gözler, bu konumuna rağmen olağanüstü kararnamelerin Anayasa md.148/f.1'e göre norm denetimine kapalı düzenlemeler arasında yer aldığı ve olağanüstü kanun hükmünde kararname yetkisinin kötüye kullanılmasına ilişkin denetim

yükümlülüğün hangi hallerde hangi sınırlar içinde getirilebileceğinin kanunla düzenleneceği belirtilmiştir. Buna binaen, 2935 sayılı Kanun'da md.5-8'de tabii afet ve tehlikeli salgın hastalık nedeniyle, md.10'da ağır ekonomik bunalım nedeniyle getirilebilecek yükümlülüklerle ilişkin hükümler yer alır.²³¹ Ancak 2935 sayılı Kanun'da

yolunun Anayasa md.148/f.1'de bu kararnamelerin norm denetimine tabi konular arasına alınmasıyla mümkün olacağı görüşündedir. GÖZLER, 2018, s.872 ve 904-905.

AYM ise 1991/1 Karar sayılı kararında dava konusu 424 ve 425 sayılı olağanüstü hal ile ilgili KHK'ları konu bakımından esastan denetlemiştir. Mahkemeye göre "Anayasa'nın 148. maddesinin biçim ve öz yönünden Anayasa'ya uygunluk denetimi dışında tuttuğu KHK'ler "olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda" çıkartılan KHK'lerdir. Anayasa Mahkemesi'nin çıkartılan bir olağanüstü hal KHK'sinin bu niteliği taşıyıp taşımadığını belirlemesi ve eğer bu niteliği taşımıyorsa uygunluk denetimini yapması zorunludur." diyerek hem şeklen hem de esasen Anayasa md.121/f.3 uyarınca çıkarılan ve norm denetimine kapalı kararname olup olmadığını belirleme ve gerek gördüğünde denetleme yetkisini Anayasa md.148/f.1'e göre kendinde görmüştür. Ele aldığı 425 sayılı kararnamenin bazı hükümlerini Anayasa md.148/f.1'in yetkisizlik alanında olmadığını tespit ederek iptal etmiş, bazı hükümlerini ise Anayasa md.148/f.1'in yetkisizlik alanında olduğunu tespit ederek iptal istemini yetkisizlik nedeniyle reddetmiştir. Mahkeme, bu kararlarını oy çokluğuyla almıştır. Denetleme yetkisiyle ilgili alınan karara ilişkin karşıoy yazısında, olağanüstü Kanun Hükümünde Kararnamelere ilişkin Anayasa'ya aykırılık iddiasının ileri sürülemeyeceğinin Anayasa md.148/f.1'de emredici hüküm olarak konulduğu, AYM'nin iptal istemini yetkisizlik nedeniyle reddetmesi gerektiği belirtilmiştir. AYM, E.1990/25, K.1991/1, K.T.10.01.1991, Servet Tüzün, İhsan Pekel, Erol Cansel, Yavuz Nazaroğlu'nun ortak karşıoy yazısı.

Mahkemenin bu kararındaki görüşünü 21.07.2016 tarihinde ilan edilen olağanüstü halden sonra çıkarılan kararnameler hakkındaki kararlarına kadar sürdürmüştür. Mahkeme, 2016 yılından itibaren önüne gelen Olağanüstü Kanun Hükümünde Kararnameler hakkında Anayasa md.148/f.1'e göre yetkisizlik nedeniyle iptal talebinin reddine karar vermiştir. ÖZBUDUN, 2019, s.336 ve 338. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.461 ve dn.230.

AYM, 21.07.2016-18.07.2018 tarihleri arasında uygulanan olağanüstü hal dönemde önüne gelen ilk norm denetimi başvurusuna ilişkin 2016/159 Karar sayılı kararında "Olağanüstü hâl KHK'larının Anayasa'ya aykırı düzenlemeler içerdiğinin ileri sürülmesi, bunların anayasallık denetimine tabi tutulmaları için yeterli değildir. Olağanüstü hâl KHK'larının Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenebilmesi için bu yöndeki bir anayasal yetkinin açıkça tanınması gerekir. Anayasa'nın 148. maddesinin lafzı, Anayasa koyucunun amacı ve ilgili yasama belgeleri göz önünde bulundurulduğunda, olağanüstü dönem KHK'larının herhangi bir ad altında yargısal denetime tabi tutulamayacağı açıktır. Anılan hükme rağmen yapılacak yargısal denetim, Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğünü düzenleyen Anayasa'nın 11. maddesiyle ve hiçbir kimse veya organın kaynağını Anayasa'dan almayan bir Devlet yetkisi kullanamayacağına ilişkin Anayasa'nın 6. maddesiyle bağdaşmaz." gerekçesiyle, 1991'den beri benimsediği görüşünden farklı olarak, yetkisizlikten reddine oybirliğiyle karar vermiştir. AYM, E.2016/166, K.2016/159, K.T.12.10.2016.

Mahkeme, 2016/159 Karar sayılı karardan itibaren önüne gelen olağanüstü Kanun Hükümünde Kararnamelerle ilgili bu tutumunu sürdürmüştür. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.462 ve dn.232.

Olağanüstü Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri bakımından AYM'nin tutumunun ne olacağını şimdiden söylemek mümkün olmamakla beraber, ya 1991'deki ya da 2016'daki kararlarına göre hareket edeceği görülmektedir. Ancak, 1982 Anayasası'nın Danışma Meclisi'ndeki kabul edilen halinde md.129'un madde gerekçesinde, olağanüstü kanun hükümünde kararnamelerin yalnızca yasama organının siyasi denetimine açık olduğu belirtilmiştir. *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.720 ve 732.

²³¹ Buna göre, tabii afet ve tehlikeli salgın hastalık nedeniyle olağanüstü halde para yükümlülüğü kamu kaynakları yetmediği takdirde olağanüstü hal bölgesindeki kredi kuruluşlarına (2935 sa. Kanun md.6/f.2), mal yükümlülüğü bölgedeki kamu kurumları yetmediği takdirde gerçek kişiler ile özel tüzel kişiler hakkında bölgeye en yakın bölgelere (2935 sa. Kanun md.7), çalışma yükümlülüğü de bölgedeki 18-60 yaş arası tüm vatandaşlara (2935 sa. Kanun md.8/f.1-2) getirileceği düzenlenmiştir. Ağır ekonomik bunalım halindeyse, ekonominin düzenlenmesi ve iyileştirilmesi için mal, sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendiren, vergi, para, kredi, kira, ücret ve fiyat politikalarını belirleyen ve çalışmayla ilgili her türlü tedbir ve yükümlülükleri belirleyen Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri çıkarılabileceği düzenlenmiştir (2935 sa. Kanun md.10/f.1).

yer almasa da Cumhurbaşkanı, Anayasa md.116/f.6 ve 2935 sayılı Kanun md.4'e göre olağanüstü halin gereklilikleri doğrultusunda vergilendirmeye ilgili kanun hükmünde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarabilir.²³²

2.2.3.5. Vergilendirme Yetkisine İlişkin Diğer Anayasa Hükümleri

Yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisine bakıldığında, 1924 Anayasası'ndan beri benimsenen kanunla bağlı yetki ilkesi Anayasa md.127/f.2'de de kabul edilmiştir. 1984'te Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu ile mahalli idarelerin bu kapsamdaki yetkileri kaldırılmıştır.²³³ 2004'te 5216 sayılı Kanun ile 2005'te 5393 sayılı Kanun'un kabulüyle, büyükşehir ve ilçe belediyelerinin yetki alanları düzenlenmiş, bu kapsamda BGK'da da değişikliklere gidilmiştir.²³⁴ Belediye meclislerin halen yürürlükte olan ve oran artırma anlamındaki yetkisi, 4109 sayılı Kanun md.4'te yer alır.²³⁵ Belediyelere kanunla düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmesi konusunda Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası döneminde vergilemede kanunilik, yasama yetkisinin devredilmezliği ve idarenin kanunla bağlı yetki sahibi olması ilkelerine göre ele alıp değerlendirmiş ve bu ilkeleri ihlal eden kanun hükümlerini iptal etmiştir.²³⁶ Mahkeme bu tutumunu K.2011/175 sayılı kararında da sürdürerek, belediye meclislerinin maktu tarifede kanuni alt ve üst sınırlar içinde mahallin yetki alanındaki sosyal ve ekonomik farklılıkları

²³² Akçaoğlu ve Canyaş, bu görüşü desteklemelerinin yanı sıra, Cumhurbaşkanı'na Anayasa md.73/f.4'e binaen kanunla verilebilecek yetkilerin Cumhurbaşkanı kararnameleriyle kullanılabileceği görüşündedir. AKÇAOĞLU, CANYAŞ, 2019, s.122-123.

Gözler'e göre olağanüstü halde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin konu bakımından sınırları, Anayasa md.119/f.6'daki gereklilik koşulunun yanı sıra, Anayasa md.15/f.1'de olağanüstü yönetim usullerinin ilan edilmesi halinde temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurulması için öngörülen koşulları da içermelidir. Hayatın olağan akışının sürdürülemediği bu dönemde alınacak kararlar bir şekilde temel hak ve özgürlükleri sınırlayacak veya durduracaktır. Bu kararların, ölçülülük ilkesine göre elverişli, gerekli ve orantılı olması, alınan kararı hukuka uygun kılar. Bir diğer koşul, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükleri ihlal etmemektir. Bir başka koşul, Anayasa md.15/f.2'de sayılan ve her halde dokunulmaz alanda yer alan, maddede sayılı hak ve özgürlükleri koruma ve saygı gösterme zorunluluğudur. GÖZLER, 2018, s.912.

²³³ 3074 sa. Kanun, ÖTVK ile yürürlükten kaldırılmıştır.

²³⁴ Konuya ilişkin düzenlemeler, BGK md.96/A ile 10.07.2004 t. ve 5216 sa. Kanun md.23'te f.1/c ve f. bentleri ile f.2'de yer almaktadır. 2464 sa. Kanun md.96/A, kanunda alt ve üst sınırlarıyla yer alan vergilerin tarifelerini belediye gruplarına göre Cumhurbaşkanı belirler.

²³⁵ Maddeye göre, *"Bu yardım karşılığı olarak şehir ve kasabalarda belediye meclisleri: a) Belediye Vergi ve Resimleri Kanununun 1, 2, 18 ve 41 inci maddelerinde yazılı hisse, keşif ve inşaa masrafları hariç olmak üzere, mezkür kanuna müsteniden alınmakta olan resimlere %50 ye kadar; zam yapmaya mezdurur."* Anayasa md.73/f.4'e göre resimlerin oranlarının kanuni aşağı ve yukarı sınırlar içinde değiştirilmesi yetkisi TBMM dışında yalnızca Cumhurbaşkanı'na tanınmıştır. İlgili düzenlemenin gözden geçirilerek Anayasa'ya uygun hale getirilmesi gerekir.

²³⁶ AYM, E.1970/29, K.1970/48, 22.12.1970.

gözeterek değişiklik yapma yetkisini iptal etmiştir.²³⁷ Kararın gerekçesinde, Anayasa md.73 uyarınca vergi koyma yetkisinin TBMM'ye ait olduğu, 1971 Anayasa değişikliğinden sonra kanuni sınırlar içinde yalnızca Bakanlar Kurulu'na (günümüzde Cumhurbaşkanı'na) sınırlı düzenleme yapma yetkisi tanındığı, belediyelere ise Anayasa'da böyle bir yetki tanınmadığı belirtilmiştir.²³⁸ Belediye gelirleri bakımından Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilen düzenlemeyi aşan bir yetki köyler bakımından halen yürürlüktedir. Köy idarelerinin yürürlükteki vergilendirme yetkisi, 442 sayılı Kanun md.16/f.2'de ve Ek madde 1-5 arasında yer alan salma şeklindedir. Salma hakkında Anayasa Mahkemesi'nin K.1965/1 sayılı kararının aksine bir içtihadının olmaması, üstelik yürütmenin sınırlı değişiklik yapma yetkisinin 1971'den 2018'e yalnızca Bakanlar Kurulu'na, 2018'den günümüze yalnızca Cumhurbaşkanı'na tanınması, salma uygulamasını Anayasa'ya uygun hale getirmemektedir.²³⁹ Anayasa md.127/f.6 uyarınca, mahalli idarelere görevleriyle orantılı gelir kaynağı sağlamak amacıyla kanuni düzenleme yapmak, TBMM'nin anayasal görevlerinden biridir. TBMM, bu yetkisini kullanırken Anayasa md.73'teki anayasal vergilendirme ilkelerinin yanı sıra md.161'deki yıllık kanuni bütçe, md.7'deki yasama yetkisinin devredilmezliği ve md.123'teki kanuni idare ilkelerine uyarak hareket etmelidir. Türk vergi hukukunda mahalli idarelerin vergilendirme yetkisi, sınırlı mali özerklik olarak nitelenen, yerellikleri öne çıkan emlak vergileri, çevre temizlik vergisi, işgal harcı, bina inşaat harcı gibi mali yükümlülükler bakımından ilgili kanunları çerçevesinde tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerinden oluşur.²⁴⁰ Kanuni sınırlar içinde muaflık, istisna, indirim ve oranlarla ilgili düzenleme yetkisi ise Anayasa md.73/f.4 uyarınca yalnızca Cumhurbaşkanı'na tanındığı için mahalli idarelere bu konularda bir yetki tanınmamalıdır. Bu yetkinin mahalli idarelere tanınması istenirse Anayasa md.73'te değişik yapılması gerekir.

²³⁷ AYM, E.2010/62, K.2011/175, K.T.29.12.2011.

²³⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker'in belirttiği üzere belediye meclislerine yasayla tanınan düzenleme yetkisi, sınırlı mali özerklik ilkesi çerçevesinde demokratik ilkelere uygun, ancak Anayasa'da açıkça yer almadığı sürece kanunlarla düzenlenemeyen bir yetkidir. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.44-45.

²³⁹ ERCAN, Erdem, *Geçmişten Günümüze Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik (Anayasal ve Yasal Boyutuyla)*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s.205.

²⁴⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.44.

Vergilendirme yetkisinin uluslararası boyutuna bakıldığında, Anayasa’da uluslararası vergi anlaşmalarıyla ilgili özel bir hüküm yer almadığı için, usulüne göre yürürlüğe konulan bu anlaşmalar Anayasa md.90/f.5 uyarınca kanun hükmündedir. Anayasa Mahkemesi’nde norm denetimine kapalıdır.²⁴¹ Anlaşmalar, çifte vergilendirmeyi önlemek ve zararlı vergi rekabeti, vergi kaçakçılığı gibi vergilendirme ile ilgili uluslararası boyutu olan sorunlara çözüm getirmek amacıyla kanun yaparak tek taraflı çözüm getirebileceği gibi, iki ya da çok taraflı bir anlaşmayı imzalayarak taahhüt altına girebilir. Türk vergi hukuku bakımından uluslararası anlaşmanın iç hukukta hüküm ve sonuç doğurabilmesi için uygun bulma kanunuyla onaylanması gerekir.²⁴²

Anayasa’nın “*Genel Esaslar*” kısmındaki hükümlerle vergilendirme yetkisi arasındaki ilişkiye bakıldığında, “*Cumhuriyetin nitelikleri*” ile ilişkisine bakıldığında, anayasal vergilendirme ilkeleri ve vergilendirme yetkisinin anayasal hükümleri ile aralarında sıkı bağların olduğu anlaşılmaktadır. Vergi kolaylıkları özelinde değerlendirildiğinde, bu kolaylıkların kanunla düzenlenmesi ve bu kanunların adil ve demokratik seçimlerle belirli süreli göreve gelen meclis tarafından yapılması gerekir.²⁴³ Günümüz Türk hukukunda demokratik devlet ilkesi, yasamanın vergilendirme tekeli günümüzde saf bir biçimde kabul etmemektedir. Ekonomik hayatın küresel bir pazara dönüşmesi sonucu, bu pazardaki gelişmelere karşı yasama sürecine göre daha hızlı karar alınması gerekliliği nedeniyle Cumhurbaşkanı’na kanunlarla sınırları belirlenmiş şekilde vergi kolaylıklarına ilişkin değişiklik yapma, olağanüstü yönetime geçildiğinde bu halin gerekli kıldığı (vergi kolaylıkları dahil) her konuda kanun hükmünde olağanüstü kararnamelerle düzenleme ve ülke ekonomisinin menfaatleri doğrultusunda dış ticaret işlemleri ile ilgili “*ek mali yükümlülük*” düzenleme kapsamında vergi kolaylıklarına ilişkin kanuni sınırlar içinde karar verme yetkileri kabul edilmiştir.²⁴⁴ Doğrudan din temelli bir kaynağa ya da kurala dayanılarak vergi kolaylığı getirilmemesi, inanç ve ibadet özgürlüğünü koruyan şekilde ibadethanelere vergi kolaylıkları sağlanması da laik

²⁴¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.16-17. GÜNEŞ, 2011, s.213. ÇAĞAN, 1982, s.222-223.

²⁴² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.70.

²⁴³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.40-41. ÇAĞAN, 1982, s.100-101.

²⁴⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.42-43.

devlet ilkesine uygun vergilendirme yetkisinin kullanılmasının gereklilikleridir.²⁴⁵ Mali güç ölçütünü yerine getirme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmasını sağlama, gelir ve servetin dağılımındaki adaletsizlikler karşısında mülkiyet hakkını ihlal etmeyen şekilde dengeleme gerekçeleriyle vergi kolaylıklarının getirilmesi ise sosyal devlet ilkesinden kaynaklanır. Ancak bu noktada Anayasa md.166 uyarınca planlı kalkınma hedefleri doğrultusunda yatırım ve ihracatı teşvik etmek için vergi kolaylıkları uygulanırken sosyal adaleti ve mali güce göre vergilendirmeyi ihlal etmeyen düzenlemeler yapılması gerekliliği de sosyal devlet olmanın bir sonucudur.²⁴⁶ Vergi idaresinin işlemlerinin kanunlara dayalı ve uygun olması, vergi kolaylıklarının ilgili mükellef gruplarındaki herkes için uygulanması, vergilemede eşitlik ilkesinden ayrılma pahasına ekonomik, sosyal veya başkaca nedenlerle Anayasa'daki bir başka hükme dayanılarak vergi kolaylıklarının getirilmesi, bir temel hak veya özgürlüğü güçlendirmek için vergi kolaylıklarının araç olarak kullanılması, hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine uygun olarak vergi kolaylıklarının düzenlenmesi, vergi kolaylığına ilişkin kanun hükmüne rağmen gerçekleştirilen idari işlem ve eylemlere karşı idari ve yargısal başvuru yollarının açık olması, vergi kolaylıklarına ilişkin kanunların ve olağanüstü kararnameler haricindeki düzenleyici işlemlerin yargı denetimine taşınmaya açık olması, mülkiyet hakkı başta olmak üzere vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan hak ihlalleri karşısında ulusal ve uluslararası insan hakları yargı organlarına başvuru yollarının açık olması da hukuk devleti ilkesinin vergi kolaylıkları bakımından uygulanmasının sonuçlarıdır.²⁴⁷

Hukuk devleti olmanın bir sonucu da Anayasa'dan kaynaklanan vergilendirme yetkisinin kullanımının birtakım temel hak ve özgürlüklerle ilgili faaliyetleri özendirmesi ya da caydırmasıdır. Vergi kolaylıkları bakımından özendirme öne çıktığı bu tür bir yönlendirmede, fazlasıyla ödüllendirme anlamına gelecek düzenleme yapmaktan kaçınılmalıdır.²⁴⁸ Vergi kolaylıkları sağlama yetkisiyle kuvvetli bir bağ sahibi olan, özendirmeden etkilenebilecek temel hakların başında Anayasa md.35'te yer

²⁴⁵ Bu kapsamda, gayrimüslimlerden cizye ve haraç toplanmasına son verilmesi ve Türkiye'deki herkesin din veya inanç ayrımı olmaksızın vergi mükellefi kabul edilmesi, vergilendirme yetkisi kullanılırken laik devlet ilkesine uygun hareket edildiğini gösteren örnekler arasında yer alır.

²⁴⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.64-65. ÇAĞAN, 1982, s.190-191.

²⁴⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.45. ÇAĞAN, 1982, s.144-145.

²⁴⁸ GÖKER, 2011, s.97-98.

alan mülkiyet hakkı yer alır. Vergilendirme ile ilgili herhangi bir yetki kullanımı mülkiyet hakkıyla doğrudan bağlantılı ve bu hakkı sınırlayıcıdır. Vergi kolaylıkları bakımından bu ilişki düşünüldüğünde, her bir kolaylığın mülkiyet hakkıyla bağlantısı kurulabilir olduğu kabul edilmektedir. İster sadece mülkiyet hakkı, isterse mülkiyetin yanı sıra başka bir hakkın sınırlandırılmasına giderken, hem o hakkın özel sınırlama nedenlerine hem de Anayasa md.13'teki sınırlamanın sınırları denilen genel kriterlere göre hareket edilmelidir. Mülkiyet hakkı bakımından Anayasa md.35/f.2'ye göre kamu yararı amacıyla kanunla düzenlenmeyen ya da sınırlamanın sınırlarını ihlal eden biçimde düzenlenen bir vergi kolaylığı düzenlemesi görevli mahkemelerce iptal edilmelidir.²⁴⁹

2.3. DİĞER ÜLKELERDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN GELİŞİMİ

Modern devletlerin kabul ettiği ilkeler çerçevesinde vergilendirme yetkisinin düzenlenmesi ilk defa İngiltere'de gerçekleşmiştir. Vergilendirmeye ilgili bu ilkelerin anayasal metinlerde yer alması ise ilk defa Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Fransa'da kabul edilmiştir. Bu üç devletteki gelişmeler, demokratik devletlerin anayasacılık hareketlerine ve vergilendirme yetkilerini düzenlemelerine öncü ve örnek olmuştur. Almanya'da vergilendirme yetkisinin gelişiminin Türkiye açısından önemi, Türk vergi hukukunun Alman vergi hukuku model alınarak düzenlenmiş olmasıdır. Bu nedenlerle yalnızca bu dört ülkedeki vergilendirme yetkisi ele alınacaktır.

2.3.1. İngiltere'de Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme, devletlerin ortaya çıkışına paralel bir tarihi geçmişe sahiptir. Ancak bu yetkinin bir boyutunu hesap sorulabilir hükümetin oluşturduğu başarılı örnekler tarih sahnesine yakın zamanlarda çıkmıştır. Bu bakımdan İngiltere, hesap sorulabilir hükümetin yüzyıllardır başarıyla sürdürüldüğü, hukukun üstünlüğünün içselleştirildiği bir devlet olarak öncü ve örnek olmuştur. İngiltere de birçok Avrupa devleti gibi kabilelerden feodal topluma, oradan da modern devlete evrilmiştir.²⁵⁰ Bu evrilmede

²⁴⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.51-52.

²⁵⁰ FUKUYAMA, Francis, *Siyasi Düzenin Kökenleri*, Profil Yayıncılık, İstanbul, 2016, s.381.

İngiltere'nin Fransa'yla arasındaki savaşın fonlanması konusunda krala karşı tepkiler dönüm noktalarını oluşturur.

İngiltere'de vergilendirme yetkisinin gelişimi, 1215'te ilan edilen Magna Carta'ya kadar dayandırılır. Ferman niteliğindeki 1215'te Magna Carta Libertatum'un ilanı ile kanunlar ve geleneklerin tartışılması gerçekleşmiş ve kralın keyfiyetle karar alamayacağı fikri hayata geçmiştir.²⁵¹ Fermanın 12. maddesi ile kralın doğrudan vergi koyabileceği haller “*kendini esaretten kurtarmak, oğluna asalet ünvanı vermek, bir defaya mahsus olmak üzere büyük kızını evlendirmek*” şeklinde sıralanmış ve “*makul bir yardım (vergi) alınabileceği*” koşuluna bağlanmış, diğer konularda vergilendirmenin ise fermanın çıkarılmasında rol oynayanlardan oluşan bir meclis ile beraber yapılacağı düzenlenmiştir. Teşkil edecek meclis, din adamları ile büyük baronların çağırıldığı *Magnum Concilium* adlı bir toplantı ile karar alınması şeklindedir.²⁵² Bu yapı, zaman içerisinde bir Parlamento'ya dönüşmüştür.²⁵³ Din adamları, zaman içinde bu yapıdan ayrılmayı seçmiştir.²⁵⁴ Parlamento da seçkinlerin yer aldığı Lordlar Kamarası ile diğer temsilci olabilenlerin bulunduğu Avam Kamarası'ndan meydana gelen ikili bir yapıya kavuşmuştur.²⁵⁵ İlk ve son söz ise halen krala aitti. Diğer aktörler, kendilerine lütfedilen alanda yetkilerini sınırlı biçimde kullanıyordu.²⁵⁶

Magna Carta'nın kabulü, soyluların ve din adamlarının diğer toplumsal kesimler karşısında vergilendirmede ayrıcalık sahibi olmasının önüne geçmemiştir. Vergilerin halkın temsilcileri olmadan kabulü ve vergi kolaylıklarının toplumsal sınıflara göre ayrımcılığa neden olacak biçimde uygulanması, irili ufaklı isyanlara rağmen Avrupa genelinde 17. yüzyıla kadar sürmüştür.²⁵⁷ Kırılmanın devamı olarak kabul edilen

²⁵¹ BURG, 2004, s.85. AKIN, 1987, s.280. ÇAĞAN, 1982, s.15-16.

²⁵² MAITLAND, Frederic William, *The Constitutional History of England*, Cambridge University Press, 1961, s.181.

²⁵³ MAITLAND, 1961, s.166.

²⁵⁴ MAITLAND, 1961, s.166.

²⁵⁵ MAITLAND, 1961, s.166-167 ve 172-173.

²⁵⁶ MAITLAND, 1961, s.179-180.

²⁵⁷ Magna Carta'nın öncesinde de sonrasında da İngiltere'nin yanı sıra coğrafi keşifler öncesinde bilinen dünya da denilen Avrupa, Asya ve Mısır topraklarında vergiye karşı tepkiler birden çok kez isyana dönüşmüştür. Krala karşı tepkilerin temelinde çoğunlukla savaşın finansmanına yönelik vergi toplanmasının, imtiyaz sahiplerinin daha fazla ayrıcalık istemesinin veya soylulara tanınan vergi kolaylıkları karşısında halkın vergi yükünün katlanılmaz noktaya gelmesinin yer aldığı görülmektedir. FUKUYAMA, 2016, s.390-391.

gelişmeler 17. yüzyıldan itibaren gerçekleşmiştir. Kralın savaş ve dış ticarete ilişkin yetkilerini kullanarak vergi salmaya ilişkin sınırları zorlaması, 7 Haziran 1628’de parlamento tarafından deklare edilen Petition of Rights (Haklar Dilekçesi) ile devam etmiş; ancak akabinde gerçekleşen iç savaş ve kralın devrilmesi ile sonuçlanmıştır. 1649’da başlayan Cromwell iktidarında da iç savaş ve sıkıntılar devam etmiş, 1660’ta devrilen kralın oğlunun parlamento tarafından tahta çıkarılması sonrası parlamento ile çekişmelerin devam ettiği monarşiye geri dönmüştür.²⁵⁸ 16 Aralık 1689’da onaylanan Bill of Rights (Haklar Beyannamesi, Haklar Demeci) ile kanunsuz vergi alınamayacağı karara bağlanmıştır. Parlamento vergi toplama yetkisini yıllık olarak hükümete vermiştir, hükümetten de parlamentoya alınan vergilere ve yapılan harcamalara ilişkin parlamentoya ayrıntılı ve yıllık rapor sunmasını istemiştir.²⁵⁹ Böylece günümüz anlamıyla bütçe ve kesinhesap kanunu uygulaması doğmuştur.

İngiltere’de vergilendirme yetkisi 1689’dan beri Parlamento’ya aittir.²⁶⁰ Kralın parlamentoya vergi önerme imkanı ise 1713’te tanınmıştır.²⁶¹ Kralın vergilendirme yetkisinin tümüyle parlamentoya geçişi ve halkın bütçe hakkının parlamento eliyle kullanması ise 1760’ta Kral III. George’un tahta çıkmasından sonra hükümdar ailesinin gelir ve giderlerini gösteren “*Civil List*” adı verilen bir tür bütçe cetveliyle yapılan sınırlandırmayla kısmen, 1830’da IV. William’ın tahta çıkışıyla bu cetvele ilişkin sivil hükümetin krala karşı sorumluluğu kaldırılarak tamamen gerçekleşmiştir.²⁶²

Günümüzde vergilendirmenin devlet başkanının tekelinden alındığı ilk ülke olarak bilinen Birleşik Krallık’ta parlamenter sistem uygulanmaktadır. Yasama yetkisi çift başlı parlamentodadır. Yürütme fonksiyonunu ise Başbakan’ın başında olduğu Bakanlar

²⁵⁸ FUKUYAMA, 2016, s.393.

²⁵⁹ FUKUYAMA, 2016, s.395-397. GÖZLER, Kemal, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan – Cilt I*, AÜHF Yayınları, Ankara, 2009, ss.365-374, s.371-372.

²⁶⁰ Bu yetki, önce Avam Kamarası denilen millet meclisine ve Lordlar Kamarası denilen seçkinler meclisine aitti. Ancak, iki kamaraya arasındaki uyumsuzluklar, 1911’de Parliament Act ile Lordlar Kamarası’nın yetkilerinin bu kamarayı by-pass etmek pahasına sınırlandırılmasıyla sonuçlanmıştır. DOUGLAS, Roy, *Taxation in Britain since 1660*, Macmillan Press Ltd, London, 1999, s.115.

²⁶¹ AKIN, 1987, s.284-285. ÇAĞAN, 1982, s.17-20.

²⁶² EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, *Kamu Bütçesi*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2015, s.25. REITAN, E.A., “The Civil List in Eighteenth-Century British Politics: Parliamentary Supremacy versus the Independence of the Crown”, *The Historical Journal*, 9(3), 1966, ss. 318-337, s.323-324, <https://www.jstor.org/stable/2637984> (15.11.2022).

Kurulu ile devlet başkanlığı makamını temsil eden Kraliçe yerine getirir. Bakanlar Kurulu, yasamanın seçimle göreve gelen Avam Kamarası'nın içinden çıkar ve burada hesap verir.²⁶³ Vergi koyma, değiştirme ve kaldırmaya ilişkin birincil kuralı koyma ve kaldırma yetkisi parlamentodadır. Bu yetkinin başkaca bir organ tarafından kullanılması mümkün değildir. Ancak, bu birincil kurala bağlı bir ikincil kural koyma yetkisi bakanlıklarda ve yerel otoritelere verilebilmektedir. İkincil kuralın birincil kuralı ihlal eden ya da birincil kuralın önüne geçen nitelikte olması halinde, bu ikincil kural yargı denetimine açıktır. Eğer parlamentonun vergi koyma ve kaldırma yetkisi, parlamento içinde bir kanada veya parlamento dışında bir güce devreden bir norm kabul edilmişse ya da bir organ parlamentonun yetkisini ihlal eden nitelikte doğrudan bir karar almışsa bunlar da yargı denetimine tabidir. Hangi vergilerin toplanacağı, bunların oranları ve vergi kolaylıkları yıllık bütçe kanununda gösterilir.²⁶⁴ Buna göre, Hazine Bakanlığı'nın önerisi üzerine yıllık Bütçe Kanunu'nda yeniden düzenlenen vergi oranlarının veya kanunda yürütmeye yetki verilen konularda çıkarılan idari düzenlemelerin Avam Kamarası'nca ele alınması ve yeniden düzenlenmesi mümkündür.²⁶⁵

2.3.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergilendirme Yetkisi

İngiltere'deki anayasacılık hareketleri, ana toprakların yanı sıra kolonileri de etkilemiştir. Dış ticaret, diplomasi, savunma gibi günümüz federal devletlerin ülke başkentinden karara bağlanan konularda İngiltere tek yetkiliydi. Koloni içi vergilendirmelerin de aralarında olduğu diğer konularda İngiltere'nin doğrudan yetkisi korunmakla birlikte, kolonilerin yönetimlerine yerel konularda sınırlı düzenleme yetkisi tanınmıştı. Ancak İngiltere'nin on sekizinci yüzyılın ikinci yarısından itibaren koloniler

²⁶³ CAROLL, Alex, *Constitutional and Administrative Law*, Pearson Education Limited, Harlow, 2017, s.42,106, 280.

²⁶⁴ CAROLL, 2017, s.111-112.

²⁶⁵ CAROLL, 2017, s.191-192.

Bu konuda 2007 tarihli Gelir Vergisi Kanunu'nda 21(5), 311, 570B(1) maddeleri başta olmak üzere birçok alanda Hazine Bakanlığı'na değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Ancak aynı kanunun 570B(2)'deki düzenlemesinde olduğu gibi Avam Kamarası'nın bazı idari düzenlemeleri ele alma ve değişiklik yapma yetkisi de kanunda düzenlenmiştir. *Income Tax Act 2007 Chapter 3*, The Official Home of UK Legislation.

Benzer şekilde, 1994 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu için de geçerlidir. Kanunun 2(2)'deki hükmünde Hazine Bakanlığı'na yüzde 25'i aşmayacak ama yüzde 20'nin altına inmeyecek şekilde oranda bir yıllığına değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. *Value Added Tax Act 1994 Chapter 23*, The Official Home of UK Legislation.

üzerindeki vergilendirme yetkisini ağır bir biçimde kullanması, kolonilerin birleşerek karşı harekete girişmesine ve Amerika Birleşik Devletleri'nin kurulmasına giden yolu açmıştır.²⁶⁶

On sekizinci yüzyılın ikinci yarısında İngiltere, Parlamento'da resmi temsilcileri olmayan koloniler üzerinde sınırsız yasama yetkisine sahip olduğunu ileri sürmüştür. Koloniler ise temsilsiz vergi olmaz ilkesi uyarınca kolonilerin vergilerinin yerel otoriteler tarafından konulabileceğini ileri sürmüştür.²⁶⁷ İngiltere'deki Parlamento'nun 1764'te Şeker Kanunu (*Sugar Act*) ve 1765'te Pul Kanunu (*Stamp Act*) kanunlarına karşı isyan eden koloniler²⁶⁸, 1773'te Çay Kanunu (*Tea Act*) kanunuyla düzenlenen vergiye tepki olarak Boston Çay Partisi (*Boston Tea Party*) protestosu gerçekleştirmiştir.²⁶⁹ Temelinde "Temsilsiz vergi olmaz" anlayışı olan bu isyanların sonunda 4 Temmuz 1776'da Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi (*Declaration of Independence*) ilan edilmiştir. 1776 Bildirgesi'nde vergilendirme yetkisinin rıza alınmadan kullanılması zulüm olarak nitelendirilmiş, vergilendirme yetkisi ve bütçe hakkının kullanımına her bir eyaletin bağımsız olarak sahip olduğu beyan edilmiştir. 1777'de toplanan bir kongreyle konfederasyon maddeleri düzenlenmiş, 1881'de de bu maddeler kabul edilmiştir. Metne göre, üye devletler kendi sınırları içinde vergilendirme yetkisine sahiptir, Kongre'ye de vergi anlaşması yapma konusunda sınırlı bir yetki tanınmıştır. Ancak bağımsızlık savaşının fonlanmasında çıkan sorunlar ve eyaletler arası

²⁶⁶ 1763'te Virginia Temsilciler Meclisi'nin koyduğu bir verginin İngiltere Kralı tarafından veto edilmesi, İngiliz Parlamentosu'nun çıkardığı 1764'te Şeker Kanunu, 1765'te Pul Kanunu ile kolonilere dış ticaret dışındaki konularda vergi getirmesi kolonilerin tepkisini toplamıştır. 1765'te önce Virginia Temsilciler Meclisi'nce, daha sonra diğer dokuz sömürge'nin temsilcilerinin katıldığı Pul Kanunu Kongresi'yle kabul edilen Virginia Pul Kanunu kararları, İngiliz parlamentosuna geri adım attırmıştır. 1766'da Pul Kanunu kaldırılmış; ancak 1766'da Açıklayıcı Kanun (*Declaratory Act*) kabul edilerek İngiliz Parlamentosu'nun sömürgeler üzerinde İngiltere'deki gibi vergilendirme yetkisine sahip olduğu kabul edilmiştir. 1767'de dönemin Maliye Bakanı'nın adını taşıyan Townsend Acts ile çay, şeker gibi temel maddelere ilişkin kolonilerdeki birtakım mali yükümlülükler artırılmış ve 1772'de bunlar yürürlüğe konmuştur. ÇAĞAN, 1982, s.21-22. <https://committees.parliament.uk/committee/326/petitions-committee/news/99262/the-stamp-act-of-1765-and-the-petition-of-the-british-colonies-in-north-america/> (17.04.2022).

²⁶⁷ Koloniler, vergilendirme yetkisinin kendilerine ait olduğu konusunda direnerek, İngiltere'nin kanuna dayanan yönetim anlayışını hem İngiltere hem de kendi yerel otoriteleri karşısında benimsediklerini göstermişlerdir. Bu direnç, kısa sürede Amerika Birleşik Devletleri'ni önce konfederasyon, daha sonra da federasyon çatısı altında toplayan bağımsız bir devleti meydana getirmiştir. JOHNSON, Richard R., "Parliamentary Egotisms: The Clash of Legislatures in the Making of the American Revolution", *The Journal of American History*, 74(2), 1987, ss. 338-362, s.343-345, <https://www.jstor.org/stable/1900026> (16.04.2022).

²⁶⁸ BUR, 2004, s.249-250. ÇAĞAN, 1982, s.22.

²⁶⁹ BUR, 2004, s.252, 270-273. ÇAĞAN, 1982, s.22-23.

ticaretin uyumsuz vergilendirilmesi gibi nedenlerle bu dönem kısa sürmüştür.²⁷⁰ Konfederasyon dönemi, 1787’de Anayasa metninin imzaya açılması ve federasyona geçişle sona ermiştir.²⁷¹ Federal yönetim, eyaletler üzerinde konfederasyon dönemindeki sorunları bertaraf edecek önemli yetkilere sahipti.²⁷²

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergilendirme yetkisine ilişkin temel norm Anayasa’dır. Amerika Birleşik Devletleri Anayasası md.1/f.8’e göre yasama organı olan Kongre’nin vergilendirme yetkisinin kapsamında vergi, harç, gümrük ve dolaylı vergileri belirlemek ve toplamak, Amerika Birleşik Devletleri’nin tüm eyaletlerinde aynı gümrük vergileri ve dolaylı vergilerin uygulanmasını sağlamak yer alır. Amerika Birleşik Devletleri Anayasası’nda 1913’te yapılan On Altıncı Değişiklik, Kongre’ye eyaletler arasında paylaştırmadan ve herhangi bir nüfus veya istatistiksel sayıma bakmadan gelir vergisi koyma ve toplama yetkisi tanımıştır. Bu değişikliğin temelinde, Federal Yüksek Mahkeme’nin 1895’teki *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.* Kararı etkili olmuştur.²⁷³ Bu değişikliğin önemi, Kongre’ye tanınan federal düzeyde gelir vergisi koyma yetkisinin vergi kolaylıkları getirmeyi de içermesidir.²⁷⁴

Amerika Birleşik Devletleri Anayasası md.2/f.1’e göre yürütmenin başı olan Başkan, md.2/f.3’e göre kanunların uyulmasını gözetmekle yükümlüdür. Kongre’nin vergilendirmeye ilişkin Başkan’a kural olarak yetki devri söz konusu değildir.²⁷⁵ Bu durum, Amerika Birleşik Devletleri’ndeki başkanlık sisteminin ve sert kuvvetler

²⁷⁰ KAPLAN, Diane S., *An Introduction to the American Legal System, Government and Constitution*, Wolters Kluwer, New York, 2015, s.20.

²⁷¹ BURG, 2004, s.273. AKIN, 1987, s.288-289. ÇAĞAN, 1982, s.23-24.

²⁷² KAPLAN, 2015, s.21-22.

²⁷³ Yüksek Mahkeme, dava konusu verginin bir doğrudan vergi olduğu ve Anayasa gereği md.1/f.9 uyarınca sayımla orantılı olmayan doğrudan vergi alınamayacağı kuralına aykırı olması ve verginin eyaletler arasında nüfus bazında dağıtılmaması nedeniyle verginin uygulanamayacağına karar vermiştir. ROMERO, Francine Sanders, “William Howard Taft”, *The Presidents and the Constitution: a living history*, Ken Gormley (ed.), New York University Press, New York, 2016, ss.343-353, s.347-348. *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U.S. 429 (1895).

²⁷⁴ Nitekim 1937’de *Sonzinsky v. United States* kararında Yüksek Mahkeme, yargı organlarının Kongre’nin yetkilerini kullanma nedenini araştırmayacağını; ancak, Kongre’nin vergi görünümünde Federal Anayasa’nın vermediği bir yetki kullanma girişimine müsaade edilemeyeceğini belirtmiştir. CHEMERINSKY, Erwin, *Constitutional Law: Principles and Policies*, Wolters Kluwer, New York, 2015, s.413. *Sonzinsky v. United States*, 300 U.S. 506 (1937).

²⁷⁵ HEMEL, Daniel J., “The President’s Power to Tax”, *Cornell Law Review*, V:102, I.3, March 2017, ss.633-719, s.650-651.

ayrılığının bir sonucudur.²⁷⁶ Bunun tek istisnası, 1922 tarihli Gümrük Kanunu’yla getirilen, Başkan’ın Tarife Komisyonu’nun önerisiyle gümrük vergisi oran ve tarifelerini düzenleme yetkisidir. Burada amaç, değişen ekonomik koşullar karşısında Kongre’nin kanunla önceden belirlediği sınırlar içinde kongre sürecinden daha hızlı karar alınabilmesini sağlamaktır. Bu kanun hükmü, bir davayla Federal Yüksek Mahkeme’ye taşınmış, ancak Mahkeme ilgili düzenlemede hukuka aykırılık görmemiştir.²⁷⁷ Günümüzde bu yetkinin Başkan tarafından özellikle Çin Halk Cumhuriyeti ile “Ticaret Savaşı” olarak adlandırılan karşılıklı gümrük tarife kararlarında kullanıldığı görülmektedir.²⁷⁸

2.3.3. Fransa’da Vergilendirme Yetkisi

Fransa’da üçüncü sınıf olarak adlandırılan halkın hem kraliyet hem de senyörlerin ağır vergi yüklerine karşı isyanıyla sonuçlanacak bir dönem yaşanmıştır. İngiltere’de 13. Yüzyılda başlayan birtakım meclisler eliyle vergilendirme sürecinin yürütülmesi, Fransa’da 14. Yüzyılın başında kısmen ve belirli süreli de olsa gerçekleşmiştir. Fransa’da 1300’deki kralın evlilik yardımı talebine karşı isyan, soyluların önerisi üzerine kralın 1303’te Etats Generaux denilen genel meclisi topladığı ve bu meclisin krala yardım toplama izni verdiği bir dönemle başlamıştır. Soylular, din adamları ve halkın oluşturduğu üç farklı toplumsal tabakanın temsilcilerinden oluşan meclis, kralın yardım parası adı altında gelir toplamak için olurlarını aldı ve harcamalarının hesabını vereceği bir meclis işlevindeydi.²⁷⁹ Ancak Etats Generaux, yardımlar dışındaki konulara karışmadığından sürekli toplanmamıştır. Bu meclisin varlığına rağmen Fransa, vergilerle ilgili birçok isyana sahne olmuştur. Faaliyetlerini 1614’e kadar kesintili

²⁷⁶ Başkanlık sistemi, yürütme gücünün halk tarafından seçilen tek bir başkanda toplandığı ve başkanın yasama güvenoyuna dayanmadığı, sert güçler ayrılığına sahip bir sistemdir. Sistemin bir sonucu da her organın başka bir organa devredilemez ya da devredilmesi istisna olan güce sahip olmasıdır. ULUŞAHİN, Nur, *Anayasal Bir Tercih Olarak Başkanlık Sistemi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1999, s.30.

²⁷⁷ J. W. Hampton, Jr. & Co. v. United States, 276 U.S. 394 (1928).

²⁷⁸ “Trade war: US hits China with new wave of tariffs”, BBC News, 21.10.2019, <https://www.bbc.com/news/business-49505781> (15.11.2022). “Trump escalates trade war with more China tariffs”, BBC News, 02.08.2019 <https://www.bbc.com/news/business-49199559> , (15.11.2022).

²⁷⁹ BURG, 2004, s. 97-98.

olarak yürütmüş, ancak 1614'te kraliyetin mutlak monarşiye dönüşmesiyle 1789'a kadar bir daha toplanamamıştır.²⁸⁰

Vergiye karşı isyanlar 18. Yüzyılın sonuna kadar devam etmiş, ancak mutlak monarşiye tepki niteliğindeki asıl kırılma 1789 Fransız İhtilali'yle olmuştur. 1789 öncesinde aristokratlar ve din adamları sınıfına birçok vergi imtiyazı tanınmakta ve vergi yükü ağırlıklı olarak üçüncü sınıf kabul edilen halk kesimlerine bırakılmaktaydı. Aristokratlar ve din adamları ise sahip oldukları vergi imtiyazları sayesinde, vergi yükünü hiç üstlenmemekte veya yok denecek kadar az üstlenmekteydi.²⁸¹ Ancak üçüncü sınıf, 1789 İhtilali'yle egemenlik yetkisini kraldan alıp millete devretmiş ve başta vergilendirme olmak üzere düzenleme yapma yetkisini meclise bırakmıştır.²⁸² 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nde vergilendirmede genellik ve eşitlik (md.13) ile kanunilik ve temsile dayanma (md.14) ilkeleri kabul edilmiştir. Bu ilkeler, 1791 Anayasası'ndan itibaren Fransız anayasalarında yer almıştır.²⁸³

Yürürlükteki 1958 tarihli Beşinci Cumhuriyet'in Anayasası'nın md.34/f.1/b.4'e göre her türlü vergilerin matrah, oran ve tahsiline ilişkin genel hükümler kanunla düzenlenir. Anayasa'nın md.34/f.4'e ve md.47/f.1'e göre de bütçe kanunun da aralarında olduğu mali kanunlar²⁸⁴, organik kanun yapma usulleri çerçevesinde²⁸⁵ görüşülüp yürürlüğe

²⁸⁰ ÇAĞAN, 1982, s.24-25.

²⁸¹ BURG, 2004, s. 299-300.

²⁸² AĞAOĞULLARI, Mehmet Ali, *Ulus-Devlet ya da Halkın Egemenliği*, İmge Kitabevi Yayınları, 2010, s.237-239,

²⁸³ ÇAĞAN, 1982, s.25-26.

Hatta ilk anayasa olan 1791 Anayasası'nda seçmen olma şartları arasında vergi mükellefi olmak da sayılmıştır. Vergi mükellefi olmanın detayları da düşük bir miktar kriter olarak belirlenmiştir. AKIN, 1987, s.334.

²⁸⁴ Bu konuda Fransa Milli Meclisi'nin web sayfasındaki bilgilendirme notunda da bütçe kanununun her yıl için ayrıca çıkarılan bir kanun olduğu ve yine bütçeyle ilgili yıl içinde değişikliğin aynı usulle yapılabileceği belirtilmiştir. http://www2.assemblee-nationale.fr/langues/welcome-to-the-english-website-of-the-french-national-assembly#node_9511 , (15.11.2022).

²⁸⁵ Fransız hukukuna göre organik kanunlar, 1958 Anayasası'nın 46. Maddesindeki usule göre görüşülüp yürürlüğe konur. Organik kanunlar, Fransa Anayasası md.46'ya göre diğer kanunlardan farklı olarak şu usule sahiptir: Anayasa'da kanunların görüşülme ve kabul sürecindeki azami süreler sonuna kadar kullanılır. İvedi müzakere usulü uygulanacak olsa da ivedilikle ilgili azami süreler uyulmalıdır. Senato ile Millet Meclisi arasında uzlaşma olmadığı takdirde bu tür kanunlar Millet Meclisi üye tamsayısının salt çoğunluğuyla kabul edilmelidir. Senato'yla ilgili organik kanunlar için her iki meclis de birlikte toplanarak karar vermelidir. Anayasa Konseyi'nin Anayasa'ya uygunluk kararı çıkmadan organik kanunlar yürürlüğe giremez. https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/anglais/constiution_anglais_oct2009.pdf (15.11.2022).

konulur.²⁸⁶ Buna göre, vergilendirme yetkisi yasamanın tekelindedir. Kanun teklifi Anayasa md.39/f.1'e göre Başbakan veya parlamenteler tarafından verilebilir. Ancak, teklifin görüşülmesi süreci Anayasa md.39/f.2'ye göre mali kanunlar bakımından önce Millet Meclisi'nde başlar. Anayasa md.47/f.1'e göre organik kanun sınıfına giren mali kanunların yayımlanabilmesi için, anayasaya uygunluğunun Anayasa Konseyi tarafından Anayasa md.46/f.5'e göre açıklanması gerekir.

Fransa'da yürütmenin vergilendirme sürecindeki rolü iki şekildedir. Birincisi, Başbakan'ın vergi kanununu veya bütçeyi teklif etmesi ve parlamentodan çıkan bütçenin Hükümet tarafından uygulanmasıdır. İkinci rolü ise, Genel Vergi Kanunu²⁸⁷ ve Bütçe Kanunu'na uygun biçimde vergilendirmeye ilişkin idari işlemler yapmasıdır.²⁸⁸ İdari düzenlemeler, Fransız Danıştay'ında (*Conseil d'État*) dava konusu edilebilir. Fransa'da güçlü bir Cumhurbaşkanı'nın yanı sıra Parlamento'nun içinden çıkan Başbakan ve bakanların da yer aldığı bir hükümet sistemi vardır. Bu sistemin bir sonucu olarak hükümet, idari düzenleyici bir işlem olarak kanun hükmünde kararname (ordonans) çıkarma yetkisine sahiptir. Anayasa md.38/f.1'e göre, hükümet, kendi programını uygulamak amacıyla kanunların düzenleme alanına giren konularda kararname çıkarmak için Parlamento'dan sınırlı süreli izin alabilir. Bakanlar Kurulu'nun kararname çıkarabilmesi için Danıştay'ın görüşünü alması gerekir. Yayımlanmalarından itibaren de yetki kanunlarında öngörülen sürede Parlamento'nun onayına sunulurlar. Süresinde onaya sunulmayan veya Parlamento'nun onaylamadığı kararnameler yürürlükten kalkar.²⁸⁹ Vergilerle ilgili kanun hükmünde kararname çıkarılmasına engel bir düzenleme yoktur. Yürütme organı içerisinde çıkarılabilecek diğer idari düzenleyici işlemlere bakıldığında, kanunların uygulanmasını sağlamak amacıyla çıkarılan yönetmelikler ve adsız düzenleyici işlemler yer alır. Yönetmelikler, Başbakan veya Ekonomi ve Maliye Bakanı'nın yetkisindedir.²⁹⁰ Adsız düzenleyici işlemler olarak da

²⁸⁶ *Overview of the French Tax System*, Ministère de L'Économie Direction Générale Des Finances Publiques (Public Finances Directorate General) Tax Policy Directorate – Bureau A –, France, 2016, s.6.

²⁸⁷ Code Général des Impôts (CGI).

²⁸⁸ *Overview of the French Tax System*, 2016, s.6-7.

²⁸⁹ GÖZLER, *AHGT-II*, 2020, s.370-371.

²⁹⁰ GÖZLER, *AHGT-II*, 2020, s.372-373 ve 375-376.

bilinen talimat, genelge, sirküler de vergi idaresince yayımlanır. Bu düzenlemelerin Anayasa'ya veya kanunlara aykırılık taşıdığı iddiasına ilişkin idari yargı yolu açıktır.²⁹¹

Fransa'da vergilendirmeye ilişkin uluslararası anlaşmaların konumu, kanunlarla düzenlenen diğer alanlarla aynı hükümlere tabidir. Buna göre, Anayasa md.53'e göre kanun hükümlerini değiştiren uluslararası anlaşmalar uygun bulma kanunuyla yürürlüğe girer ve iç hukukta bağlayıcı olur. Bu anlaşmaların iç hukuktaki konumu ise Anayasa md.55'e göre, diğer taraf devletlerce de uygulanması koşuluyla, yayımlandığı andan itibaren kanunlardan üstündür.

Fransa'da her ne kadar yarı-başkanlık sistemi uygulansa da yürütmenin vergilendirme sürecinde yasamayı dışlayarak hareket etmesi mümkün değildir. Ülkedeki bu yetki dağılımının tarihsel kaynağı, 1789 Fransız İhtilali'nin de nedenlerinden biri olan keyfi vergilendirmenin önüne geçmek ve halkın vergilendirme sürecine temsilciler aracılığıyla katılımını sağlamaktır.

2.3.4. Almanya'da Vergilendirme Yetkisi

Türk vergi hukukunun kaynağı olan Almanya'da vergilendirme yetkisinin gelişimi, on dokuzuncu yüzyılın başlarına uzanır. Almanya topraklarında parçalı bir devlet yapılanmasının bulunması ve her bir devletin kendi içindeki gelişmeler, modern devletin doğuşunu ve vergilendirme yetkisinin ilkelere bağlanmasını geciktirmiştir. Vergilendirme bakımından bu gecikmeyi sonlandıran ilk kayda değer gelişme, aydınlanma hareketleri ve Fransız İhtilali'nden etkilenen Prusya'da 1810'da Vergi Reformunun hayata geçirilmesi ve buna karşı soyluların isyanları olmuştur.²⁹² Maliye Fermanı'nın önemi, vergilemede eşitlik ve genellik ilkelerini ülke çapında hayata geçirme yolunda Almanya'daki ilk girişim olmasıdır.²⁹³ Bu girişim, başarısız da olsa

²⁹¹ *Overview of the French Tax System*, 2016, s.6-7.

²⁹² Soyluların vergi imtiyazlarını ve idari yetkilerini sonlandıran, köylülerin zorunlu çalışma yükümlülüğünü kaldıran, kilise topraklarının seküler biçimde değerlendirilmesini öngören Maliye Fermanı soyluların tepkisine neden olmuştur.

²⁹³ BURG, 2004, s. 319.

katılımcı bir meclis ve anayasa teşebbüsüyle sonuçlanmıştır.²⁹⁴ 1848’de de bir ön-meclis ve anayasa girişimi olduysa da başarılı olunamamıştır.²⁹⁵ Prusya’nın ilk anayasası 1850’de kabul edilmiştir. Anayasa’ya göre emlak vergisi ödeme gücüne göre seçmenler üç gruba ayrılmış, bu üç gruptan en yüksek oranda vergi veren toprak sahiplerinden oluşan Junker sınıfı meclisteki siyasi gücü elinde tutmuştur.²⁹⁶ 1871’de Prusya’nın hegemonyasında birleşmiş bir Alman İmparatorluğu kurulmuş ve yeni anayasa ilan edilmiştir. Dolaysız vergilere ilişkin yetki, federasyon üyesi devletlerin yerel parlamentolarına aitti.²⁹⁷ Ancak sosyal ve ekonomik gelişmelere uyum sağlayamayan siyasal yapı, bütçe açıklarına ve sanayileşmeye rağmen vergi reformuna gitmemiştir.²⁹⁸ İmparatorluk, I. Dünya Savaşı’nda ordunun finansmanını vergilendirme yoluyla karşılamaya kalkmış, ancak savaştan yenik çıkmıştır.

Ülkedeki ekonomik ve mali sorunlar, savaşın kaybedilmesiyle birleşince, Reich adı korunmakla beraber, 9 Kasım 1918’de Weimar Cumhuriyeti de denilen parlamenter sistemle yönetilen devleti doğurmuştur.²⁹⁹ 1919 Weimar Anayasası md.8’e göre ülke çapında uygulanacak vergileri düzenleme yetkisi ulusal parlamentoya aitti.³⁰⁰ Bu dönemde yüksek enflasyona rağmen Weimar hükümetleri, vergileri azaltma ve tam istihdam siyasetini seçerek enflasyonu daha da yükseltmişlerdir.³⁰¹

²⁹⁴ Bu fermana karşı isyan ve tepkilerin önüne geçmek için 1811 Şubatı’nda kralın atadığı delegelerden oluşan bir ayan meclisinin toplanacağı ve fermanla öngörülen konulara ilişkin kararların bu mecliste alınacağı duyuruldu. Bu meclisi yeterli görmeyen soylular ve diğer kesimlerin tepkileri, 1812’de geçici bir ulusal komisyonun toplanmasına yol açtı. Komisyon üyelerinin tümü toplumun çeşitli kesimlerinden seçilmiş kişilerden oluşuyordu. Komisyon’un yalnızca kamu borçlarının yönetimi konusunda görüş ve önerilerini sunması amaçlanmış; ancak Komisyon yeni bir anayasa ve temsili hükümet konusunda alternatif bir çalışma yapacak kadar kralı ve şansölyeyi zorlamıştır. BURG, 2004, s. 320-321.

²⁹⁵ FULBROOK, Mary, *Almanya’nın Kısa Tarihi*, Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, İstanbul, 2011, s.124.

²⁹⁶ FULBROOK, 2011, s.128.

²⁹⁷ STORER, Colin, *Weimar Cumhuriyeti’nin Kısa Tarihi*, İletişim Yayınları, İstanbul, 2015, s.30.

²⁹⁸ FULBROOK, 2011, s.142.

²⁹⁹ STORER, 2015, s.111.

³⁰⁰ Weimar Anayasası md.11’e göreyse, ulusal parlamento, önemli ticari menfaatlerin gerektirdiği hallerde veya aynı maddede sayılan hallerde vergilerin konulması ve toplanmasına ilişkin temel ilkeleri kanunla düzenleme yetkisine sahipti. Buna göre, milli gelir kaynaklarına veya ticari ilişkilere halel getiren, çifte vergileme neden olan, aşırı olan veya haberleşmeyi engelleyen, eyaletler arasında veya yerel ticarete yerli mallara karşı ithal edilenler üzerindeki ayrımcılığa neden olan, ihracatı teşvik eden önlemleri almak üzere ulusal parlamentonun ilkeler ve kurallar belirleme yetkisi vardı. <https://reader.library.cornell.edu/docviewer/digital?id=nur01840#page/3/mode/1up> (16.01.2023).

³⁰¹ STORER, 2015, s.112.

Günümüzde Almanya, 1949 tarihli Temel Yasa (*Grundgesetz*) denilen anayasaya göre yönetilmektedir. Almanya’da vergilendirme yetkisi, Temel Yasa md.105’te devletin federal yapısı gereği eyalet parlamentoları ile federal parlamento arasında bölünmüştür.³⁰² Federal boyutta vergilendirmede, Temel Yasa md.77/f.1 ve md.78’e göre bir kanunun Federal Meclis’te kabul edilmesi ve varsa Federal Konsey’in itiraz sürecinin sonuçlanması kural olarak yeterlidir. Ancak, eyaletlerin veya belediyelerin (belediye birlikleri de dahil) tamamen veya kısmen gelir elde ettiği vergiler bakımından Federal Meclis’in yanı sıra Federal Konsey’in de kanunu onaylaması zorunludur.³⁰³ Federal düzeydeki bir vergi kanunu ile eyaletteki vergi kanununun karşı karşıya gelmesi halinde Federal Yüksek Mahkeme’nin görüşü, yasama organlarının koordineli çalışarak çelişkileri gidermesi gerektiği yönündedir.³⁰⁴ Hangi yasama organınca düzenlenirse düzenlensin, verginin ana unsurları (konusu, mükellefi, matrahı ve oranı) kanunla düzenlenir.

Almanya’da yürütmenin vergilendirme sürecindeki rolü, yasama sürecini başlatmak, kanunları uygulamak ve kanunların izin verdiği ölçüde değişiklik yapmak şeklindedir. Yürütmenin Federal Parlamento’ya karşı sorumlu kanadı olan Federal Hükümet kanun teklifinde bulunabilir.³⁰⁵ İster federal, ister eyalet çapında olsun hükümetlerin temel

³⁰² Grundgesetz (Alman Temel Yasası, ATY) md.105/f.1’de gümrük ve mali tekelle ilgili vergiler federal parlamentonun münhasır yetki alanında kabul edilmiştir. Bir diğer federal yetki, ATY md.105/f.2’ye göre emlak vergileri bakımından yarışan yasama yetkisi şeklindedir. Yarışan yetkisini ya bu vergilerden elde edilen gelirlerin tamamı veya bir kısmında hak sahibi olduğunda, ya da ATY md.72/f.2’ye göre bir gereklilik söz konusuysa kullanabilir. ATY md.72/f.2’ye göre, federal hükümetin eyaletlerde eşdeğer yaşam şartlarını sürdürebilmek veya hukuki veya ekonomik birliği sağlamak için federal kanun yapılmasında bir milli menfaat söz konusuysa maddede atfı yapılan konularda federal kanun yapılabilir. Ayrıca ATY md.106b’de, 1 Temmuz 2009 itibarıyla federasyona devredilen motorlu taşıtlar vergisi gelirinden eyaletlerin pay sahibi olduğu, bu konunun detaylarının Federal Konsey’in onayını gerektiren bir kanunla düzenleneceği belirtilmiştir. Eyaletler, ATY md.105/f.2a’ya göre, federal kanunla düzenlenen vergiyle aynı türde olmadıkça, yerel tüketim ve harcamaya ilişkin vergi koyma yetkisine sahiptir.

³⁰³ Federal Konsey, eyalet hükümetlerince görevlendirilen üyelerin yer aldığı bir federal yasama organıdır. Federal Konsey’in yetkileri arasında, ATY md.77-79’a göre, kanun teklif etmek, onayı gereken kanun tekliflerini görüşüp karara bağlamak, onayı gerekmeyen kanun tekliflerini görüşüp itiraz edilmesi gereken halleri gerekçesiyle Federal Meclis’e göndermek, Anayasa Değişikliklerini görüşüp karara bağlamak yer alır. Federal Meclis’in onayını gerektiren kanunların neler olduğu Anayasa’nın ilgili hükümlerinde açıkça belirtilmiştir.

³⁰⁴ BUMKE, Christian, VOBKUHLE, Andreas, *German Constitutional Law*, Oxford University Press, New York, 2019, s.364.

³⁰⁵ Bakanlar Kurulu’nun kanun teklifinde bulunabilmesi, parlamenter hükümet sisteminin Almanya’da uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Parlamenter sistemde yürütmenin yasamayla olan sıkı bağlarından biri de kanun teklifinde bulunmasıdır. Hükümeti oluşturan siyasal parti ya da partiler, azınlık hükümeti değilse mecliste de çoğunluğa sahiptir. Bu durum, hükümet ile parlamento arasında yakın ve koordineli

görevlerinden biri, kanunları uygulamak için idari düzenleyici işlem yapmaktır.³⁰⁶ Temel Yasa md.80/f.1 ile Federal Hükümet'e, bu hükümetin bakanlarına ve eyalet hükümetlerine kanunların uygulanması veya yetki kanununda belirtilen konularda düzenleme yapması için kararname (Rechtsverordnung) çıkarma yetkisi verilmiştir.³⁰⁷ Vergilendirme konusu Anayasa'da doğrudan kararnameyle düzenlenebilir alanlar içinde sayılmadığından, kanundan daha alt bir norm olarak vergilendirme ile ilgili kararname çıkarılabilir. Yetki kanununda, hangi organın hangi amaçla hangi araçlarla kararname çıkarma yetkisini kullanacağı gösterilmelidir. Bu araçlar arasında kanuni sınırlar içinde vergi kolaylıklarını düzenlemek de yer alabilir.³⁰⁸ Ayrıca eyaletler, belediyelere sınırlı biçimde vergileri artırma yetkisi tanıyabilir.³⁰⁹

2.4. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI VE ULUSÖTESİ BOYUTU

Vergilendirmenin, her devletin kendi yasama organının elindeki temel yetkilerden biri olduğu, modern devletlerin anayasal vergilendirme ilkelerini ihtilafsız bir şekilde benimsediği, ancak yürütme organına kanuna bağlı ve sınırlı düzenleyici işlem yetkisi verilmesinin her ülkenin siyasal, ekonomik ve sosyal gelişmelerine göre ve hatta dönemsel olarak farklılık gösterebildiği anlaşılmaktadır. Ancak siyasal ve sosyoekonomik gelişmeler yalnızca her ülkenin kendi iç işleriyle sınırlı kalmamış, ticaret, savaş, göç, iletişim gibi etkenlerle birbirine taşınmıştır. Ekonomik faaliyetlerin uluslararası boyutta sürdürülmesi bu taşınmada önemli bir pay sahibidir. Uluslararası alanın böylesi genişlemesinin sonuçlarından biri de vergilendirme yetkisinin ülke içini aşan yeni bir boyutunun ortaya çıkmasına yol açmasıdır.

bir ilişkiyi gerektirir. Aynı zamanda, yumuşak kuvvetler ayrılığının da bir parçasıdır. Bkz. GÖZLER, *AHGT-I*, 2020, s.635, 665-667.

³⁰⁶ Kaynağı ne olursa olsun, yürütmenin düzenleme yetkisinin kural olarak kanuna dayanması ve kanuna aykırı olmaması gerekir. GÖZLER, *AHGT-II*, 2020, s.363.

Ancak Anayasa'dan kaynaklanan ve istisnai durumlarda kanunla eşdeğer düzenleme yapma yetkisi, bir şekilde meclisin onayını gerektiren veya meclis eliyle değiştirme imkanı tanınan biçimde düzenlenmektedir. Böylece, yasama yetkisini tümüyle devre dışı bırakan bir düzenleme yetkisinin yürütme organına tanınması söz konusu değildir. Bu tür istisnai işlemleri Gözler, "özerk kararnameler" olarak adlandırmaktadır. GÖZLER, *AHGT-II*, 2020, s.367.

³⁰⁷ GÜLGEÇ, Yahya Berkol, *Normlar Hiyerarşisi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s.312-313.

³⁰⁸ ÇAĞAN, 1982, s.70-71.

³⁰⁹ AMANN, Robert, "Introduction to German Tax Law", German Tax Guide, ed. Robert Amann, Luchterhand and Kluwer Law International, Darmstadt, 2001, ss.1-78, s.9. ÇAĞAN, 1982, s.73-74.

Vergilendirme yetkisinin uluslararası boyutu, egemenlik kavramına ilişkin görüşlere göre değişebilen bir konudur. Klasik görüşün savlarına bakıldığında, devletler yalnızca kendi iradeleriyle kendi yetkilerini sınırlandırabilir. Buna göre, uluslararası anlaşmalar dışında vergilendirme yetkilerini sınırlandıran bir uluslararası hukuk kaynağı yoktur. Yetkinin sınırları ise bir devletin başka devlet üzerinde şekli yetkisini kullanamaması ve diplomatik muaflığın bir uluslararası örf-adet kuralı olmasıdır.³¹⁰ Realist görüşe göre, yetki kullanımı için yetki sahibi devlet ile mükellef arasında asgari düzeyde de olsa makul ve gerçek bir bağ bulunmalıdır.³¹¹ Vergilendirme yetkisinin uluslararası kamu hukuku kaynaklarıyla sınırlandırılabilmesi görüşü öğretide ağırlıklı olarak kabul görmektedir.³¹² Uluslararası Adalet Divanı Statüsü md.38'e göre uluslararası kamu hukukunun asli kaynaklarına göre bu sınırlar sırasıyla anlaşmalar, uluslararası örf-adet ve hukukun genel ilkelerinden oluşur. Bu asli kaynaklardan uluslararası anlaşmalar, ülkeler tarafından iç hukuklarında yürürlüğe konduğu takdirde ülke çapında bir hukuk kuralı olması nedeniyle diğer kaynaklardan ayrılır. Çalışma kapsamında, uluslararası anlaşmalar bakımından vergilendirme yetkisinin yanı sıra, uluslararası alanın devletler dışındaki üyeleri arasında yer alan uluslararası örgütler ile ulusüstü yapılanma olan Avrupa Birliği bakımından vergi kolaylıklarının düzenlenmesi ve ülke hukuklarına etkilerine değinilecektir.

2.4.1. Uluslararası Anlaşmalar Bakımından Vergilendirme Yetkisi

Uluslararası hukukun başlıca yazılı kaynağı olan uluslararası anlaşmalar, devletlerin kendi özgür iradeleriyle katılabildiği ve ayrılabilmesi, uluslararası hukuk kuralına dönüşen ya da uluslararası hukuk kuralını kodifiye eden, taraflarına hak ve yükümlülük doğuran, iki veya çok taraflı uluslararası hukuk metinleridir.³¹³ Anlaşmaların konularından biri de vergilendirmedir. Birden çok devletin yetki alanına giren

³¹⁰ CANYAŞ, Oytun, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s.54-55.

³¹¹ CANYAŞ, 2016, s.58-59.

³¹² CANYAŞ, 2016, s.59 ve dn.311. YALTI SOYDAN, Billur, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995, s.16-17.

³¹³ AKSAR, 2012, s.106. PAZARCI, Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2007, s.43.

vergilemeler, uluslararası çifte vergilendirmenin konusunu oluşturur.³¹⁴ Birden çok devlet, aynı mükellefi aynı konuda aynı dönem için benzer vergilerle yükümlendirmesi mükellef için zarara yol açar. Mükellefin zararının bir hak kaybı olarak nitelenmesi, özellikle ikamet ülkesi ile kaynak ülkesi arasında çakışan yetkilerin sınırlarının belirlenmesini gerektirir.³¹⁵

Uluslararası vergi anlaşmalarının konuları arasında çifte vergilendirmeyi önlemenin yanı sıra, bilgi değişimi ve vergi tahsilatına ilişkin idareler arası iş birliği gibi başlıklar da vardır.³¹⁶ Ancak bu anlaşmaların temelinde yatan başlıca amaçlar arasında, uluslararası ekonomik çifte vergilendirmeyi önlemek, uluslararası vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önlemek ve vergi gelirlerinin hangi devlette kalacağını düzenlemek yer alır.³¹⁷ Anlaşmalar aynı zamanda vergi adaletini sağlamaya, ayrımcılığı önlemeye, ekonomik kalkınma ve gelişmeye katkı sağlamaya da hizmet eder.³¹⁸

Çifte vergilendirmeyi önleyen istisna ve mahsup yöntemleri vardır. İstisna yönteminde ikamet devletindeki matraha, anlaşmaya taraf devlet kaynaklı gelir veya servet eklenmemektedir.³¹⁹ İstisna yöntemi, tam ve artan oranlı olmak üzere ikiye ayrılır.³²⁰ İstisna yönteminin faydası idareye ve yükümlüye uygulamada kolaylık sağlamasıdır.³²¹ Ancak, vergilemede eşitlik ilkesini zedeleyen uygulamalara yol açmakta ve üretim

³¹⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker'in tespit ettiği üzere bu anlaşmalar genellikle gelirden ve servetten alınan vergiler bakımından yapılmaktadır. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.70.

Yaltı, çifte vergilendirmeyi uluslararası boyutunun yanı sıra ulusal, hukuksal ve ekonomik boyutuyla da ele almıştır. Ulusal çifte vergilendirme, aynı devlette farklı siyasi alt birimlerin yetki kullanmasıdır. Mükellefin aynı olması halinde hukuksal, aynı konuda farklı mükelleflerin vergilendirilmesi halinde ekonomik çifte vergilendirmeden söz edilir. Çifte vergilendirme kavramı bu dört boyutu kapsayan biçimde tanımlanmalıdır. YALTI SOYDAN, 1995, s.2-3.

³¹⁵ ÖZGENÇ, Ayhan Selçuk, *Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması -Anlaşma Alışverişi-*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, s.32-33. BAYAR, İbrahim Nihat, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi: Türkiye – İngiltere Antlaşması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.2-3.

³¹⁶ CANYAŞ, 2016, s.64.

³¹⁷ CANYAŞ, 2016, s.69. YALTI SOYDAN, 1995, s.30.

³¹⁸ YALTI SOYDAN, 1995, s.28.

³¹⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.67. YALTI SOYDAN, 1995, s.255.

³²⁰ Tam istisna yönteminde, kaynak devlette vergilendirilebilen gelir unsurları ikamet devletinde matraha hiç eklenmemekte ve matraha uygulanacak oranın belirlenmesinde baz alınmamaktadır. Artan oranlı istisna yönteminde ise, kaynak devlette vergilendirilebilen gelirlerin miktarı, ikamet devlette kalan matraha uygulanacak vergi oranının belirlenmesinde hesaba katılır. YALTI SOYDAN, 1995, s.256.

³²¹ YALTI SOYDAN, 1995, s.257.

faktörlerinin serbest dolaşımını olumsuz etkilemektedir.³²² Mahsup yönteminde ise ikamet devletindeki matrahta tüm unsurlar yer alırken, diğer ülkelerde ödenen vergilerin mukim ülkede ödenecek vergiden mahsup edilmesi söz konusudur.³²³ Mahsup yönteminin uygulanması, mali güç ölçütüne göre vergilendirme yapılmasına yardımcı olmakta, aynı zamanda yatırımların düşük vergi oranı uygulayan ülkelere kaymasının önüne geçmektedir. Ancak mükellef ve idare bakımından uygulama zorlukları taşıması, vergi teşviklerinin etkisiz hale getirmesi, matrah hesabında çıkan farklılıklar ve vergilerin yapısal farklılıkları nedeniyle uluslararası çifte vergilendirmeyi tam olarak kaldıramaması bakımından eleştirilmektedir.³²⁴ Vergi teşviklerini ortadan kaldırmadan mahsup yönteminin uygulanmasını sağlayan, kaynak devletteki teşviklerin ikametgâh devletinde tanınmasını sağlayan korumalı mahsup yöntemi geliştirilmiştir.³²⁵

Vergilendirme yetkisi, uluslararası anlaşmaların yanı sıra uluslararası örgütlerin de gündem konusu olmaktadır. Devletler, yalnızca birbirleri arasında anlaşmalarla kendilerini bağlamakla yetinmemiş, yaptırım gücü olan uluslararası örgütler ve bu örgütlerce imzaya açılan anlaşmalarla da vergilendirme yetkisinden kaynaklanan uluslararası sorunları gidermeye çalışmıştır.

2.4.2. Uluslararası Örgütler Bakımından Vergilendirme Yetkisi

Uluslararası hukukun devletlerden sonra gelen öznelerinden biri uluslararası örgütlerdir. Uluslararası örgütler, devletler ve başkaca uluslararası örgütler tarafından anlaşmayla kurulan, devlet niteliği taşımayan, uluslararası hukuk kurallarına tabi, kendi üyelerinden ayrı uluslararası hukuk kişiliğine sahip oluşumlardır.³²⁶ Her kıtadan üyesi bulunan ve en geniş ağı sahip örgüt Birleşmiş Milletlerdir. Vergilendirme özelinde de OECD ve WTO kıtalararası nitelikte geniş ölçekli örgütlerdir. Bağımsız Devletler Topluluğu,

³²² YALTI SOYDAN, 1995, s.258.

³²³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.67.

Mahsup yöntemi de tam ve normal şeklinde ikiye ayrılır. Tam mahsupta, bir unsura ilişkin kaynak devlette ödenen verginin tümünün ikamet devletinde indirilmesidir. Normal mahsupdaysa, ikamet devletin vergisinin yabancı kaynaklı vergiye denk gelen kısmı kadar indirilmekte, aşan miktar ise toplam vergiden indirilememektedir. YALTI SOYDAN, 1995, s.259.

³²⁴ YALTI SOYDAN, 1995, s.261-262.

³²⁵ YALTI SOYDAN, 1995, s.262-263.

³²⁶ AKSAR, 2012, s.219. PAZARCI, 2007, s.185.

Güneydoğu Asya Uluslar Birliği gibi vergilendirme ya da gümrükle ilgili öneriler ya da kararlar alabilen kıta ölçekli örgütler de vardır. Bunların dışında, kıta ölçekli ve doğrudan uygulatma ve yaptırım gücü nedeniyle uluslar üstü (supranasyonel) nitelikteki Avrupa Birliği de kendine özgü bir organizasyondur. Bu kapsamda, Türkiye'nin üyesi olduğu OECD ve WTO ile tam üyelik müzakerelerini yürüttüğü Avrupa Birliği ele alınacaktır.

2.4.2.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

OECD 1961'de yürürlüğe giren Paris Anlaşması'yla kurulan ve üye ülkeler arasındaki ekonomik ve ticari konuların ele alındığı bir örgüttür.³²⁷ Örgütün çalışmalarının bir boyutunu vergilendirme politikaları oluşturur. Dış ticaret ve ülkelerarası işbirliğinin gelişmesi için çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin *Model Anlaşma (Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital)* ortaya konmuştur.³²⁸

Model Anlaşma'nın vergi kolaylıkları bakımından ele alınması gereken noktası, çifte vergilendirmenin önlenmesi için ortaya konulan, uluslararası vergilendirmedeki mahsup yöntemi ve istisna yöntemi diye ikiye ayrılan çözüm önerileridir.³²⁹ Üye ülkeler sadece ekonomik nedenle olmayıp aynı zamanda siyasal nedenle de bu yöntemleri benimsemektedir. Ülkeler, OECD üyeleri tarafından soyutlanmamak ve ahde vefa (*pacta sunt servanda*) ilkesine³³⁰ uymak gerekçeleriyle OECD anlaşmaları ve planlarına göre anlaşmalarını yapmakta ve iç hukukunu uyumlu hale getirmektedir. Türkiye'nin konuya ilişkin tutumuna bakıldığında, çifte vergilendirmeyi önlemek için Maliye Bakanlığı'nca model anlaşma hazırlanmasına rağmen, bu modele de OECD modeline de uymayan şekilde ilk anlaşmalarını yapmıştır. Bu kapsamda, Avusturya ve

³²⁷ <https://www.oecd.org/60-years/> (26.10.2022).

³²⁸ 1963'te Taslak Anlaşma olarak, 1977'de ise Model Anlaşma olarak ortaya konulan bu metin, zaman içinde güncellenmiştir. Anlaşmanın son güncellemesi, 21 Kasım 2017'de gerçekleştirilmiştir. Anlaşmanın konusu, çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığının önlenmesine ilişkin ülkelerin ortak paydada bulunduğu kurallar ve çözüm önerileridir. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (Model Convention 2017)*, OECD Publishing, Paris, 2017, s.9-12.

³²⁹ *Model Convention 2017*, Art.23A-23B, s.382-383.

³³⁰ Ahde vefa ilkesi uyarınca uluslararası anlaşmalar taraflar için bağlayıcıdır ve hükümleri taraflarca iyi niyetle uygulanmalıdır. Bir örf-adet kuralı niteliğindeyken, 1969 tarihli Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi md.26 ile kodifiye edilmiştir. AKSAR, 2012, s.140-141.

Norveç’le ayrı ayrı anlaşmalar imzalamış ve bunların onaylanmalarını kanunla uygun bulmuştur.³³¹

OECD’nin vergi kolaylıklarını ilgilendiren bir diğer çalışma konusu, zararlı vergi rekabetinin önlenmesiyle ilgilidir. Zararlı vergi rekabeti, bir ülkedeki gelir ve sermayenin vergilendirilmesinin önüne geçerek o vergiyi kısmen ya da tamamen alması gereken ülkelerin ya da küresel ticaretin zarar görmesine neden olan vergi uygulamalarıdır.³³² Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, 1998 yılında yayımladığı bir raporla zararlı vergi rekabetiyle mücadele konusunda hem kendisinin hem de devletlerin neler yapabileceğine ilişkin ilkeler, tavsiyeler, prosedürler ve araçlar sunmuştur.³³³ Bu doğrultuda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, ülkelerde vergi erozyonuna neden olan ve mükelleflerin kârlarını transferlerine neden olan hukuki boşluklarla mücadele için geliştirdiği *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) projesi kapsamında 19.07.2013 tarihinde on beş başlıkta tedbirler paketi içeren bir eylem planı açıkladı.³³⁴ Ekonomik ve mali sorunlar karşısında birlikte hareket edebilmek için oluşturulan ve Türkiye’nin de üye olduğu G20 platformu üyeleri³³⁵, 16.11.2015 tarihinde Antalya’daki zirvede bu tedbirler paketini onayladıklarını açıkladı.³³⁶ Bunun üzerine Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, Kapsayıcı Çerçeve yayımlayarak hükümetlerin BEPS eylemlerine ilişkin uygulamalarını izleme ve G20 platformuna raporlama görevini üstlenmiştir. BEPS eylem planının esas amacı, çok uluslu şirketlerin başını çektiği mükellef gruplarının ülkelerin vergi kanunlarındaki farklılıklar ya da benzerliklerden yararlanarak vergi gelirlerini azaltan davranışlarını önlemek için belirlenen tedbirlerin en geniş şekilde hayata geçirilmesini sağlamaktır.³³⁷ Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, yıllık raporlarla G20 üye ülkeleri başta olmak üzere

³³¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.70-71.

³³² ÇUKURÇAYIR, Sinan, *Küresel Vergi Rekabeti ve Yansımaları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s.51.

³³³ *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*, OECD Publications, Paris, 1998, s.8 ve 11-12.

³³⁴ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publications, Paris, 2013.

³³⁵ G20 ülkelerinin oluşturduğu yapıya Türkiye Dışişleri Bakanlığı resmi internet sayfasında “platform” denildiği için bu ifade kullanılmaktadır. <https://www.mfa.gov.tr/g-20-tr.tr.mfa> (26.10.2022).

³³⁶ <http://g20.org.tr/g20-antalya-zirvesi-bildirisi/index.html> (26.10.2022).

³³⁷ <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (26.10.2022).

BEPS projesinin eylem planına uymayı taahhüt eden ülkelerin tedbirleri ve düzenleme değişiklikleri hakkında yıllık rapor hazırlamakta ve G20 platformuna sunmaktadır.³³⁸

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün bu faaliyetinin vergi kolaylıkları bakımından önemi, BEPS'le ilgili taahhüt veren ülkelerin vergi mevzuatında yeni hüküm koyarken ya da değişiklik yaparken kendi kendilerini bu eylem planıyla sınırlandırmalarıdır. Türk vergi hukuku bakımından düşünüldüğünde, BEPS eylem planı doğrultusunda yapılacak kanunların ve alınacak tedbirlerin Anayasa'ya uygun olması gerekir.³³⁹ Bu plan kapsamında alınan kararların hukuki niteliği uluslararası anlaşma olsa ve Türk hukukunda usulünce yürürlüğe girse bile Anayasa md.90/f.5'e göre kanun hükmünde olur.³⁴⁰ Aynı hükme göre anlaşma metnini içeren kanun Anayasa Mahkemesi'ne götürülemese bile bu anlaşmaya uyum adına diğer kanunlarda yapılacak düzenlemeler için Anayasa Mahkemesi'nde norm denetimi yolu açıktır.

2.4.2.2. Dünya Ticaret Örgütü (WTO)

Dünya Ticaret Örgütü, ticaretin serbestleşmesini sağlamak, yeni pazarların açılması konusunda müzakerelere yardımcı olmak, üyeleri arasındaki ticari anlaşmazlıkları

³³⁸ OECD bu kapsamdaki yıllık ilerleme raporunun altıncısını 04.10.2022'de yayınlamıştır.

³³⁹ Konuyla ilgili Türk Vergi Hukuku'nda yapılan kanun değişikliklere örnek, 7194 sa. Kanun'la kabul edilen ve 01.03.2020'de yürürlüğe giren Dijital Hizmet Vergisi'nin konulmasıdır. Bu vergi, BEPS Eylem Planı Eylem 1'de yer alan "*Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarının Ele Alınması*" kapsamında getirilmiştir. Verginin konusu, dijital platformlardan ve bu platformlarda yayınlanan içerik ve reklamlardan elde edilen gelirdir. Mükellefi de dijital hizmet sağlayıcılarıdır. GEDİK, Gülşen, "BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler", *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(2), 2020, ss.27-48, s.34.

Ancak bu vergiden bazı koşullarda elde edilen ve hükümde belirli parasal hadlerin altındaki gelirler vergiden muaf tutulmuştur. Parasal hadlerle ilgili olarak da Cumhurbaşkanı'na "*verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sıfıra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırma*" şeklinde geniş bir yetki tanınmıştır. Bu geniş yetkide sıfıra kadar indirme, Anayasa md.73/f.3'teki verginin kanuniliği ilkesiyle örtüşmemektedir. BEPS Eylem Planı Eylem 1'de yürütmenin güncel teknolojik ve ticari gelişmelere uyum sağlayacak şekilde esnek davranabileceği bir yetki alanı olmasından söz edilmektedir. Ancak bu esneklik vergiyi sıfır oranda alma şeklinde olduğu için, BEPS Eylem Planı'na uygun ama Anayasa'ya uygun olmayan bir yetkidir. "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report", *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publications, Paris, 2015, s.21.

³⁴⁰ Mevcut haliyle BEPS Eylem Planı'nın hukuki niteliği uluslararası anlaşma değildir. Bu kapsamda, Türkiye'nin de aralarında yer aldığı 2022 itibarıyla yüz kırk bir devletin BEPS ile ilgili OECD/G20 Kapsayıcı Çerçeve'ye (*OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*) verdiği siyasi taahhüttür. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (26.10.2022).

Uluslararası hukukun ahde vefa (pacta sunt servanda) ilkesi gereği bu taahhüte uygun hareket edilmesi ve bu hareketin diğer uluslararası hukuk kişileri tarafından anlaşılır olması gerekir.

çözmek amacıyla 1995'te kurulmuş bir uluslararası örgüttür.³⁴¹ Üye devletler, WTO kararlarına uymadığı takdirde ticari yaptırımlar ya da tazminat ve imtiyazların askıya alınması gibi yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir.³⁴² WTO hukukundaki ana ilkeler, ayrımcı olmama (en çok gözetilen ulus kaydı ve ulusal işlem yapma), rekabetin geliştirilmesi (damping ve sübvansiyon yasakları), pazara giriş kuralları (gümrük tarifeleri ve tarife dışı engeller), saydamlık (şeffaflık, öngörülebilirlik) ve ticaretin serbestleştirilmesine karşı sosyal değer ve menfaatlerin korunmasıdır.³⁴³

Ayrımcı olmama ilkesi, en çok gözetilen ulus kaydı ve ulusal işlem ilkelerinden oluşur. En çok gözetilen ulus kaydının vergi kolaylıkları bakımından uygulanabilmesi için bir devlete veya onun yurttaşlarına yönelik kolaylığın tüm örgüt üyelerine tanınması gerekir.³⁴⁴ Ulusal işlem ilkesinin vergi kolaylıkları bakımından uygulanması ise bir

³⁴¹ Dünya Ticaret Örgütü öncesinde 1947 tarihli Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması (*The General Agreement on Tariffs and Trade- GATT*) ile uluslararası ticarete gümrük vergileri ve ek mali yükümlülükler ile dış ticarete konu ürünlerdeki vergiler bakımından devletlerin vergilendirme yetkileri kısıtlanmaktaydı. Türkiye, GATT'a 1953'te taraf olmuştur. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, GÖKER, 2021, s.72. https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/whatis_e.htm (25.04.2022).

³⁴² Halatçı'nın da belirttiği üzere Dünya Ticaret Örgütü Anlaşmalarından Uyuşmazlıkların Çözümü Mutabakat Metni md.22'de yetkilendirme terimi geçse de öğretide uyuşmazlığın giderilmesine ilişkin Panel veya Temyiz Organı kararın gereğinin taraf devletçe yerine getirilmemesi halinde üye devletlerin bu devlete ticari yaptırımlar uygulaması beklenmektedir. HALATÇI ULUSOY, Ülkü, *Dünya Ticaret Örgütü'nde Uyuşmazlıkların Çözümü Mekanizması*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s.247-249.

³⁴³ Bu ilkeler, 01.01.1948'de yürürlüğe giren Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nda ilgili hükümlerde yer almaktadır. SÜT, 2011, s.31. SARİBEYOĞLU, Meltem, *Uluslararası Ekonomi Hukuku Açısından Dünya Ticaret Örgütü, Gümrük Birliği ve Türkiye*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.61. HALATÇI ULUSOY, 2009, s.59-60.

³⁴⁴ SÜT, 2011, s.35. SARİBEYOĞLU, 2010, s.62.

Çelik'e göre en çok gözetilen ulus kaydı "aralarında bir andlaşına yapan Devletlerin, bir üçüncü Devletle yapılmış ya da yapılacak olan ve daha geniş hakları içeren andlaşmalardan birbirlerini karşılıklı olarak, ya da sadece bir tarafı yararlandırmak konusunda yükledikleri hukuksal yükümdür." ÇELİK, Edip F., *Milletlerarası Hukuk Birinci Cilt*, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1980, s.221.

Uzun'un da belirttiği üzere GATT md.I, en çok gözetilen ulus kaydını ikiden fazla devlet arasında uygulanır hale getirmiştir. Buna göre, Dünya Ticaret Örgütü üyesi bir devletin diğer üye devlete tanıdığı imtiyazı tüm üyelere yönelik uygulaması gerekir. UZUN, Elif, "Milletlerarası Hukuk açısından En Çok Gözetilen Ulus Kaydı", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Eskişehir, 2001, s.31.

GATT md.I'de yer alan bu kaydın üye devletlere yüklediği ödev, uluslararası ticaretteki ayrımcı muamelelerin kaldırılarak ticari engelleri azaltan ve karşılıklı yarar getiren düzenlemelerin gümrük vergileri başta olmak üzere ithalat ve ihracat rejimlerine ilişkin her türlü yükümlülük bakımından yapılmasıdır. TELLİ, Serap, *Devletler Hukuku Açısından Uluslararası Ticaret ve Kurumsallaşması*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1991, s.91.

En çok gözetilen ulus kaydına ilişkin genel ve özel istisnalar GATT 1994'te düzenlenmiştir. GATT md.XX'teki genel istisnalar, aynı koşulları taşıyan ülkelerde keyfi ya da haksız ayrımcılık oluşturmaması ve uluslararası ticarete örtülü kısıtlama oluşturmaması şartlarıyla bu maddede sayılan genel ahlaki koruma, canlıların sağlığını koruma gibi tedbirler alınmasıdır. Özel istisnalar arasında "bölgesel ticaret anlaşmaları, sınır ticareti, kamu alımları, güvenlik gerekçesi, DTÖ Anlaşmalarının izin verdiği tedbirler" yer alır. SARİBEYOĞLU, 2010, s.65-67.

ülkeye ithal edilen mal ve hizmetlerin o ülkede üretilen aynı nitelikteki mal ve hizmetlerle aynı vergilendirmeye tabi kılınması şeklindedir.³⁴⁵

Rekabetin geliştirilmesi ilkesi, damping yasağı ve sübvansiyon yasağı ile dünya ticaretinde dürüst rekabetin desteklenmesini amaçlar.³⁴⁶ Örgütün yasakladığı eylemlerden biri olan damping, uluslararası ticarete konu mal ya da hizmetin ithal edildiği ülke piyasasına piyasa koşullarının altındaki bir değerle sunulmasıdır.³⁴⁷ Bunun sonucu, ülke içindeki üreticilerin bu ithal ürünler sebebiyle zarar görmesidir. Ancak ülkeler, dampingle ilgili olarak belirli ürünlerin satışında damping olsaydı meydana gelecek tüketici satış fiyatını gerçekleştirecek maliyet düşürücü vergi kolaylıklarına yönelebilir.³⁴⁸ Sübvansiyon ise, bir mal ya da hizmet bedelinin düşük tutulması ya da üreticinin desteklenmesi için devletin ilgili çiftçi veya girişimciye aktardığı paradır.³⁴⁹ İhraç ya da iç pazara yönelik ürünler bakımından üretici ya da nakliyeciyeye sağlanan prim ve yardımlar yaptırıma tabidir.³⁵⁰ Ancak yasaklanmayan ve tedbir alınmayı

³⁴⁵ SÜT, 2011, s.35. SARİBEYOĞLU, 2010, s.68.

Ulusal işlem yapma ilkesi, ithal ürünlerin ithal eden ülke pazarına girdiğinde, yerli ürünlerle aynı hukuk kurallarına tabi olarak işlem görmesidir. GATT md.III'te düzenlenen bu ilkenin amacı, ithal ve yerli mallar arasında üye ülke piyasalarında rekabet eşitliğini sağlamaktır. Üye devletler, vergi ve diğer düzenlemeleri kullanarak rekabet eşitliğini bozucu biçimde iç üretimi korumaktan kaçınmalıdır. TELLİ, 1991, s.116 ve 119-120.

Ulusal işlem yapma ilkesinin istisnaları, GATT md.XX'deki genel istisnalar ve GATT md.III/f.8'e göre kamu alımları için kabul edilen özel istisnadır. SARİBEYOĞLU, 2010, s.72.

³⁴⁶ SARİBEYOĞLU, 2010, s.74.

³⁴⁷ GATT md.VI/f.1'e göre, yaptırıma tabi bir dampingten söz edebilmek için, bu ithalatın ya ithal ülkesindeki yerli bir sanayi alanına ciddi bir zarara uğratmaması yahut buna ilişkin tehdit oluşturmaması ya da alanın kurulmasını ciddi bir şekilde geciktirmesi gerekir. SÜT, 2011, s.41.

GATT md.VI'ın uygulanmasına dair anlaşmada ise haksız rekabet oluşturan durumlar sayılmamış olup, dampinge karşı önlem uygulanacak haller düzenlenmiştir. Bu önlemlerin başında anti-damping vergileri de denilen ek vergiler gelir. SARİBEYOĞLU, 2010, s.47-48.

³⁴⁸ Örneğin, ülkenin belirli bölgelerinde ekonomik kalkınma amacıyla üretim maliyetlerini düşürme amaçlı vergi kolaylıkları böylesi bir değerlendirme yapılarak gerçekleştirilebilir. SÜT, 2011, s.42.

³⁴⁹ Sübvansiyon kavramı, WTO'nun Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması md.1'de tanımlanmıştır. Sanayici ya da çiftçinin sübvansiyon aldığı kabul edilen haller bu hükümde sıralanmıştır. SARİBEYOĞLU, 2010, s.50.

TDK İktisat Terimleri Sözlüğü'ne göre sübvansiyon, "*Devlet tarafından üretici veya tüketicilere dolaylı veya dolaysız olarak yapılan karşılıksız mali yardım*" anlamına gelir ve aslında bir negatif vergilemedir. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

³⁵⁰ Yasaklanan veya karşı tedbir alınan sübvansiyonlar karşısında yaptırım uygulanmaktadır. Ancak bu kurallar, tarım ürünleri bakımından daha esnek yorumlanmaktadır. Sübvansiyonun yaptırımı ise o mala ilişkin sübvansiyon miktarı kadar telafi edici vergi uygulanmasıdır. DERDİYOK, 2013, s.39. SÜT, 2011, s.44. SARİBEYOĞLU, 2010, s.50-51.

gerektirmeyen sübvansiyonlar da Dünya Ticaret Örgütü hukukunda kabul edilmektedir.³⁵¹

Pazara giriş kuralları ise gümrük tarifeleri³⁵² ve tarife dışı engellerden³⁵³ oluşur. Devletin dış ticareti kontrol araçlarından biri olan bu vergilere ilişkin Dünya Ticaret Örgütü, karşılıklı çıkarları gözeterek biçimde indirim yapılması ve hatta bu yükümlülüklerin kaldırılması konusunda üyelerine müzakere yapma çağrısında bulunmaktadır. Bu müzakerelerin sonuçları vergi kolaylıklarını kurala bağlayan listeler şeklinde düzenlenmektedir.³⁵⁴

Üye devletlerin ayrımcılığı önlemek, rekabeti geliştirmek ve pazara girişi düzenlemek üzere vergi kolaylıklarının da aralarında bulunduğu kararlarını hem Dünya Ticaret Örgütü'ne hem de diğer üye devletlere bildirmesi saydamlık göstergesidir. Böylece, açık ve öngörülebilir kurallarla yürüyen dış ticareti desteklemiş ve küresel ticareti organize eden bu örgütün varlığını sürdürebilmesine katkı sağlamış olur.³⁵⁵

Dünya Ticaret Örgütü'nün ticaretin serbestleştirilmesi karşısında sosyal değer ve menfaatlere ilişkin çıkan uyuşmazlıkların çözümüyle ilgili getirdiği kurallar da vardır. Uyuşmazlığa konu değer ve menfaatler, genel sağlık, kamu düzeni, milli güvenlik, ulusal varlıklar gibi değerlerdir. Bunlarla ilgili istisnai düzenlemeler için, üye ülkelerin temel noktalarda anlaşması gerektiği belirtilmiştir.³⁵⁶

³⁵¹ Bu sübvansiyonlar, ar-ge, geri kalmış bölgeleri destekleme ve çevreyi koruma amaçlarından birine ilişkin olmalıdır. DERDİYOK, 2013, s.39.

³⁵² Gümrük tarifeleri, ağırlıkla ithalatta uygulanan mali yükümlülüklerdir. Gümrük tarifeleri konusunda DTÖ, üyelerine esneme ve zaman içinde sonlandırma olanağı tanır. SÜT, 2011, s.44-45. SARIBEYOĞLU, 2010, s.43.

³⁵³ Dünya Ticaret Örgütü, tarife dışı engeller konusunda katı bir tutum sergilemektedir. İthalata konu mallar bakımından “kota” adı verilen belirli süreli miktar veya değer kısıtlaması kararları yasaklanmıştır. Ancak, dış ödemelerde ödeme güçlüğü aşılan kadar miktar kısıtlamaları ve gelişmekte olan ülkelerin döviz rezervlerinde aşırı baskıların önüne geçmek amacıyla yapılan kısıtlamalar gibi istisnai hallerde kota uygulamasına izin verilebilmektedir. Tarım Anlaşması'nda ise tarife kotası uygulaması kabul edilmiştir. İthal hizmetler bakımından, Özel Taahhütler Listesi'nde açıklanması halinde miktar kısıtlamalarına izin verilmektedir. SÜT, 2011, s.46-47 ve dn.93. SARIBEYOĞLU, 2010, s.44-45.

³⁵⁴ SÜT, 2011, s.45.

³⁵⁵ SÜT, 2011, s.47-48. SARIBEYOĞLU, 2010, s.73.

³⁵⁶ SÜT, 2011, s.48-49.

Bu ilkelerin ortak amacı, devletlerin egemenlik yetkisini uluslararası ticareti engelleyecek biçimde kullanmasının önüne geçmektir. Devletler, Dünya Ticaret Örgütü'ne kendi rızalarıyla katıldıkları ve anlaşmalara taraf oldukları için, anlaşmaların uygulanması bakımından da taahhütlerine uymalarının beklenmesi, bir diğer deyişle ahde vefa ilkesine göre hareket etmelerinin beklenmesi tabiidir. Bu noktada, ahde vefaya göre harekete zorlayacak ve aksi durumda yaptırım uygulayacak güç, üye devletler tarafından Dünya Ticaret Örgütü'ne tanınmıştır.³⁵⁷

2.4.3. Ulusüstü Oluşumlar Bakımından Vergilendirme Yetkisi: Avrupa Birliği (AB)

Uluslararası hukukun aktörleri arasında, üyelerine yönelik doğrudan kural koyma ve yaptırım uygulama gücüne sahip olmayı hedefleyen uluslararası ekonomik bütünleşmeler de yer almaktadır.³⁵⁸ Ekonomik birlik olarak hedeflerine ulaşabilen, ancak siyasal bütünleşmeyi sağlayamayan Avrupa Birliği, uluslararası bir organizasyon olarak diğer ekonomik bütünleşmelerden ayrılır.³⁵⁹

AB'nin vergilendirme ile ilgili düzenleme yetkisinin kaynağı, 01.12.2009'da Lizbon Anlaşmasıyla güncellenen “*Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma* (Roma Anlaşması)”dır.³⁶⁰ Roma Anlaşması'nın üçüncü bölümünde yedinci başlıkta “*Rekabet, vergilendirme ve mevzuatın uyumlaştırılması*” altında AB'nin vergilendirme yetkisi düzenlenmiştir. Avrupa Birliği'nin vergi koyma ve toplama yetkisi yoktur. Ancak, Tek

³⁵⁷ SARİBEYOĞLU, 2010, s.81.

³⁵⁸ Ekonomik bütünleşmeler, en az iki devlet arasında ekonomik faaliyetleri diğer ülkeler karşısında çeşitli boyutlarda ortak paydada buluşturarak düzenleyen oluşumlardır. Bu oluşumlar, bütünleşmenin boyutları bakımından aşamalara ayrılır. GÖKBEL, Doğan, “*Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir, 1996, s.60.

³⁵⁹ Avrupa Birliği'nin kurumları, üye devletlerin doğrudan mevzuatına işlenen ve uygulamak zorunda olduğu kararları alma, uygulama ve uygulatma yetkisine sahip olması nedeniyle devletler dışındaki diğer uluslararası aktörlerden ayrılmaktadır. Bu özelliği, literatürde “supranasyonel (ulusüstü, ulusötesi)” kavramıyla ifade edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. JENSEN, Carsten Stroy, “*Neo-functionalism*”, European Union Politics, ed. Michelle Cini, Nieves Pérez-Solorzano Borragan, Oxford University Press, New York, 2016, ss.53-64, s.55-60.

³⁶⁰ <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/treaty-on-the-functioning-of-the-european-union.html> (27.10.2022).

Antlaşmanın 2009 Lizbon Antlaşması'yla güncellenen halinde md.110-113'te vergilendirmeye ilgili hükümler yer almaktadır. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:12016ME/TXT> (27.10.2022).

Pazar olarak tarif edilen üye ülkelerin ortak pazarının düzgün biçimde işleyişi için çifte vergilendirme, rekabetin korunması, vergi iadeleri, bilgi paylaşımı gibi uluslararası vergi sorunları ile ilgili ortak uygulama amacıyla düzenleme yapma yetkisi vardır.³⁶¹ AB'nin karar alma organları Konsey, Komisyon ve Avrupa Parlamentosu'dur.³⁶² Vergilendirmede özel yasama usulü uygulandığı için kanun koyucu organ Konsey'dir.³⁶³ AB'nin vergilendirme yetkisini kullanırken doğrudan ve dolaylı vergiler ayrımı yaparak hareket ettiği ve öncelikle dolaylı vergiler bakımından koordinasyonu sağlamaya çalıştığı görülmektedir.

Türkiye, 1959'da ortaklık başvurusu şeklinde başlattığı AB'ye katılım sürecinde 27.10.2022 tarihi itibarıyla halen aday ülke konumunda olduğu için Birlik hukukunun uygulanması konusunda üyelere ve aday olmayan üçüncü ülkelere farklı bir statüdedir.³⁶⁴ Tam üyelik öncesi müzakere faslını 03.10.2005 tarihi itibarıyla başlatan Türkiye, vergilendirme ve gümrük konusunda, sanayi ürünleri bakımından AB üyelerine karşı gümrük vergilerini ve eş etkili fonları kaldırmış, bu ürünler için Avrupa Birliği ortak gümrük tarifesi kabul etmiş, Avrupa Birliği'nden ithal ürünlere yerlilerden daha fazla vergi koymayacağını ve AB'ye ihraç edilen ürünlere ülke içi vergileri aşan iade yapmayacağını taahhüt etmiş; KDV ve ÖTV başta olmak üzere AB ekonomik

³⁶¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:taxation> (27.10.2022).

³⁶² https://www.ab.gov.tr/avrupa-birliginde-yasama-ve-karar-alma-surecleri_46220.html (27.10.2022).

³⁶³ <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/decision-making/special-legislative-procedures/> (27.10.2022).

Birlik organlarından Komisyon, 15 Ocak 2019 itibarıyla vergilendirme politikaları bakımından genel yasama sürecine geçilmesi için tebliğ yayımlamış, ancak bu konuda gereken adımlar 27.10.2022 itibarıyla henüz tamamlanmamıştır. Vergilendirmede genel yasama sürecine geçilmesi halinde, doğrudan üye ülke yurttaşlarının oylarıyla göreve gelen mensuplara sahip Avrupa Parlamentosu aktif karar alıcı olacaktır. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/decision-making-eu-tax-policy_en (27.10.2022).

³⁶⁴ Avrupa Birliği'nin vergilendirmeye ilgili kurallarının üçüncü ülkeler bakımından uygulanması, ülkelerin birlik karşısındaki konumuna göre iki grupta incelenir. Birinci gruptakiler, birlik ile ilişkisi olan ancak herhangi bir üyelik girişimi olmayan ülkelerdir. İkinci gruptakiler ise, birliğe üyelik başvurusunda bulunup aday konumundaki ülkelerdir. Aday ülkeler bakımından üyelik sürecinin işleyişi, katılım öncesi hazırlık sürecinde o aday ülkenin vergi uyumlaştırması politikaları ve Avrupa Birliği ile yaptığı ikili anlaşmalarla kendini gösterir. Avrupa Birliği'ne katılım süreci, 1994 Essen Zirvesi'nde belirlenen hazırlık süreci çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Birliğe aday ülke bakımından vergi uyumlaştırması, fiili müzakereler aşamasında ulusal vergi mevzuatını Avrupa Birliği mevzuatıyla uyumlu hale getirecek kanuni düzenlemeleri yapmasıdır. Aday ülke, uyumlaştırmayla ilgili yapması gerekenleri hükümetler arası müzakereler sürecinde belirlenen takvimde gerçekleştirme taahhüdünde bulunur. Mevzuat uyumlaştırmasının ve iç hukukta etkili uygulamanın rapor edilmesinden sonra katılım anlaşması ile ilgili süreç işler. Bu süreçte ve üye olduktan sonra da katılımcı ülkenin iç hukuk düzenlemelerini Birlik hukukuna göre güncelleme yükümlülüğü devam eder. AKGÜL AÇIKMEŞE, Sinem, "Avrupa Birliği'nde Genişleme", *Avrupa Birliği*, ed. Belgin Akçay ve İlke Göçmen, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, ss.725-744, s.738-742.

bütünleşmesini ilgilendiren vergiler bakımından uyumlaştırma yapacağını kabul etmiştir.³⁶⁵

Türkiye’de yürürlüğe konulan vergisel düzenlemeler, Avrupa Birliği vergi politikalarına göre dolaylı ve dolaysız vergiler bakımından ele alınmalıdır.³⁶⁶ Dolaylı vergilerle ilgili düzenlemeler, KDV ve ÖTV bakımından olmak üzere kendi içinde ikiye ayrılır.³⁶⁷ Dolaysız vergiler bakımından, Avrupa Komisyonu’nun 2014 tarihli raporunda ilerlemeye ilişkin ayrıntılı bir değerlendirme yapılmıştır.³⁶⁸ Komisyon’un 2019 raporlarında ise bölgesel yönetim merkezlerine ve teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin 2018 raporundaki uyarı üzerine Türkiye’nin 2019’da değişikliğe gittiğine değinilmiştir.³⁶⁹ Sayılan bu merkezlere ilişkin vergi kolaylıkları, AB Konseyi İyi

³⁶⁵ <https://www.ab.gov.tr/81.html> (27.10.2022).

³⁶⁶ Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne üyelik süreci uyarınca, 03.10.2005 tarihli Lüksemburg’ta yapılan Hükümetlerarası Konferans’la kabul edilen Müzakere Çerçeve Belgesi’ne göre yürütülen Katılım Müzakereleri’nin 16’ncı faslı Vergilendirme ile ilgilidir. Vergilendirme ile ilgili fasılda gelişmeler, dolaylı ve dolaysız vergilere göre, özellikle KDV, ÖTV, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi bakımından değerlendirilmektedir. Bu başlık altında ilgili konuyu ele alış biçimi de bu çerçevede yapılmıştır. Vergi idaresi ve idareler arası bilgi paylaşımı ile ilgili gelişmelere, konu dışına çıkmamak adına yer verilmemiştir.

³⁶⁷ KDV’de varış ülkesinde vergilendirme ilkesi ve ihracat istisnasının kabulü, kural olarak alışlarda ödenen KDV’nin satışta tahsil edilecek vergiden indirilmesi, yatırım malları için ödenen KDV’nin tüketim tipi KDV modeline göre indirilmesi, teşvikli yatırım malların tesliminin KDV’den istisna edilmesi, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin KDV yükümlülüğü dışına çıkarılması, internet üzerinden satışlarda KDV ödevi için mükellefiyet tesis ettirilmesi ve yolcu beraberinde getirilen bazı kişisel eşyaların vergiye tabi tutulmamasıdır. KDV konusunda beklentiler ise KDV oranının ortalama yüzde 15 olacak şekilde yeniden düzenlenmesi, KDV ile ilgili mevzuatın her anlamda Birlik ile daha fazla uyumlaştırılması yönündedir. ÖTV bakımından, 4760 sa. Kanun’un yürürlüğe girmesinin yanı sıra, alkollü içecekler, tütün ürünleri ve petrol ürünlerinin ÖTV konusu edilmeleri Birlik’e uyum düzenlemelerinin bir parçasıdır. Birlik’in beklentisi, ayrımcı vergilendirme yasağı ile verginin konusunda ortak kalemlere uyularak ve vergi oranlarında (daha çok artış yönünde olan) sürekli değişiklikten kaçınılması ÖTV düzenlemelerinin iyileştirilmesi yönündedir.

Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2019 Türkiye Raporu (2019 Raporu), Avrupa Komisyonu, s.91-92.

³⁶⁸ KVK’nın yürürlüğe girmesi, şirketlerin devir, bölünme ve hisse değişiminde vergilendirmenin düzenlenmesi, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının vergilendirilmesi, dar mükellefiyette vergi kesintisi konusunda vergi cenneti olarak bilinen ülkelerdeki kişilere yapılacak ödemelerin Türkiye’deki vergi matrahını azaltma amacıyla kullanılmasının önlenmesi Birlik’e uyum bakımından olumlu karşılanmış düzenlemelerdir. Birlik’in beklentisi, KVK’daki uyumun geliştirilerek sürdürülmesi ve Birlik’le uyumlu yeni bir GVK’nun kabul edilmesi yönündedir. *Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2014 Türkiye Raporu (2014 Raporu)*, Avrupa Komisyonu, s.38.

Bu rapordan sonra, 2015, 2016 ve 2018 raporlarında ne Gelir ne de Kurumlar Vergisi’nde ilerleme olduğuna yönelik bir bilgiye yer verilmemiştir. Hatta 2018 raporunda Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Bölgesel Yönetim Merkezleriyle ilgili vergi kolaylıkları potansiyel zararlı görülmüş, Türkiye bu konuyu çözümleneceğini taahhüt etmiştir. *Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2018 Türkiye Raporu (2018 Raporu)*, Avrupa Komisyonu, s.81.

³⁶⁹ *2019 Raporu*, s.92.

Uygulama Kuralları Grubu ve OECD Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu'na zararlı bulunmuştur. Türkiye de bu görüşlere istinaden bölgesel yönetim merkezleri muaflığını mükellefler tarafından öngörülebilir biçimde yürürlükten kaldırmış³⁷⁰, teknoloji geliştirme bölgelerindeki faaliyetlere ilişkin istisnanın da zararlı vergi rekabetini önleyecek biçimde yeniden düzenlemiştir.³⁷¹ Komisyon'un 2019 raporunda da bu kanun değişiklikleri ilerleme olarak kaydedilmiştir.³⁷² Komisyon'un 2020, 2021 ve 2022 raporlarında Türkiye'nin vergilendirme konusunda “kısmen hazırlıklı/ orta düzeyde hazırlıklı” şekilde nitelendirilip ilerleme kaydedilmediği belirtilmiştir. Her üç raporun vergi kolaylıklarını ilgilendiren birden çok ortak noktası vardır. Cumhurbaşkanı'nın 2812 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla³⁷³ birçok mal ve hizmette katma değer vergisi oranının yüzde bire düşürülmesi ve bu uygulamanın sürdürülmesi, Avrupa Birliği müktesebatındaki asgari standart oranı olan yüzde on beşin çok altında yer alması nedeniyle her üç raporda da eleştirilmiştir.³⁷⁴ Özel tüketim vergileri bakımından ortak eleştiri konuları, sigarayla ilgili özel tüketim vergisi düzenlemesinde, verginin maktu ve nispi bileşenlerinin Birlik ile uyumsuzluğu ile enerji ürünlerinin vergilendirilmesinde Avrupa Birliği'nden farklı olarak jet yakıtı (kerosen), kömür ve elektrikten özel tüketim

³⁷⁰ Bir görüşe göre, uluslararası arenada Türkiye'yi zor durumda bırakması nedeniyle bu muaflığın kaldırılması yerinde olmuştur. Yazara göre, ticari faaliyette bulunması yasak olan bölgesel irtibat büroları, vergiye tabi bir gelire sahip olamayacağı gibi Türkiye'de izin verilen faaliyetlerinin de Türkiye'de vergilendirilmesi söz konusu değildir. Kanun koyucunun böyle bir muaflık getirmesinde yatırımcı açısından öngörülebilirlik sağlama amaç olabileceği belirtilmiştir. TAŞ, Bülent, “Bölgesel Yönetim Merkezleri Muafiyeti Niye Getirildi Niye Kaldırıldı?”, *Vergialgınoktanet*, 18.03.2019. <https://vergi.algi.net/>, (27.10.2022).

³⁷¹ Bir görüşe göre, yapılan bu yeni düzenlemelerle bu istisnadan yararlanmak daha zor ve karmaşık hale gelmiştir. TAŞ, Bülent, KARYAĞDI, Nazmi, “Teknokent’lerdeki Şirketlerin Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulamasında Son Gelişmeler”, *Vergialgınoktanet*, 18.11.2018. <https://vergi.algi.net/>, (27.10.2022).

³⁷² 5520 sa. KVK md.4/f.1/ö bendiyle eklenen bölgesel yönetim merkezlerine ilişkin muaflık hükmüne ve 4691 sa. Kanun geçici madde 2'ye göre, teknoloji geliştirme bölgelerindeki faaliyetlere ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu istisnası, Avrupa Birliği Konseyi İyi Uygulama Kuralları Grubu (ve ayrıca OECD Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu) tarafından zararlı bulunduğu 2018 Raporu'nda yer almıştır. Nitekim 2019 Raporu'na göre Türkiye, her iki konuyla ilgili olarak değişikliğe gitmiştir. Bölgesel yönetim merkezleri muaflığı, 5520 sa. KVK md.4/f.1/ö bendini 7103 sa. Kanun md.74 ile 01.01.2019 itibarıyla yürürlükten kaldırılmış, ancak kazanılmış hak sahipleri bakımından yürürlük tarihi 01.01.2022 tarihine ötelenmiştir. Teknoloji geliştirme bölgelerindeki faaliyetlere ilişkin istisnanın koşulları da 7033 sa. Kanun md.64 ve 7103 sa. Kanun md.51 ile belge şartı ve istisnadan yararlanabilecek kazanç tutarının sınırlandırılması getirilerek zararlı vergi rekabetiyle mücadele kapsamında yeniden düzenlenmiştir. 2019 Raporu, s.92. 2018 Raporu, s.81.

³⁷³ CK, Karar No: 2812, Karar Tarihi: 30.07.2020, (RG, T.31.07.2020, S.31202).

³⁷⁴ Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2022 Türkiye Raporu (2022 Raporu), Avrupa Komisyonu, s.98. Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2021 Türkiye Raporu (2021 Raporu), Avrupa Komisyonu, s.91. Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2020 Türkiye Raporu (2020 Raporu), Avrupa Komisyonu, s.91.

vergisi alınmamasıdır.³⁷⁵ Dolaysız vergiler bakımından Kurumlar Vergisi oranlarında belirli yıllar bakımından hukuki öngörülebilirlik ilkesiyle örtüşmeyen ve Avrupa Birliği ortalamasının üzerine çıkan artışlar yapılması ve varlık barışının 2008'den bu yana altıncı defa kabul edilip uygulama süresinin uzatılması 2021 ve 2022 raporlarında eleştiri konusu olmuştur.³⁷⁶

Birliğin Türkiye'ye ilişkin komisyon raporlarından vergi kolaylıkları bakımından anlaşılan, 2019 yılı bir dönüm noktası olmuştur. Avrupa Birliği ile uyumlu politikalara 2019 yılının ortalarına kadar hız verildiği, 2019'un son zamanlarından itibaren ise Birlik ile uyumlu olmayan ancak genel gerekçelerle belirli süreli olarak vergi oranı düzenlemeleri yapıldığı ilgili raporlardan anlaşılmaktadır. İlgili düzenlemelerin Avrupa Birliği hukukuyla uyumlu olmaması, Türk hukukunda Anayasa'ya aykırı olduğu anlamına gelmemektedir. Bu hükümlerin Türk hukuku bakımından değerlendirmesi yapılırken, üye olma sürecinin devam ettiği Avrupa Birliği müktesebatıyla uyumlu olup olmadığının denetimi kanun koyucu olarak TBMM ve sınırlı düzenleyici işlem yapma yetkisi sahibi Cumhurbaşkanı tarafından siyasi denetim şeklinde yapılabilir. Birlik raporlarındaki eleştirilerin ilgili organlar tarafından dikkat ve değerlendirmeye alınmaları, uluslararası hukuk ve Avrupa Birliği üyelik sürecinin yürütülmesi bakımından önem arz etmektedir.

Vergilememeyi de içeren vergilendirme yetkisinin ülke anayasalarında modern devletlerin hemfikir olduğu ilkeler doğrultusunda her ülkenin ilgili dönemdeki hükümet sistemine göre düzenlendiği, vergilendirilebilir faaliyetlerin ülke sınırlarını aşması nedeniyle vergilendirmenin uluslararası alanın gündem maddesine dönüştüğü ve bu alanı ilgilendiren meselelerin uluslararası antlaşmalar, örgütler ve ulusüstü yapılarla çözülmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu noktada, vergilememe yetkisinin vergi kanunlarına yansımaları, diğer bir deyişle mükellefler ve idare bakımından uygulanabilir hale gelmesi ise ele alınması gereken bir başka başlığın konusudur.

³⁷⁵ 2022 Raporu, s.98-99. 2021 Raporu, s.91-92. 2020 Raporu, s.91.

³⁷⁶ 2022 Raporu, s.99. 2021 Raporu, s.92.

3. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DÜZENLENME NEDENLERİNE GÖRE VERGİ KOLAYLIKLARI

Vergilendirme yetkisinin vergi almama kısmını oluşturan vergi kolaylıkları, Türk hukukunda Anayasa'nın ilgili hükümlerine dayanılarak vergi kanunlarında düzenlenir. Anayasa md.11/f.2'de de normlar hiyerarşisine uygun biçimde belirtildiği üzere kanunlar Anayasa'ya aykırı olamaz. Bu nedenle, vergi kolaylıklarının sadece Anayasa md.73'e uygunluğunun ele alınması eksik bir değerlendirme olur. Nitekim Anayasa md.11/f.1'e göre, anayasa hükümleri Türkiye'deki devlet organları ile tüm kişiler, kurumlar ve makamlar için uyulması zorunlu kurallardır.

Vergi kolaylıklarının temel normu kanunlar olduğuna göre, bu kanunların hangi genel gerekçeyle, hangi ilkeler gözetilerek ve hangi usulde düzenlenmesi gerektiği sorusunun cevaplanması gerekir. Anayasa md.73'teki vergilendirme ilkelerinin gözetilmesi gerektiği açıkça ortadadır. Ancak bu ilkelerin uygulandığı normun gerekçesi de açıklığa kavuşturulmalıdır ki vergilememe ile ilgili işlemler ve kararlar keyfiliğe kapalı olsun. Her bir kolaylık bakımından özel gerekçe için ilgili kanun hükmünün teklif gerekçesine bakılmalıdır. Bu hükümlerin yer aldığı vergi kanunlarının teklif gerekçelerinde, vergi kolaylıklarıyla ilgili genel gerekçelere de yer verilmektedir. Kanun koyucu, ister özel ister genel olsun, düzenleme gerekçesini Anayasa'ya dayanmadan ortaya koyamayacağına göre, gerekçelerin ne olduğunun yanı sıra Anayasa'nın ilgili hükümleriyle ilişkisinin de ortaya konması gerekir.

Vergi dışı bırakmaya ve vergi yükünü hafifletmeye ilişkin hükümlerin ekonomik faaliyetlerin konuları veya özneleri esas alınarak düzenlendiği, bu hükümlerin kabulü ve yürürlüğünde kamu yararı bulunması ve toplumsal rızanın parlamento aracılığıyla yansması gerektiği göz önüne alındığında öncelikle Anayasa md.2'de yer alan demokratik devlet, laik devlet, sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerine uygun olması gerekir. Anayasa md.2'nin değiştirilemez ve değiştirilmesi teklif edilemez olması hem değiştirilebilir Anayasa hükümlerinin hem de kanunların bu ilkelere uygun olarak yorumlanmasını zorunlu kılmaktadır.

Demokratik devlet ilkesinin vergi kolaylıkları bakımından önemi, bu kolaylıkların seçimle belirli süreli göreve gelen meclis tarafından düzenlenmesini, mecliste toplumsal rızayı yansıtacak şekilde bir temsil imkanının tanınmasını, kanunlaşma sürecinin hem toplumda çeşitli platformlarda hem de milletvekilleri tarafından mecliste tartışılmasını ve değerlendirilmesini sağlayan zeminde olmasını gerektirir. Laik devlet ilkesi gereği vergi kolaylıklarına ilişkin kanun hükümlerinin beşeri hayatla ilgili gerekçelere dayanmalı ve ibadethanelerle ilgili kolaylıkların din ayrımı yapılmadan uygulanmalıdır. Hukuk devleti bakımından vergi kolaylıklarının öngörülebilir, ileriye dönük, açıkça anlaşılabilir ve erişilebilir hükümlerle düzenlenmesi, konuyla ilgili düzenleyici işlemlerin ve bireysel işlemlerin haklı bir gerekçesinin olması, idarenin kanuna dayalı işlemlerine karşı idari ve yargısal başvuru yollarının açık olması gerekir.

Vergi kolaylıklarının sosyal devletle ilişkisinin diğer devlet ilkelerinden farkı, vergi dışı bırakma veya vergi yükünü hafifletme yöntemlerin uygulanmasına ilişkin sosyal veya ekonomik nedenin anayasal dayanağını oluşturmasından kaynaklanır. Sosyal devlet, “(...), *sosyal adalet ve sosyal güvenliği sağlamak ve herkes için insan haysiyetine yaraşır asgari bir hayat düzeyini gerçekleştirmekle yükümlü devlet*”tir.³⁷⁷ Anayasa metninde bir ifade olarak ilk defa 1848 Fransız Anayasası’nda ortaya çıkan sosyal devlet, farklı adlar ve modellerle günümüzde de varlığını sürdürmektedir.³⁷⁸ Sosyal

³⁷⁷ ÖZBUDUN, 2019, s.141.

³⁷⁸ Sosyal devleti modellere ayıran birçok yazar ve düşünür mevcuttur. Literatürde hem kabul edenler hem de karşı çıkanlar tarafından ölçüt alınan Espig-Andersen, refah sağlayan kurum ve birimlere göre üç modelden söz eder. Birincisi liberal refahı savunan Anglosakson modeli, ikincisi, muhafazakar Kıt’a Avrupası modeli ve üçüncüsü sosyal demokrat İskandinav modelidir. Liberal refah modelinde devlet asgari refah düzeyini garanti ederek ya da özel sosyal güvenliği teşvik ederek rol alır. ABD, Kanada ve Avustralya bu modeli izlemektedir. Muhafazakâr modelde ise korporatist refah devleti anlayışı nedeniyle sosyal ve ekonomik ilişkiler devlet tarafından statü farklılıkları gözetilerek düzenlenir. Sosyal güvenlik ise kilise eliyle aile içi dayanışmayı esas alarak şekillenir. Devlet çalışanlara statüleri ve katkı payları oranında güvence tanır, aile bireylerine de ailenin ve kilisenin olanakları tükendiği noktada destek olur. Bismarck’ın Almanya’daki modeli, günümüzde Fransa, Almanya, İtalya ve Avusturya modelleri buna örnektir. Sosyal demokrat modeldeyse temel ihtiyaçlarda en yüksek kriterleri hedefleyen bir eşitlik benimsenir. Tüm toplumun tek bir genel sigorta sisteminde toplandığı, yardımların ise kazançlara göre derecelendiği bir modeldir. Sosyal politikayı piyasa aracı olarak görmeyen bu anlayış, herkesi gücü oranında sisteme katılmakla ödevlendirir. Karşılığında da herkesi eşitlik ilkesi çerçevesinde sistemden yararlandırır. II. Dünya Savaşı sonrası İngiltere’de yayımlanan Beveridge Raporu, bu modelin şekillenmesinde önemli etki sahibidir. Bu raporda belirtilen esaslar, savaş sonrasında 1970’lerin ortasına kadar İngiltere’de uygulanmıştır. Sosyal demokrat devlet modeli İsveç, Danimarka Norveç’teki sosyal politika rejimi bu modelle örtüşür. SCHUSTEREDER, Ingmar J., *Welfare State Change in Leading OECD Countries*, Gabler Verlag, Heidelberg, 2010, s.21-24. PIERSON, Christopher, *Beyond the Welfare State? The New Political Economy of Welfare*, Polity Press, Cambridge, 1998, s.104-106,114-119,131-

devletin kökü 1800'lere kadar dayansa da asıl önemi İkinci Dünya Savaşı'nın getirdiği yıkımın giderilmesi ve demokratik devletlerin meşruluğunun güçlendirilmesi amacıyla 1945 sonrasında ortaya çıkmıştır.³⁷⁹ 1970'lerin ortasına kadar süren bu dalgada, demokratik devlet, sosyal devlet, hukuk devleti ilkeleri birbirleriyle olmazsa olmaz, yakın ve tamamlayıcı bir ilişkidir. Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan bu üç temel ilke, Anayasa Mahkemesi kararlarında 1963'ten beri demokratik sosyal hukuk devleti şeklinde ele alınmaktadır.³⁸⁰ Öğretide sosyal devletin gerçekleştirilmesi ve korunmasıyla ilgili düzenlemelerin sosyal haklar³⁸¹, devlete düşen özel ödevler ve koruma yükümlülükleri³⁸², gelir ve servet farklılıklarının azaltılmasına yönelik tedbirler ve planlama³⁸³ şeklinde dört alt başlıkta sınıflandırıldığı görülmektedir.³⁸⁴

Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir devlet olması nedeniyle siyasi iktidarın topluma karşı görevlerine ve temel amaçlarına ise Anayasa md.5'ten ulaşılmaktadır. Maddeye göre, devlet olmanın unsurlarını korumak, toplumun refah içinde yaşamasını ve insanların varlıklarını geliştirmesini sağlamak, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlayan sosyal ve ekonomik engelleri kaldırmak siyasi iktidarın temel amaç ve

135. ESPIG-ANDERSEN, Gösta, *The Three Worlds of Welfare Capitalism*, Polity Press, Cambridge, 1991, s.26-29.

³⁷⁹ Bu çerçevede sosyal politika, sosyal güvenlik gibi sosyal devletin parçası olan kavramlarla örtüşür bir tanım Heywood tarafından yapılmıştır. Heywood'a göre sosyal devlet ya da refah devleti, vatandaşlarının sosyal refahını önceleyerek, onların sağlık, sosyal güvenlik, eğitim gibi kamu hizmetlerine asgari düzeyde erişebilmeleri bakımından sorumluluğu üstlenen devleti ifade eder. HEYWOOD, Andrew, *Political Ideologies An Introduction*, Palgrave, London, 2021, s.38.

³⁸⁰ Mahkemenin başkaca kararlarında da atıf yapılan ve dolayısıyla bir içtihada dönüşen E.1963/336 sayılı norm denetimi kararında "Demokratik sosyal hukuk devleti; insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadî ve malî tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve millî gelirin, adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu, devam ettirmeğe kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet demektir." diye açıklanmaktadır. TİRYAKİ, Refik, *Ekonomik Özgürlükler ve Anayasa*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008, s.205-207. AYM, E.1963/336, K.1967/29, K.T.27.09.1967.

³⁸¹ Sosyal haklar, toplumsal hayata katılımı ilgili birtakım asgari kıstasların ve desteklenmesi gereken gruplara yönelik teşvik ve tedbirlerin sağlanmasına ilişkin haklardır. Anayasa md.10'daki "Kanun önünde Eşitlik" ilkesinde bahsi geçen "Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz." şeklindeki üçüncü fıkrasında sayılan toplumsal gruplara yönelik sağlanan haklar da sosyal haklar kapsamındadır.

³⁸² Sosyal hakların sağlanması bakımından devlete düşen ödev ve yükümlülükler de kaynağını yine sosyal haklara ilişkin Anayasa hükümlerinden alır. Üstelik Anayasa md.65'e göre, devletin bu ödev ve yükümlülüklerini yerine getirirken mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde hareket etmesi gerekir.

³⁸³ Anayasa md.166'da devletin ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı planlama görevinden söz edilmektedir.

³⁸⁴ TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.114. GÖZLER, 2018, s.195 ve 199.

görevleri arasında yer alır.³⁸⁵ Özbudun'un da haklı biçimde belirttiği üzere sosyal devlet, “(d)evletin sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini meşru ve gerekli gören” bir anlayıştır.³⁸⁶ Özünde herkese insan onuruna göre bir hayatın sağlanmasını ve korunmasını içerir.³⁸⁷ Bu amaç ve görevlerin gereğini yerine getirebilmek amacıyla kullanılan araçlardan biri de vergi kolaylıklarıdır. Dolayısıyla, vergi kolaylıklarına ilişkin kanun hükümlerinin, sosyal veya ekonomik bir gerekçesi vardır.

3.1. SOSYAL NEDENLERLE UYGULANAN VERGİ KOLAYLIKLARI

Kişilerin sosyal devletten beklentileriyle sosyal devletin kişilerin refahını artırmak üzere hedefledikleri sosyal haklarda kesişir. Sosyal haklar, sosyal eşitlik amacına yönelik hakları ifade eder.³⁸⁸ Sosyal eşitlikten maksat, çoğulcu demokrasi ve serbest piyasa ekonomisini kabul eden toplumda maddi eşitsizlikleri asgari müşterek refahı sağlayacak kriterlere ulaşarak gidermektir.³⁸⁹ Sosyal haklar kataloğunda çalışma hakkı, ücrette adalet, sosyal güvenlik hakkı gibi çalışma yaşamına ilişkin hakların yanı sıra ailenin korunması, engelli hakları, eğitim hakkı, sağlık hakkı, kültürel hayata katılabilme hakkı, vb. sosyal destek ve yardımlara ilişkin hakları içerir.³⁹⁰

Vergi kolaylıklarında toplumsal ihtiyaçların diğer unsurlar bakımından ön plana çıktığı konulara yönelik istisnalar ile Devlet veya sosyal ya da ekonomik bakımdan güçlü olanlar karşısında korunması ve gözetilmesi gerektiği kabul edilenler bakımından uygulanan muafıklar ilgili vergi kanunlarında veya konuyla ilgili özel kanunda düzenlenmektedir. Çalışma kapsamında bu amaca hizmet eden ve özel kişilere yönelik sağlanan kolaylıklar, çalışma hayatı ve sosyal güvenlik, sosyal koruma ve yardımlar ile diğer sosyal nedenlerle ilgili olanlar şeklinde üç başlıkta ele alınacaktır.

³⁸⁵ Anayasa md.5'in başlığı “Devletin temel amaç ve görevleri” olsa da bunları yerine getirmeyi sağlayacak yetkilerin yasama ve yürütme organlarında toplanması nedeniyle devlet yerine siyasi iktidar kavramı kullanılmıştır.

³⁸⁶ ÖZBUDUN, 2019, s.138.

³⁸⁷ ÖZBUDUN, 2019, s.148.

³⁸⁸ TANÖR, Bülent, *Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar*, May Yayınları, İstanbul, 1978, s.92-93.

³⁸⁹ TANÖR, 1978, s.109.

³⁹⁰ TANÖR, 1978, s.101-102.

3.1.1. Çalışma Hayatı ve Sosyal Güvenlikle İlgili Vergi Kolaylıkları

Vergilendirmenin başlıca konusu olan ekonomik faaliyetlerin yürütülmesinde işverenler ile çalışanlar arasında menfaatlerin düzenlenmesi ve dengelenmesi, on dokuzuncu yüzyıldan itibaren modern devletlerin gündem maddelerinden biri olmuştur. İşveren ile çalışanlar arasındaki denge, günümüzde çalışma hakkı ve sosyal güvenlik hakkı ile devletin düzenleyen, koruyan ve son sözü söyleyen aktif bir konumda yer almasıyla sağlanmaktadır. Çalışma hayatı ve sosyal güvenlikle ilgili düzenlemelerden ücretlerin ve sosyal güvenlikle ilgili ödemelerin vergilendirilmesi, vergi hukukunun ve maliye politikasının konu başlıklarından biri haline gelmiştir. Bunun bir sonucu da bazı mükellef grupları ve konuların kısmen ya da tamamen vergilendirilmemesi yönünde düzenlemeler yapılmasıdır. Türk hukukunda bu konularla ilgili vergi kolaylıkları, çalışma hayatı ve sosyal güvenlikle ilgili olmak üzere iki başlıkta ele alınacaktır.

3.1.1.1. Çalışma Hayatıyla İlgili Vergi Kolaylıkları

Sosyal eşitsizliğin giderilmesi için kişilerin kendi emeğiyle geçimini sağlamasına imkan tanınmasını öngören çalışma hakkı, on sekizinci yüzyılın sonlarından itibaren ulusal ve uluslararası metinlerde kabul gören bir sosyal haktır.³⁹¹ Türk Anayasa hukukunda

³⁹¹ Çalışma hakkı, 1789 Fransız İhtilali sonrasında cumhuriyet rejimini ilk defa ilan eden 1793 Anayasası ile yetişkin vatandaş ve yerleşik yabancı erkeklere emeğiyle yaşama hakkının tanınmasıyla ilk defa bir yasama organı tarafından kabul edilmiştir. 1848 İhtilali sonrasında ortaya çıkan sosyalist görüş, devlete işsizlere iş sağlama ödevini yüklemiş, bu görüş zamanla ulusal ve uluslararası hukuk metinlerinde Çalışma Hakkı olarak kabul edilmiştir. TALAS, Cahit, “Çalışma Hakkı ve Türkiye’deki Durum”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 46 (1), 1991, ss.407-421, s.407.

Bu konuda en geniş kabul gören uluslararası düzenleme 10 Aralık 1948 tarihli Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi md.23’tür. Bu hükümde sırasıyla çalışma hakkı, işsizlikten korunma hakkı, eşit işe eşit ücret hakkı, insan onuruna uygun bir hayat için adil ve elverişli ücret hakkı ve sendika hakkı yer alır. Devamındaki md.24’te de dinlenme hakkı, makul sürede düzenlenmiş çalışma saatleri, ücretli izin hakkı kabul edilmiştir. Ayrıca, md.4’teki kölelik yasağı da zorla ve bedelsiz çalışma yasağı bakımından çalışmanın hak olarak değerlendirilemeyecek boyutunu ifade eder. TALAS, 1991, s.410 ve 412.

Avrupa İnsan Hakları Hukuku’nda çalışma hakkı, AİHS md.8’deki “Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı” ve Avrupa Sosyal şartı md.1’deki “Çalışma Hakkı” ile bu hakla bağlantılı md.2 ve devamındaki hükümler çerçevesinde kabul edilmektedir. Ayrıca, AİHS md.4’teki kölelik ve zorla çalıştırma yasağı da çalışma hakkının ne anlama gelmeyeceği ve zorunlu kamu hizmetlerinin çalışma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceği konusunda emredici bir düzenlemedir. KILIÇKAYA, Zeynep, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru İncelemelerinde Çalışma Hakkı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18 (2), 2016, ss.127-166, s.130-132.

Hakka konu olan çalışma kavramına bakıldığında iktisadi ve hukuki boyutu vardır. İktisadi anlamda çalışma, bedeli karşılığında insanların üretim için gerçekleştirdiği fiziksel ve zihinsel faaliyeti ifade eden emek faktörüdür. Hukuki anlamda çalışma, bir kişinin fiziksel ve zihinsel üretim faaliyetini bir başka

çalışma hakkı, angarya yasağı ile başlayan, Cumhuriyet döneminde çalışmayı bir hak ve ödev olarak benimseyen bir seyir izlemiştir.³⁹² 1982 Anayasası md.49'da yer alan çalışma hakkı ve ödevi, Türkiye'de yaşayan yetişkin herkes için kabul edilmiş, bu kapsamda Devlete çalışma hayatında barış ortamını korumak ve taraflar arasındaki ilişkiyi dengeleyen tedbirleri almakla ilgili ödevler verilmiştir.³⁹³

Çalışma hakkı kapsamında, emek karşılığında alınan ücretler kural olarak GVK md.2'ye göre gerçek kişilerin elde ettiği gelirler arasında yer alır ve kanunda aksine bir hüküm olmadıkça GVK md.1'e göre vergiye tabidir. GVK md.61 uyarınca ücret, bir işverenin göstereceği iş yerinde belirli bir kadroya bağlı olarak çalışana hizmeti karşılığında

kişinin talimat ve denetiminde uygun bir zaman aralığında bedeli karşılığında gerçekleştirmesine ilişkin sözleşmenin konusu olan iş hukuku bakımından iş kavramını, borçlar hukuku bakımından hizmet kavramını karşılar. SÜZEK, Sarper, *İş Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2018, s.1-3 ve 235; CEYLAN ATAMAN, Berrin, *Çalışma Ekonomisi*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2016, s.4.

İş hukukunun ve borçlar hukukunun kapsamına girmeyen kamu görevlileri ise kamu hizmetini yerine getirmek üzere atama yoluyla göreve gelen ve mesleki bir sıfatla bedeli karşılığında kamu tüzel kişisinde görev alan kişilerdir. Kamu görevlisiyle kamu tüzel kişisi arasındaki ilişki, niteliği gereği kamu hukukunun konusudur. Anayasa md.70'te liyakat ilkesi çerçevesinde belirlenen koşulları sağlayan Türk vatandaşlarına tanınan kamu hizmetine girme hakkı, kamu görevlisi olmak için ilgili kamu tüzel kişisine usulünce başvurmayı ve başvurusunun koşulları sağlaması halinde atanmasını ifade eder. Genel idare esaslarına göre kamu tüzel kişileri tarafından yürütülen bir kamu hizmetini karşılamaları nedeniyle, işçilerden ve hizmet sözleşmesine göre çalışanlardan farklı bir statüde olan kamu görevlilerinin faaliyeti kamu görevi kavramıyla açıklanmaktadır. Kamu görevi kavramı, ceza hukukunda tüm seçilmiş ve atanmış kişilerin gerçekleştirdiği kamusal faaliyeti kapsayan biçimde kullanılmaktadır. Ancak bu tanımlama sadece ceza hukuku bakımından bağlayıcıdır. İdare hukuku bakımından kamu görevi kavramı kamu tüzel kişilerinde liyakate dayalı olarak mesleki sıfatla göreve atanan ve kamu hizmetini yerine getiren kişilerin kanunlarda veya kanuna dayalı düzenlemelerde tanımlanan faaliyetleridir. Bu nedenle kamu görevi, çalışma kavramını da kapsayan ama çalışma kavramından ayrı bir statüdeki faaliyettir.

GÖZLER, Kemal, *İdare Hukuku Cilt II (İH – II)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, s.624-625, 627, 648-649. MEMİŞ, Emin, "Mevzuatımızda ve Uygulamada Kamu Hizmetlerine Girme/Çekilme Hakları, Arşiv Araştırması ve Güvenlik Soruşturması Analizleri", *Kamu Personeli Sorunları İdare Hukuku Sempozyumu Eskişehir 4-5 Nisan 2003*, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2004, ss.209-272, s.209-214.

³⁹² 1876 Kanun-i Esasi'de md.24'te angarya yasağından, 1924 Anayasası'nda ise md.70'te sözcük olarak çalışma hakkından ve md.74/f.3'te angarya yasağından söz edilmiştir. Sosyal devlet ilkesini Türk hukukunda ilk defa benimseyen 1961 Anayasası, bu duruşuna paralel olarak md.42'de çalışma hakkı ve ödevini angarya yasağını da kapsayan biçimde ayrıntılı olarak içerir..

³⁹³ Gerekçede, çalışma hakkının Devletin çalışmak isteyenlere iş sağlayacak tedbirleri almasını ve çalışanların da emek karşılığı gelir sağlamalarını içerdigi; çalışmanın aynı zamanda kişilerin kendine ve topluma karşı bir ödevi olduğu belirtilmiştir. Devletin işçi ile işveren arasında dengeleyici bir üçüncü kişi rolü olduğuna, taraflar arasında seçim yapamayacağına, üretimin ve ulusal hasılanın azalmasını önlemek için çalışma barışını sağlaması gerektiğine değinilmiştir. *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.277-278.

Anayasa'da çalışma hakkı ve ödevinin yanı sıra, bu hakkı tamamlayan md.50-55 arasında söz edilmiştir. Ayrıca, çalışma hayatıyla bağlantılı olarak md.56/f.5'te genel sağlık sigortası kurulması, md.60-62'de sosyal haklardan ve md.18'de klasik haklar arasında yer alan zorla çalıştırma ve angarya yasağı Anayasa'da temel hak ve ödevler arasında özel olarak düzenlenmiştir.

verilen paralar veya parasal karşılığı olan ve ayın olarak sağlanan menfaatlerdir.³⁹⁴ Ancak bazı ücretler ve çalışma yaşamının sağladığı menfaatler vergi kolaylığı kapsamına alınmıştır. Çalışma hayatına ilişkin GVK'daki vergi kolaylıkları, istisna edilen ücretler, teşvik ve ikramiyeler, iş güvenliği ve kurum hesabına öğrenim görme konularında farklı maddelerde düzenlenmiştir.

İstisna edilen ücretler, GVK md.23'te on yedi bentte düzenlenmiştir.³⁹⁵ Bu kolaylıkların konuları, kırsal hayattaki faaliyetlere, madencilğe, ev işleri ve evde bakım hizmetlerine, öğretim faaliyeti veya sosyal destek kapsamında çalışma hayatına katılım sağlanmasına, çalışma hakkını destekleyen menfaatlere, yerli sandık ödemelerine, yabancı sosyal güvenlik kurumları ödemelerine, dar mükellefler tarafından yapılan ödemelere, milli müsabakalarda yer alan amatör sporcuların çalışma hayatına katılım sağlamalarına, uçuş personelinin ücretlerine ve asgari ücret aylık tutarına ilişkindir.

3.1.1.1.1. Çalışma Yerleri Bakımından Vergi Kolaylıkları

Çalışma yerleri bakımından vergi kolaylıkları, kırsal alandaki faaliyetlerden, maden işçiliğinden, ev işleri ve evde bakım hizmetlerinden elde edilen veya öğrenim faaliyeti ve sosyal destek kapsamındaki çalışmalara karşılık ücretlere yönelik olmak üzere dörde ayrılır.

Kırsal alandaki faaliyetlerde elde edilen ücret gelirlerine uygulanan istisnalar üçe ayrılır. Bu kapsamdaki ilk kolaylık, GVK md.23/f.1/2'deki vergiden muaf çiftçilerin işçilerinin

³⁹⁴ Bu tanım, hem iş sözleşmesi kapsamında işçi – işveren ilişkisi içinde olan çalışanların yanı sıra kamu işçileri dışındaki kamu çalışanlarını da kapsayan bir düzenlemedir. Önemli olan, kanunlara göre hizmet sayılan bir iş karşılığında işverenden para veya parasal karşılığı olan bir menfaat temin edilmesidir.

³⁹⁵ Bu madde, 2361 sa. Kanun md.17 (Hükümet teklifi md.16) ile baştan düzenlenmiş ve bazı bentleri değişikliğe uğramıştır. Bu kanundan sonra yapılan değişiklikler, ilgili hükümlerde atıf yapılan bentlere yönelik olup, maddenin tümünü kapsamamaktadır. *MGK 1. Dönem 76 no'lu Komisyon Raporu (2361 sayılı Kanun tasarısı)*, s.10-11.

Bu maddedeki istisnaların büyük bir çoğunluğu, 5421 sa. mülga Kanun md.24'ten beri aynı şekilde düzenlenmektedir. Bu ücretlerin toplumsal nedenlerle ve asgari geçim bedelinin altında gelir elde ettikleri düşünüldükçe istisna edildiği mülga Kanun'un gerekçesinden anlaşılmaktadır. *TBMM 8. Dönem 147 no'lu Komisyon Raporu (5421 sayılı Kanun tasarısı)*, s.28.

Maddedeki bent sayısı on sekiz olarak görünmekle birlikte, dördüncü bendin yürürlükten kaldırılması ve yerine yeni bir bent konulmaması nedeniyle yürürlükteki bent sayısı on yedidir.

ücretlerine ilişkin istisnadır.³⁹⁶ İkincisi, mahalle ve köy muhtarları ile köylerdeki hizmet erbabına ve çiftçi mallarını koruma bekçilerine ödenen ücretlere yönelik istisnadır.³⁹⁷ Üçüncüsü ise 2361 sayılı Kanun md.16 ile GVK md.23/f.1/1'e getirilmiştir. Hükme göre, el dokuması halı ve kilim üreten, belediye içi nüfusu beş bini aşmayan yerler veya köylerdeki işletmelerin işçi ücretleri vergiden istisnadır.³⁹⁸

Maden işçilerinin ücretlerine yönelik istisna, GVK md.23/f.1/3'te yer alır. Buna göre, toprak altı işletmesince çıkarılan madenlerde çalışanların cevher üretimiyle ilgili işlerine karşılık yer altındaki çalışma saati ücretleri vergiden istisnadır.³⁹⁹ Ancak bu işçilerin başkaca çalışmalarda elde ettikleri ücretler ise GVK md.94'e göre tevkifata tabidir.⁴⁰⁰ 5421 sayılı mülga Kanun md.24/f.1/4'ten beri gelir vergisi kanunlarında yer alan bu

³⁹⁶ 5421 sa. mülga Kanun md.24/f.1/2'den beri Türk vergi hukukunda yer alan bu düzenleme, 193 sa. Kanun md.23/f.1/2'ye aktarılarak sürdürülmüştür. 5421 sa. Kanun'un gerekçesinde bu istisnanın uygulama nedenine ilişkin açık bir gerekçe yer almamakla beraber, sosyal nedenlerle kabul edildiğine "Diğer istisnalar" başlığındaki değerlendirilmeden ulaşılmaktadır. Bu hükme, 2361 sa. Kanun md.17 ile, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin işçilerinin ücretlerinin istisna edilmesi eklenmiştir. Madde gerekçesinde, gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin işçi ücretleri kanun koyucu tarafından bilinçli olarak kapsam dışı bırakıldığı belirtilmiştir. Böylece, işçi ücretleri yoluyla gerçek giderlerin şişirilmesi önlenmek istenmiştir. Maddedeki son değişiklik, 4369 sa. Kanun md.28'le yapılmış, zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespitine son verilmesi nedeniyle günümüzdeki haliyle kabul edilmiştir. *TBMM 20. Dönem 626 no'lu Komisyon Raporu (4369 sayılı Kanun tasarısı)*, s.25.

³⁹⁷ Bu istisna, GVK md.23/f.1/5 ile kabul edilmiştir. 193 sa. Kanun'un hükümet teklifinde md.7'de yer alan bu düzenlemenin gerekçesi, köylerde ticaret veya zanaatla uğraşanların vergilendirilmemesine rağmen, bu köy görevlilerinin vergilendirilmesinin vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olmasıdır. Maddenin bu ilk halinde genel bütçeden maaş alan ve köyde hizmet veren kamu görevlilerinin ücretleri ile mahalle ve çarşı bekçileri de istisna kapsamındayken, 2361 sa. Kanun md.17 ile kapsam dışı bırakılmıştır. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.10. *Milli Birlik Komitesi 1. Dönem 181 no'lu Komisyon Raporu (193 sayılı Kanun tasarısı)*, s.5.

Konuyla ilgili özelgede, köylerde çalışanların köy bütçesinden ödenen ücretlerin istisna kapsamında olduğu, köy bütçesi dışındaki ücret ödemelerinin kanunda başkaca hüküm yoksa GVK md.94'e göre tevkifata tabi olduğu bildirilmiştir. Tekirdağ VDBÖ, T.02.08.2013, S.75497510-120[23-2013-71]-33.

³⁹⁸ Hükümün teklif gerekçesinde, geleneksel Türk halıcılığı ve kilimciliğini teşvik etmek ve köylerde yeni iş alanları açmak amacıyla bu istisnanın getirildiği belirtilmiştir. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.10.

El halıcılığı faaliyetinde bulunanların esnaf muaflığından, çalıştırdıkları işçiler bakımından ücret istisnasından ve GVK md.94'teki tevkifattan nasıl yararlanacağı özelge yoluyla izah edilmiştir. GGMÖ, T.27.04.2005, S.B.07.0.GEL.0.44/4402-276/18594.

³⁹⁹ Toprak altı maden işletmelerinde çalışanların ücretlerinin istisnası, 135 Seri No'lu GVGT'de D.1. başlığında açıklanmıştır. Buna göre, istisna kapsamındakiler, cevher üretimi ve ilgili diğer işlerde çalışanlara verilen ve genel tatil günleri dahil yer altında geçen zamana karşılık gelen ücretlerdir. Ücretin istisna kapsamına girmeyen kısmı ise muhtasar beyannameyle beyan edilir. Ücretin peşin ödenmesi halinde istisnanın uygulanması, ay sonunda yer altı çalışma süresinin hesaplanması ve tespiti sonrasında yapılacaktır. Çankırı Def.Ö., T.30.11.2021, S.19208162-120[7370967993]-12430.

⁴⁰⁰ Maden işletmesinde hizmet sözleşmesine göre çalışan işyeri hekiminin iş sağlığı ve güvenliği kapsamında yer altındaki faaliyetlerine isabet eden ücreti GVK md.23/f.1/3'e göre istisna kapsamında olup, diğer faaliyetlerine ilişkin ücreti vergiye tabidir. Zonguldak VDBÖ, T.16.01.2020, S.84695066-120[Gvk-23/3]-4636.

istisnaya ilişkin ne mülga ne de yürürlükteki kanunda özel bir gerekçe bulunmamaktadır.⁴⁰¹

Ev işlerinde veya evde bakım hizmetlerinde çalıştırılan kişiler, GVK md.23/f.1/6'da "hizmetçiler" meslek grubu altında sayılmış ve elde ettikleri ücretler vergiden istisna edilmiştir.⁴⁰² Hizmetçilik işinin idare tarafından nasıl değerlendirildiğine güncel özetgelerden ulaşılmaktadır. Vergi idaresi ve Danıştay 4. Dairesi, özelge başvurusuna konu somut olaya göre ve adı ne olursa olsun hükümde sayılı işlerin niteliği çerçevesinde değerlendirmektedir.⁴⁰³ Hizmetçilerin işyerinin ticaret mahalli olmaması koşulu çerçevesinde istisnanın uygulanmasına ilişkin iki sorunun gündeme geldiği görülmektedir. Birincisi, hizmetçiliğin ticari olmayan herhangi bir meskende veya meskene bağlı yerde gerçekleştirilmesinin GVK md.23/f.1/6'nın uygulanması için yeterli olup olmayacağıdır. Bu konuda idare, ticari olmayan herhangi bir yerde işin yapılmasını istisnanın uygulanması için yeterli görmektedir.⁴⁰⁴ İkinci olarak, meskene bağlı yerlerin site yönetiminde olması halinde, bu yönetimin hukuki niteliğinin, bu yerlerde çalışan hizmetçilerin ücretlerinin istisna kapsamında değerlendirilip

⁴⁰¹ 5421 sa. mülga Kanun'un gerekçesinde, özel açıklama yapılmayan kolaylıklar arasında yer aldığı için, "Diğer istisnalar" başlığında genel olarak belirtilen sosyal nedenlerle vergiden istisna edilen ücretler arasında sayılmaktadır. 5421 sayılı Kanun gerekçesi, s.28.

⁴⁰² Hizmetçi kavramından ne anlaşılması gerektiği bentte parantez içinde tanımlanmış, çocuk eğitim ve bakımıyla görevli mürebbiyelerin ücretleri istisna dışı tutulmuştur. Hizmetçi, özel kişiler tarafından ticaret alanı olmayan yerlerde çalıştırılan, ev ve apartman işleri, bahçe bakımı, çocuk bakımı, desteğe muhtaç yetişkin bakımı gibi hizmetleri sunması için ücret karşılığı çalıştırılan kişilerin GVK md.23/f.1/6'ya göre genel adıdır. 5421 sa. mülga Kanun md.24/f.1/6'dan beri kanunlarda yer alan bu istisnaya ilişkin ne mülga ne de yürürlükteki kanunda özel bir gerekçe bulunmamaktadır. 5421 sa. Kanun'un sosyal nedenlerle veya geçimini asgari düzeyde sağlayanlar arasında kalmaları nedeniyle vergiden istisna edilen ücretler kapsamında sayılmaktadır. 5421 sayılı Kanun gerekçesi, s.28.

⁴⁰³ Evde hasta bakıcı olarak çalıştırılan kişi ev hizmetlisi olarak kabul edilip ücreti GVK md.23/f.1/6'daki istisna kapsamına girdiği, evde hemşire olarak çalıştırılan kişiye istisna kapsamında görülmeyip gelir vergisi ödemesi gerektiği bildirilmiştir. İstanbul VDBÖ, T.20.05.2021, S.62030549-120[23-2020/882]-403658.

Site bahçıvanının ücreti istisna kapsamında sayılmıştır. Ancak, site için çalışan başkaca hizmet erbabının ücretlerinin tevkifata tabi olduğu bildirilmiştir. İzmir VDBÖ, T.10.10.2013, S.84098128-120.03.05.06[23-2013-2]-614.

Danıştay 4. Dairesi'nin 2022/1104 Karar sayılı kararına göre, GVK md.23/f.1/6'da sayılan işlerde çalıştırılanlar hizmetçi istisnasına girmekte olup, bunların dışında iş sözleşmesiyle çalıştırılan temizlik, tesisat, güvenlik personelinin apartman veya sitede çalışanlar bile hizmetçi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Danıştay 4. Dairesi, E.2019/132, K.2022/1104, K.T. 24.02.2022. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/> (07.10.2022).

⁴⁰⁴ Mesken niteliği olmayan ancak ticari olmayan bir amaçla kullanılan yatta çalıştırılan hizmetlinin ücreti, yatin kişisel amaçla kullanılması ve hizmetçinin de bu kapsamda hizmet vermesi gerekçesiyle GVK md.23/f.1/6'daki istisna kapsamında kabul edilmiştir. İstanbul VDBÖ, T.13.07.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-952.

değerlendirilmeyeceğidir. Bu konuda idare, site yönetiminin kooperatif şeklinde olması halinde bu yönetime çalışan hizmetçilerin ücretlerinin tevkifata tabi olduğu görüşündedir.⁴⁰⁵ Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, K.2021/1262 sayılı kararında site yönetimlerini kendine özgü bir topluluk olarak değerlendirmiş, bu nedenle GVK md.94'te tevkifat yapmak zorunda sayılan “sair kurumlar” kapsamına girmediğine ve sitede hizmetçilik yapanların ücretlerinin vergiden istisna olduğuna karar vermiştir.⁴⁰⁶ Konuyla ilgili bir başka husus, belirli periyotlarla evlere hizmetçiliğe gidenlerin ücretlerinin vergilendirilmesidir. Bu konuda idare, günlük veya başkaca periyotta yürütülen hizmetçilik faaliyetinin ticari bir organizasyon kapsamında yürütülmemesi halinde istisna kapsamında değerlendirileceği görüşündedir.⁴⁰⁷

Öğretim faaliyeti ve sosyal destek kapsamındaki çalışmalara karşılık ücretlerin istisnaları GVK md.23/f.1'in 7 ve 12'nci bentlerinde düzenlenmiştir. Sanat okulu veya enstitülerde⁴⁰⁸ öğretim faaliyeti kapsamında, ceza ve ıslah kurumu veya darülaceze atölyelerinde sosyal destek kapsamında çalışanların ücretleri GVK md.23/f.1/7'ye göre vergiden istisna edilmiştir. 5421 sayılı mülga Kanun md.24/f.1/7'den beri kanunlarda yer alan bu istisnaya ilişkin ne mülga ne de yürürlükteki kanunda özel bir gerekçe bulunmamaktadır.⁴⁰⁹ İdare, hükümde geçen “sanat okulu” terimini meslek liseleri, güzel sanatlar liseleri ve dengi okullarının yanı sıra konuyla ilgili diğer öğretim kurumlarını kapsayacak genişlikte değerlendirmektedir.⁴¹⁰ Mesleki eğitimin bir öznesini oluşturan

⁴⁰⁵ Kooperatif şeklinde site yönetiminin sürdürüldüğü yerlerde çalıştırılan hizmetçilerin GVK md.23/f.1/6'da sayılanlar arasında yer alsa bile, kooperatiflerin GVK md.94'e göre tevkifata tabi mükellefler grubunda yer alması nedeniyle istisnadan yararlanamayacağı bildirilmiştir. Antalya VDBÖ, T.29.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.ÖZ.2011.77-144.

⁴⁰⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2020/251, K.2021/1262, K.T.13.10.2021.

⁴⁰⁷ Bursa VDBÖ, T.25.05.2010, S.B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-40-25.

⁴⁰⁸ Bu kapsamdaki enstitülere örnek olarak, 1739 sa. Kanun md.41'e göre yönetmelikle düzenlenen ve koordinasyonu Millî Eğitim Bakanlığı'nca sağlanan Olgunlaşma Enstitüleri vardır.

⁴⁰⁹ Bu nedenle, uygulamasından yola çıkılarak sosyal nedenlerle uygulanan diğer istisnalar kapsamında değerlendirilmektedir. 5421 sayılı Kanun gerekçesi, s.28.

⁴¹⁰ Bir üniversite bünyesinde 1962 yılında kurulan ve rektörlüğe bağlı faaliyet gösteren Halıcılık Eğitim Merkezi'nde öğrenim görenlere ilmek başı ödenen ücretler, bu merkezi sanat okulu olarak değerlendirilerek istisna kapsamında kabul edilmiştir. Erzurum VDBÖ, T.27.07.2011, S.B.07.1.GİB.4.25.15.01-2010-GVK-11941-6-4.

Sanat okulu terimine ilişkin, konuyla ilgili 1739 sa. Kanun'da veya 3308 sa. Kanun'da bir tanımlama yapılmamıştır. Hatta bu kanunlarda sanat okulu terimi hiç kullanılmadığı tespit edilmiştir.

çırakların⁴¹¹ ücretleri ise GVK md.23/f.1/12 uyarınca asgari ücreti aşmayan kadarıyla vergiden istisna edilmiştir.⁴¹²

3.1.1.1.2. Çalışanlara Sağlanan Menfaatler Bakımından Vergi Kolaylıkları

Çalışma hayatını destekleyen ve istisna kapsamına alınan menfaatler, GVK md.23'te 8'inci bentte yemek, 9'uncu bentte konut, 10'uncu bentte personel servisi ve 16'ncı bentte kadın çalışanların çocukları için kreş ve gündüz bakımevi hizmetleridir. Bu menfaatler, ilgili bentteki koşulları taşımaları halinde vergiden istisnadır. Bu istisnalardan şartların gerçekleştirilmesi halinde her birinden yararlanmaya engel bir hüküm yoktur.⁴¹³

İşverenin çalışanlarına çalışma günlerinde öğün saatindeki yemeklerine ilişkin sağlayacağı ve istisna kapsamına alınan menfaat GVK md.23/f.1/8'e göre iki şekilde olabilir. Birincisi, işverenin işyeri veya müstemilatında yemek hizmeti vermesidir.⁴¹⁴ Bu şekilde sağlanan menfaatin istisna kapsamında olduğuna yönelik herhangi bir tereddüt yoktur.⁴¹⁵ Asıl mesele, yemeğin bu alanlar dışında sağlanmasına ilişkin yemek kartı verilmesi veya işyeri civarında yemek hizmeti veren bir işletmeyle anlaşma yapılması halinde istisnanın nasıl uygulanacağına ilişkindir. Kanun hükmüne göre, bu şekilde sağlanan menfaatin istisna kapsamında sayılabilmesi için, çalışma günlerine ait bir

⁴¹¹ 3308 sa. Kanun md.3/f.1/c'ye göre “ ‘Çırak’, Çıraklık sözleşmesi esaslarına göre bir meslek alanında mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve iş alışkanlıklarını iş içerisinde geliştirilen kişi”dir.

⁴¹² Bu düzenleme, 2089 sa. mülga Kanun'dan kaynaklanan istisna uygulamalarındaki farklılıkları gidermek amacıyla, 2361 sa. Kanun md.17 ile GVK'na eklenmiştir. Düzenleme teklifinin gerekçesinde (Hükümet teklifi md.16), bu düzenlemeden önce çırakların ücretlerine ilişkin iki istisna yürürlükte olup, uygulamada sorunlara yol açması nedeniyle, muvazaayı önlemek için yeniden düzenlendiği belirtilmiştir. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.11.

GVK'ndaki bu düzenlemeye paralel olarak, 3308 sa. Kanun md.25/f.3'teki “Aday çırak, çırak ve öğrencilere ödenecek ücretler her türlü vergiden müstesnadır.” hükmünün ayrıca getirildiği görülmektedir. 3309 sa. Kanun'un teklif gerekçesinde bu düzenlemenin neden getirildiğine ilişkin herhangi bir gerekçe bulunmamaktadır.

⁴¹³ Taşımacılık, yemek ve konut hizmetlerine ilişkin sağlanan menfaatlerde, GVK md.23/f.1/8-9-10'daki koşulların sağlanması halinde her biri için istisnadan yararlanılabilir. Hatay VDBÖ, T.20.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.31.15.01-010.01[GVK-23-2012/2]-73.

⁴¹⁴ 5421 sa. mülga Kanun md.24/f.1/8'den beri kanunlarda yer alan bu düzenlemenin özel gerekçesi, 2361 sa. Kanun md.17'nin (Hükümet teklifi md.16) gerekçesinde yer alır. Gerekçede, bedava ayın olarak işveren tarafından işyeri veya müstemilatında verilen yemek hizmetinin vergiden istisna olduğu; çalışana yemek için nakden yapılan her türlü ödeme ile hangi nedenle olursa olsun erzak olarak verilen yiyeceklerin ücret olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.10-11.

⁴¹⁵ GGMÖ, T.28.10.2004, S.B.07.0.GEL.0.42/4214-2152/50967.

günlük yemek bedelinin yıllık değerlendirme oranında artan tutarı aşmayan kısmının⁴¹⁶ yemek veren mükellefe ödenmesi gerekir.⁴¹⁷ Bu konuda idarenin görüşü, yemek çeki ve benzeri şekilde ödeme aracı kullanılması halinde yalnızca yemek hizmeti veren işletmelerde geçerli olmak üzere sağlanan menfaatin istisna kapsamında olduğudur.⁴¹⁸ Ayrıca idare, istisna bedelinin KDV hariç hesaplanması nedeniyle, istisna bedeline isabet eden KDV tutarının işverenlerce indirim konusu yapılabileceğini belirtmiştir.⁴¹⁹ Ancak bedelin nakit verilmesi⁴²⁰ veya evden yemek getiren işçilere market çeki, erzak çeki, vb. bir ödeme aracı verilmesi⁴²¹ ise idareye göre istisna kapsamına girmemektedir.

Çalışanların GVK md.23/f.1/9'a göre vergiden istisna edilen konutları, maden işletmeleri ile fabrika işçileri ve özel kanunlarına göre konut ihtiyacının sağlanması gereken memurlar ve destek personeli için belirli süreli olarak tahsis edilen meskenleri ve bu meskenlerin enerji ve su hizmetleridir.⁴²² Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin idare, menfaatin çalışandan hiçbir kesinti yapılmadan sağlanması gerektiği, brüt ücreti üzerinden kesinti yapılması halinde bu istisnanın uygulanamayacağı görüşündedir.⁴²³

⁴¹⁶ 01.07.2022 itibarıyla geçerli, 5799 sa. CK ile günlük yemek bedeli 51 lira olarak belirlenmiştir. Bu bedelin üzerindeki ödemelerde arta kalan kısım, yemek bedelinin çalışanlara nakit olarak veya parayla ölçülebilir menfaat şeklinde sağlanması durumunda ücret olarak vergilendirilir.

⁴¹⁷ Bu düzenleme, 4108 sa. Kanun md.16 ile (Hükümet teklifi md.12) değiştirilmiştir. Hükmün 4108 sa. Kanun'dan önceki halinde yalnızca işverenin çalışanlara bizzat işyerinde veya müstemilatında bedava yemek servisi vergiden istisnaydı. Ancak bu değişiklik, civar lokantalardan ya da yemek servisi (catering) hizmeti veren vergi mükelleflerinden sağladığı yemek hizmeti de yıllık değerlendirme oranında belirlenen parasal üst sınırı aşmadığı kadarıyla vergiden istisna edilmiştir. *TBMM 19. Dönem 813 no'lu Komisyon Raporu (4108 sayılı Kanun tasarısı)*, s.7-8.

⁴¹⁸ İstanbul VDBÖ, T.13.11.2020, S.62030549-120[23-2020/565]-843261.

⁴¹⁹ Muğla VDBÖ, T.09.06.2012, S.B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV8-92.

⁴²⁰ Yemek bedelinin istisna dışı olduğuna ve ücret niteliğinde vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin İzmir VDBÖ, T.29.03.2012, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05.06-373.

⁴²¹ Market çeki, erzak çeki veya marketlerde geçerli yemek çeklerinin ücret niteliğinde vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin İstanbul VDBÖ, T.13.07.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-965.

⁴²² 5421 sa. mülga Kanun md.24/f.1/9'dan beri kanunlarda yer alan bu düzenlemenin özel nedeni, GVK gerekçesinde (Hükümet teklifi md.8) yer almaktadır. 5421 sa. mülga Kanun'da md.24/f.1/9'daki konut tedariki istisnası ile md.25/f.1/4'teki konut bedeli istisnasının birlikte yer almasının haksız uygulamalara yol açtığı ve konut tedarikinin toplumsal nedenlerle desteklenmesi gerektiği için, uygulamadaki adaletsizliklere son vermek amacıyla konut bedeli istisnasının kaldırıldığı belirtilmiştir. *193 sayılı Kanun tasarısı*, s.5.

İşverenin maliki olduğu ve brütü yüz metrekaresi geçmeyen meskenlerin çalışanlara verilmesi de 3239 sa. Kanun md.42'yle (Hükümet teklifi md.2/f.4) istisna kapsamına eklenmiştir. *TBMM 17. Dönem 357 no'lu Komisyon Raporu (3239 sayılı Kanun tasarısı)*, s.12.

⁴²³ GGMÖ, T.04.12.2001, S.B.07.0.GEL.0.42/4214-1672/65040.

Çalışanların topluca işe gidiş gelişini sağlamak amacıyla personel servisi sağlanmasına ilişkin istisna, GVK md.23/f.1/10'da iki şekilde düzenlenmiştir.⁴²⁴ Birincisi, işverenin bu servisi bizzat sağlamasıdır. İkincisi ise, işverenin servis hizmeti verememesi halinde, çalışma günlerindeki gidiş gelişler karşılığında, yıllık değerlendirme oranında artırılan bir günlük ulaşım giderini aşmayan kısmının⁴²⁵ toplu taşıma kartı, vb. bir araçla temini veya böyle bir araca para yüklenmesi şeklinde menfaat sağlanmasıdır. İkinci hal, Danıştay 3. Dairesi'nin K.2015/1789 sayılı kararında da belirttiği üzere, kanun hükmündeki “*toplu olarak iş yerlerine gidip gelmelerini sağlamak*” amacına hizmet ettiği için istisna kapsamında sayılan bir uygulamaydı.⁴²⁶ Uygulama, 2019 yılında gerçekleştirilen ve 01.01.2020 itibarıyla yürürlüğe girmesi kabul edilen parantez içi ekleme ile kanuni bakımdan açıklığa kavuşturulmuş ve olası ihtilafların önüne geçilmiştir.⁴²⁷

Kadın çalışanların⁴²⁸ çocuklarına kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin sağlanması yahut ilgili hizmeti veren işletmeye kanunda çocuk başına aylık asgari ücret brüt tutarının yüzde on beşini⁴²⁹ aşmayacak şekilde ödeme yapılması, GVK md.23/f.1/16'ya göre

⁴²⁴ 5421 sa. mülga Kanun md.24/f.1/10'dan beri kanunlarda yer alan bu istisnaya ilişkin ne mülga ne de yürürlükteki kanunda özel bir gerekçe bulunmamaktadır. Bu nedenle, uygulamasından yola çıkılarak sosyal nedenlerle uygulanan diğer istisnalar kapsamında değerlendirilmektedir. *5421 sayılı Kanun gerekçesi*, s.28.

İstisnanın uygulanmasına ilişkin 311 Seri No'lu GVGT md.7-8'de açıklamalar ve örneklemeler yapılmıştır.

⁴²⁵ 01.07.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 5799 sa. CK ile günlük ulaşım gideri yirmi beş lira elli kuruş olarak belirlenmiştir. Bu gider bedelini aşan kısım, çalışana ne kadar olursa olsun elden ödenen kısım veya sağlanan menfaat ücret olarak vergilendirilir.

⁴²⁶ Danıştay 3. Dairesi, E.2014/5361, K.2015/1789, K.T.06.04.2015.

⁴²⁷ 7194 sa. Kanun md.11'le eklenen parantez içi hükümdeki işverenin personel servisi hizmeti vermemesi haliyle ilgili madde gerekçesinden (Adalet ve Kalkınma Partisi İstanbul Milletvekili Vedat Demiröz ve arkadaşlarının teklifinde md.12), toplu taşımaya ilişkin ödeme aracı sağlanmasının parasal üst sınıra kadar istisnaya konu edildiği ve böylece toplu taşıma kullanımının teşvik edildiği anlaşılmaktadır. *TBMM 27. Dönem 128 no'lu Komisyon Raporu (7194 sayılı Kanun teklifi)*, s.12.

⁴²⁸ Kanunda her ne kadar kadın çalışanlara sağlanan bir menfaat olarak söz edilse de menfaatten asıl yararlanan çalışanın çocuklarıdır. Ayrıca, velayeti babada olan çocuklar bakımından bu hizmetin sağlanıp sağlanmayacağı konusu da eşitlik ilkesi gereği ek olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi hukukunda kıyas yasağı gereği hükmün bu haliyle erkek çalışanlara uygulanması eşitlik ilkesine uygun ancak kanuna aykırı bir durum oluşturacaktır. Kanun koyucunun, eşitlik ilkesi uyarınca velayeti erkek çalışanlarda olan çocukları da kapsayacak bir düzenleme yapması yerinde olacaktır.

⁴²⁹ Bu oran, Anayasa md.73/f.4 uyarınca GVK md.23/f.1/16'da verilen yüzde elliye kadar artırma ve kanuni seviye olan yüzde on beşe getirme yetkisine dayanılarak, 2018/11674 sa. BK Kararı ile yüzde elliye çıkarılmıştır. Günümüzde bu yetki Cumhurbaşkanı'na aittir.

vergiden istisnadır.⁴³⁰ İstisnanın uygulanmasına ilişkin idarenin görüşü, dışarıdan alınan hizmeti sağlayan kreş ve gündüz bakımevini işletenin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması ve ödemenin doğrudan bu işletmeciye yapılması gerektiği yönündedir. Kadın çalışana veya aracı kuruma bu kapsamda hiçbir ödeme yapılmaması gerekir. İşverenin 6331 sayılı Kanun md.30/f.1/1 uyarınca çocuk bakım yurdu kurması veya dışarıdan hizmet alması zorunlu olduğunda da idare, koşulların sağlanması halinde bu istisnanın uygulanacağı, ayrıca bu menfaatin ücret hükümleriyle bağlantısı kurulmadan işveren tarafından GVK md.40/f.1'e göre doğrudan gider yazılabileceği görüşündedir.⁴³¹

3.1.1.1.3. Çalışanlara Yapılan Ücret Dışı Ödemeler ile Asgari Ücret Bakımından Vergi Kolaylıkları

Çalışanlara çeşitli nedenlerle ücret dışı yapılan bazı ödemeler, yabancı sosyal güvenlik kurumu ödemeleri, milli müsabakaya katılan amatör sporcu çalışanların ücretlerin asgari ücretin iki katını aşmayan kısmı, ücret geliri elde eden herkes için asgari ücret brüt tutarından birtakım primlerin indirilmesiyle kalan tutardaki ücretler GVK md.23 uyarınca istisna kapsamına alınmıştır.

Çalışanlara yerli sandıklardan yapılacak ödemelere ilişkin istisna, GVK md.23/f.1/11'de düzenlenmiştir.⁴³² İstisna kapsamında ödeme yapanlar, kanunla kurulan emekli sandıkları ve 506 sayılı Kanun geçici madde 20'ye dayanılarak kurulan sandıklardır. Sandık üyesi çalışanlara yapılacak vergiden istisna ödemeler ise, maluliyet, emekli, yetim ve dul aylıklarıdır. Genel, katma veya özel bütçeden bu kapsamda ödenen aylıklar

⁴³⁰ 7103 sa. Kanun md.4'le GVK md.23/f.1'e 16'ncı bent olarak eklenen hükmün gerekçesinde, kadınların çalışma hayatına teşvik edilmesi amacıyla getirilmiştir. *TBMM 26. Dönem 533 no'lu Komisyon Raporu (7103 sayılı Kanun tasarısı)*, s.8.

İstisnanın kapsamı ve uygulaması, 303 Seri No'lu GVGT md.7'de düzenlenmiştir.

⁴³¹ İstanbul VDBÖ, T.14.09.2020, S.62030549-125[6-2020/104]-675214. Ankara VDBÖ, T.03.09.2020, S.38418978-120[23-18/11]-231275. Büyük Mükellefler VDBÖ, T.28.09.2018, S.64597866-120[23/16]-E.20705.

⁴³² Bu istisna ilk defa GVK md.23/f.1'e 11'inci bent olarak eklenip yürürlüğe girmiştir. Hükmün gerekçesi kanun teklifinde yer almamaktadır. Ancak, Milli Birlik Komitesi Genel Kurul Toplantısı görüşmelerinde Vergiler Temyiz Komisyonu Başkanı Arif Arıkan, devlet sandıkları ile çalışanlarına yönelik sandık kuran banka ve kurumların bilerek birbirinden ayrı düzenlendiğini, devlete ait olmayan sandıkların daha fazla ödeme yapmaları nedeniyle aynı düzeydeki devlet sandığından yapılan ödemeye karşılık gelen tutarın fazlasının vergilendirilerek eşitliğin sağlandığı belirtilmiştir. *Milli Birlik Komitesi Genel Kurulu 1. Dönem 67. Birleşim Tutanağı*, s.21.

istisna kapsamındadır. Ancak 506 sayılı Kanun geçici madde 20 kapsamında yapılacak aylıklar toplamının, en yüksek devlet memurunun çalışma süresine bağlı ödenen tutardan fazla olması halinde fazla kısım vergiye tabi olması, bu sandıkları ayırmaktadır. Tüzel kişiliği bulunan bu sandıklar da 4697 sayılı Kanun md.2'yle iki ayrı statüde değerlendirilerek, yalnızca katılımı zorunlu olan sandıkların ödemeleri istisna kapsamında bırakılmıştır.⁴³³

Yabancılik unsuru içeren ücret ödemelerinden yabancı sosyal güvenlik kurumlarının hak sahiplerine emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı ödemeleri GVK md.23/f.1/13'te⁴³⁴, dar mükellef işverenlerin çalışanlarına Türkiye dışından elde ettiği kazançları üzerinden döviz cinsinden ücret ödemeleri GVK md.23/f.1/14'te⁴³⁵ vergiden istisna edilmiştir. Dar mükelleflerin ücret ödemelerinin istisna kapsamında sayılabilmesi için GVK md.23/f.1/14'te yer alan koşulları 147 Seri No'lu GVGT md.1/c'de sıralamıştır. Ancak İzmir VDB'nin bir özelgesinde, dar mükellef işverenin “*Türkiye’de hiçbir şekilde kazanç elde edecek mahiyette faaliyette bulunmaması*” şeklinde daraltıcı bir şartın yorum yoluyla getirildiği görülmektedir. Halbuki bu özelgenin dayandığı 147 Seri No.lu GVGT md.1/c'de “*(d)ar mükellef kurum, söz konusu kişiye (çalışanına) döviz olarak ödediği ücretleri, (...) hiç bir zaman için Türkiye’de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir.*” diyerek işverenin Türkiye’de kazanç elde etmesini istisnayı

⁴³³ Maddenin ilk halinde banka yardımlaşma vakfı sandığı gibi *tüzel kişiliği bulunan sandıklardan* söz edilmekteydi. Ancak, 4697 sa. Kanun md.2'yle yürürlükteki hali kabul edilerek katılımı zorunlu olan sandıklar istisna kapsamında tutulacak şekilde daraltma yapılmıştır. Düzenlemenin gerekçesinde, emekli sandıkları ve 506 sa. Kanun'da sayılı sandıkların ödemelerinin çalışan ve işveren arasındaki hizmet ilişkisine bağlı ödemeler arasında yer alması nedeniyle ücret niteliğinde olduğu ve istisna kapsamında tutulduğu, ancak tamamen gönüllü katılıma dayanan sigorta ve sandık sistemlerinin ödemelerinin ücret kapsamına girmemesi nedeniyle istisna kapsamından çıkarıldığı belirtilmiştir. Maddeden çıkarılan ödemelerin niteliği ise GVK md.75/f.2/15 ve 16 uyarınca menkul sermaye iradı niteliğinde olup vergiye tabidir. TBMM 21. Dönem 729 no'lu Komisyon Raporu (4697 sayılı Kanun tasarısı), s.1-2.

⁴³⁴ İstisnanın kabul edildiği 3239 sa. Kanun md.42'nin gerekçesine göre (Hükümet teklifi md.2/f.4), GVK md.23/f.1/11'deki hükümdeki ödemelerle ilgi kurulması istenmediği için ayrı bir hükümle düzenlendiği belirtilmiştir. 3239 sayılı Kanun tasarısı, s.12.

⁴³⁵ Hükme göre, kanuni ya da iş merkezi Türkiye’de bulunmayan yükümlü işverenlerin çalışanları ile Ticaret Bakanlığı’nın izniyle kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde bunların faaliyet iznine göre çalıştırdıklarına kaynağı Türkiye dışındaki gelirlerinden döviz cinsinden verdiği ücretler vergiden istisnadır. Düzenlemenin ilk hali, dar mükelleflerin Türkiye’deki aktif irtibat bürolarında çalışanların ücretlerini istisna etmek amacıyla 4962 sa. Kanun md.5’le getirilmiştir. Bölgesel yönetim merkezlerinde çalışanlara ilişkin istisna eklemesi ise 6728 sa. Kanun md.12’yle getirilmiştir. Gerekçede kanunun lafzının dışında bir nedene yer verilmemiştir. TBMM 26. Dönem 404 no'lu Komisyon Raporu (6728 sayılı Kanun tasarısı), s.16. TBMM 22. Dönem 236 no'lu Komisyon Raporu (4962 sayılı Kanun tasarısı), s.3.

uygulamaya engel görmemektedir.⁴³⁶ İstisnaya engel olan, Türkiye’de elde edilen kazançtan çalışana ücret ödenmesidir. Bu nedenle, özeldede yapılan daraltıcı yorum, Anayasa md.73/f.3’teki verginin kanuniliği ilkesiyle örtüşmemektedir. Türkiye’deki çalışanın da yabancı uyruklu olduğu bir başvuruda idare, işverenin mukim olduğu ülke ile arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre değerlendirerek çözebileceğini, ilgili anlaşma uyarınca Türkiye’nin de vergilendirme yetkisinin olduğu kabul edilmişse, elde edilen ücretin GVK md.23/f.1/14/a’daki şartları taşıması halinde vergiden istisna olarak kabul edileceği bildirilmiştir.⁴³⁷ Birden çok işverenden ücret geliri elde eden çalışanın ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi’nin K.2020/511 sayılı kararında, yabancı ülkede işveren statüsündeki kurumdan ücret alınması halinde, bu işverenin KVK md.3’e göre mükellefiyetinin belirlenmesi, bu belirlemeden sonra ödenen ücretin GVK md.23/f.1/14’teki şartları taşıyıp taşımadığının araştırılması gerektiği belirtilerek işverenin mükellefiyeti belirlenmeden istisna şartlarının sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilemeyeceğine karar vermiştir. Aynı kararda, istisna şartlarını taşıyan ücret ödemesini alan çalışanın, birden fazla işverenden ücret alması halinde GVK md.95’e göre beyan ödevini yerine getirmesi gerektiği, aksi takdirde istisnadan yararlanma şartlarının değerlendirilemeyeceği ve cezalı vergi tarh edileceği belirtilmiştir.⁴³⁸

Milli müsabakalara her yıl katıldıklarını belgeleyen amatör sporcu çalışanlara ödenen ücretin asgari ücretin iki katını aşmayan kısmı GVK md.23/f.1/15’e göre vergiden istisnadır.⁴³⁹ Ancak bu istisnanın uygulanmasına, aynı işyerindeki sporcu sayısı ve ücret bedeli bakımından üst sınırlar getirilmiştir. Buna göre işveren yüz veya daha az çalışana sahipse bir amatör sporcuya, yüzden fazla çalışanı varsa iki amatör sporcuya ödediği ücretler bakımından istisna hükmü uygulanır. Ücret üst sınırı ise asgari ücretin brüt tutarının iki katıdır. Bu sınırı aşan ödemelerde, kanun hükmünde “*sınırı aşmamak kaydıyla*” parantez içi düzenlemesi yer aldığından, istisna uygulanması idareye göre

⁴³⁶ İzmir VDBÖ, T.10.05.2016, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05.06[23-2015/1]-269.

⁴³⁷ İstanbul VDBÖ, T.01.09.2021, S.62030549-120[23-2019/1673]-681474.

⁴³⁸ İstanbul BİM 2. VDD, E.2019/2049, K.2020/511, K.T.10.03.2020. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/> (19.09.2022).

⁴³⁹ Bu istisna, 3239 sa. Kanun md.42’yle kabul edilmiştir. Madde gerekçesine göre, Plan ve Bütçe Komisyonu aşamasında Hükümet teklifi md.2’yle birlikte Genel Kurul önüne gelen teklifte md.42 olarak düzenlenip kabul edilmiştir. Gerekçe olarak hükmün lafzının dışında bir neden belirtilmemiştir. 3239 sayılı Kanun tasarısı, s.30.

mümkün değildir.⁴⁴⁰ Ayrıca idare, amatör sporcunun ilgili işyerinde 4857 sayılı Kanun md.2/f.1'e göre işçi olarak çalıştırıldığının anlaşılması gerektiği⁴⁴¹, bu sporculara yönelik gıda ve yol yardımlarının GVK md.23/f.1/15 kapsamında sayılamayacağı⁴⁴², 657 sayılı Kanun'a tabi olarak çalışan sporcuların işçi olmamaları nedeniyle GVK md.23/f.1/15'teki istisnadan yararlanamayacağı⁴⁴³ görüşündedir. İdarenin bu konudaki açıklamaları ve yorumları, kanun hükmüyle örtüşmektedir.

Türk Hava Kurumu veya tam mükellef konumundaki özel tüzel kişilerde uçuş için görevlendirilen pilotların ve kabin memurlarına aylık gerçek net ücretlerinin yüzde yetmiş GVK md.23/f.1/17'ye göre vergiden istisnadır. Cumhurbaşkanı'na bunu yüzde yüze kadar artırma, sıfıra kadar düşürme yetkisi tanınmıştır.⁴⁴⁴ İdare, sıcak hava balonu pilotlarının da ilgili mevzuat uyarınca hava aracı sevk ve idaresinde görevli personel pilot olmaları nedeniyle, GVK md.23/f.1/17'deki şartları taşımaları halinde ücret istisnasından yararlanabileceği görüşündedir.⁴⁴⁵

Çalışanların ödeme yapılan ayda geçerli asgari ücret brüt tutarından SGK primi ve işsizlik sigorta primini düştüktan sonra kalan tutardaki ücretleri GVK md.23/f.1/18'e göre vergiden istisnadır.⁴⁴⁶ Bu istisna, yalnızca asgari ücretle gelir elde edenler için değil, ücret geliri elde eden tüm mükellefler bakımından uygulanmaktadır.⁴⁴⁷

⁴⁴⁰ İstanbul VDBÖ, T.24.07.2019, S.62030549-120[23-2018/J-599423.

⁴⁴¹ Ankara VDBÖ, T.31.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-120 [23-11/3]-148.

⁴⁴² Bir derneğin başarılı sporculara destek amacıyla gıda yardımı ve yol yardımı adları altında aylık nakit ödemelerinin istisnadan faydalanamayacağı, GVK geçici md.72'ye göre vergiye tabi olduğu Edirne VDBÖ, T.19.07.2011, S.B.07.1.GİB.4.22.15.01-2010/GVK:1-2/-18.

⁴⁴³ İstanbul VDBÖ, T.12.11.2010, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-526.

⁴⁴⁴ Uçuş personeli ücretlerine ilişkin istisna, 7161 sa. Kanun md.3'le eklenmiştir. Hükmün gerekçesinde (Teklif metni md.4), bu personele yönelik teşvik amaçlı tazminatların GVK md.29'a göre istisna edilmesinin sektörde oluşturduğu karışıklığı gidermek adına ücret ödemelerinin safi değerlerine ilişkin kısmi istisna kabul edildiği belirtilmiştir. *TBMM 27. Dönem 37 no'lu Komisyon Raporu (7161 sayılı Kanun teklifi)*, s.6.

⁴⁴⁵ Nevşehir Def.Ö., T.28.09.2020, S.21253973-120-12115.

⁴⁴⁶ 7349 sa. Kanun md.2'yle kabul edilen bu kolaylığın gerekçesinde, asgari ücretli çalışanlardan gelir ve damga vergisi alınmaması için getirildiği belirtilmiştir. *TBMM 27. Dönem 299 no'lu Komisyon Raporu (7349 sayılı Kanun teklifi)*, s.8.

⁴⁴⁷ İstisnayı aşan tutarda ücret geliri elde edenler bakımından, gelir vergisi hesaplamasında istisna edilen bedel de göz önünde bulundurularak gelir dilimi tutarları ve oranları tespit edilir. Bu şekilde bulunan vergi miktarından istisnaya gelen kısım düşülür ve ödenecek vergi hesaplanır. İstisna edilecek vergi, hesaba konu ayın asgari ücreti için hesaplanan vergiyi aşamaz. Birden çok yerden ücret alan çalışanlar için, aldığı en yüksek ücret bakımından istisna uygulanır.

İstisna edilen teşvik amaçlı ikramiye ve mükafatlar ise GVK md.29’da dört bent halinde düzenlenmiştir.⁴⁴⁸ Birinci bentte, başta bilim, sanat, tarım ve hayvancılık konularında olmak üzere ülke yararına olduğu düşünülen iş, davranış ve etkinliklerin teşviki için verilen ikramiye ve mükafatların istisna edilmesi yer alır. Bu bentteki “*memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri*” ifadesi kanun koyucu tarafından bilinçli olarak ayrıntıları düzenlenmemiş ve ucu açık bırakılmıştır.⁴⁴⁹ Bu ikramiye ve mükafatlar arasında, görevi gereği öğrendiği bir kaçakçılığı ihbar eden veya kaçakçılığa konu mallara el koyan memurlara ödenen ikramiyelerin istisna kapsamına girip girmediği tartışma konusu olmuştur. İdarenin ilk görüşü bu ikramiyelerin vergilendirilmesi yönündeydi.⁴⁵⁰ Ancak bu görüş çerçevesinde yapılan vergilendirme işlemleri, ilgili ikramiyelerinin istisna kapsamında olduğu gerekçesiyle Danıştay tarafından iptal edilmesi üzerine idare, yeni bir tebliğ ile bu ödemelerin istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.⁴⁵¹ Kanunda açık olmayan bir ifadenin idare tarafından doldurulmaya çalışılmasından kaynaklanan belirsiz ve öngörülebilirlikten uzak uygulamalara son verilmesinin çözümü, kanundaki muğlak

İstisnanın nasıl uygulanacağına ilişkin 319 Seri No’lu GVGT yayımlanmıştır. Tebliğ md.4/f.6’ya göre, GVK md.61/f.3’te ücret sayılan ödemeler için de GVK md.23/f.1/18’deki asgari ücretli olarak çalışanlara gelir vergisi istisnası uygulanır. Resmi arabulucu, eksper, bilirkişi, spor hakemi ve sporculara yapılan ödemeler, yönetim kurulu ve denetim kurulu üyelerinin huzur hakkı istisna kapsamında yer alır. Ücret geliri yalnızca asgari ücret olanların Tebliğ md.5/f.1’e göre, asgari ücretin yanı sıra ücret sayılan gelir elde edilmesi halinde Tebliğ md.5/f.2’ye göre, asgari ücretin üzerinde ücret geliri elde edenler bakımından hesaplama ise Tebliğ md.6/f.1’e göre istisna tutarı düşülerek vergisi hesaplanır ve asgari ücretin ilgili ayda hesaplanan kadar vergisi brüt ücretten düşülmez. Ancak ücret gelirinden kaynaklanan ve ödemesi gereken bir vergi söz konusuysa, bu verginin miktarından asgari ücretlinin brüt ücretinden düşülmeyecek miktarı düşülür.

⁴⁴⁸ 5421 sa. mülga Kanun md.30’dan beri aynı konularda verilen ikramiye ve mükafatlar vergiden istisna edilmektedir. Yalnızca kapsam dışı bırakılan veya kapsama alınan hallerle ilgili zaman içinde değişiklik yapıldığı görülmektedir. Bu ücretlerin ilgili iş, davranış ve etkinliği teşvik etmek için istisna edildiği mülga Kanun’un gerekçesinden anlaşılmaktadır. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.28.

⁴⁴⁹ Bu ifade geniş ve kötüye kullanıma açık olması gerekçeleriyle, 193 sa. Kanun’a dönüştürülen 5421 sa. Kanun’da değişiklik ve ekleme yapılmasına ilişkin 1/148 sa. hükümet teklifinde md.12’yle kaldırılmak istenmiştir. Ancak teklifin son halinde bu kaldırma teşebbüsünden vazgeçildiği, Milli Birlik Komitesi’ne sunulan, değişiklik ve eklemelerin dışındaki hükümlerin 5421 sa. Kanun’dan aynen alındığı yeni GVK teklif metninden ve Milli Birlik Komitesi’ndeki kanun teklifini oylama ve kabul görüşmelerinden anlaşılmaktadır. *193 sayılı Kanun tasarısı*, s.6 ve 103; *Milli Birlik Komitesi Genel Kurulu 1. Dönem 67. Birleşim Tutanağı*, s.5.

⁴⁵⁰ 105 Seri No’lu GVGT III. Bölümü uyarınca idarenin ilk görüşü, bu ikramiyelerin ilgili memurun asıl ücretleriyle birleştirilip topluca vergilendirilmesi gerektiği yönündeydi. Görevi gereği olmadığı halde bilgi sahibi olduğu vergi kaçakçılığını ihbar eden devlet memuru veya diğer kişilere yaptıkları ihbar nedeniyle ödenen ikramiyelerin ise VİV’e tabi olduğunu ayrıca belirtmiştir.

⁴⁵¹ Danıştay’ın bu görüşü, 119 Seri No’lu GVGT I. Bölümü’nden anlaşılmaktadır. Danıştay’ın kararları üzerine çıkardığı bu yeni Tebliğ ile idare, herhangi bir kaçakçılığı ihbar eden veya kaçakçılık konusu mala el koyan memurların ikramiyelerinin ülkeye yararlı bir işi teşvik amacıyla verilmesi nedeniyle GVK md.29/f.1/1’e göre istisna kapsamında olduğunu düzenlemiştir. Danıştay kararının aksi görüşünü içeren önceki Tebliğ’inin III. bölümünü de yürürlükten kaldırmıştır.

ifadelerin açıklanması, en azından sınırlarının çizilmesidir. Özelgelerde istisna kapsamında sayılan faaliyetler arasında teşvik veya farkındalık amacıyla düzenlenen yarışmada veya projede verilen ödüller⁴⁵² ve bilimsel çalışmaları fonlamak adına üniversite öğretim elemanlarına aktarılacak şartıyla üniversite vakıflarına yapılan bağışlar⁴⁵³ örnektir. İlgili özelgelerde, bu ödül ve bağışların Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna girmediği de belirtilmiştir. İstisna kapsamında sayılmayan hallerin ortak noktası, ilgili ödemenin devamlı şekilde yapılması nedeniyle istisna dışı sayılmalarıdır.⁴⁵⁴

İkinci bentte ise uçuş ve dalış hizmetleri kapsamında iki farklı gruba yapılan teşvik amaçlı ödemeler istisna kapsamına alınmıştır.⁴⁵⁵ Birinci grupta uçuş ve dalış faaliyetleri nedeniyle ödenen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar istisna kapsamına alınmıştır.⁴⁵⁶ İstisnanın ikinci grubundakiler de kendi içinde ikiye ayrılır.⁴⁵⁷ Birincisi, ordu ve jandarma dışındaki diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş için görevlendirilen pilotlar ile sertifikalandırılmış uçuş hizmet personeline fiilen uçuş hizmeti nedeniyle yapılan tazminat, gündelik, ikramiye ve zam ödemeleridir.⁴⁵⁸ İkincisi ise, merkezi Türkiye’de bulunan kurumlarda dalış yapanlara fiili hizmetleri nedeniyle

⁴⁵² Bursa VDBÖ, T.19.06.2015, S.45404237-155[14-82]-127. Samsun VDBÖ, T.27.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.55.15.01-2010-GVK-ÖZE-60-371.

⁴⁵³ İstanbul VDBÖ, T.24.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-286.

⁴⁵⁴ Edirne VDBÖ, T.07.04.2017, S.B.07.1.GİB.4.22.15.01-120.03.05-1402. Elazığ Def.Ö., T.22.06.2016, S.B.07.4.DEF.0.23.10.00-120[29.2016.2]-8.

⁴⁵⁵ Uçuş ve dalış hizmetlerine ilişkin istisnanın uygulanması 306 Seri No’lu GVGT md.2 ve 3’te düzenlenmiştir.

⁴⁵⁶ Bu istisna, 5421 sa. mülga Kanun md.30’da subay ve erlere yönelik uygulanmış olup, kapsamı 193 sa. Kanun’la genişletilmiştir. Genişletme gerekçesi olarak, amacı karşılamayacak kadar dar kapsamlı bir düzenleme olması belirtilmiştir. Ancak tazminatlardan kelime olarak açıkça bahsedilmemekle birlikte, “uçuş, dalış” ifadesinden sonra “gibi” ifadesi konularak tazminatların da bu kapsamda sayılmasının istendiğine Milli Birlik Komitesi’ndeki kanun teklifini oylama ve kabul görüşmelerinden anlaşılmaktadır. 193 sayılı Kanun tasarısı, s.6. Milli Birlik Komitesi Genel Kurulu 1. Dönem 67. Birleşim Tutanağı, s.23. 5421 sayılı Kanun tasarısı, s.28.

Düzenlemeye “tazminatlar” ibaresinin eklenmesi ise herhangi bir gerekçe gösterilmeksizin 2361 sa. Kanun md.20’yle yapılan değişiklikle gerçekleşmiştir.

⁴⁵⁷ 2361 sa. Kanun’un gerekçesinde, bu değişikliğin istisna kapsamını genişletmek amacıyla yapıldığı belirtilmiştir. 2361 sayılı Kanun tasarısı, s.12.

⁴⁵⁸ 7161 sa. Kanun md.4’le yapılan değişiklikten önce, Türk Hava Kurumu ve sivil havacılık pilotları ile sertifikalandırılmış uçuş hizmet personeli de bu kapsamdaydı. Ancak 7161 sa. Kanun’la yapılan değişiklikten sonra, onlara yapılan ödemeler de aynı kanunun md.3 hükmüyle GVK’ya md.23/f.1/17’ye eklenmiş, yapılan ödemelerin vergilendirilmesi kısmi istisna kapsamında yeniden düzenlenmiştir. 7161 sayılı Kanun teklifi, s.6.

ödenen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlardır.⁴⁵⁹ Diğer iki bentteki istisna, sporun geliştirilmesini teşvik etmek için verilen ikramiye ve mükafatlara ilişkindir.⁴⁶⁰

Gider karşılığı olarak yapılan ödemelere ilişkin istisnalar GVK md.24'te dört bentte düzenlenmiştir.⁴⁶¹ Maddenin birinci, dördüncü ve beşinci bendindeki konulara ilişkin ödeme yapılanlar ya devlet memuru ya da kamu görevi olarak değerlendirilebilecek bir işi yerine getiren kişilerdir. Gider karşılığı yapılan harcırah ve yolluklardan, 6245 sayılı Kanun md.1'de sayılan kurum ve kuruluşlarca yapılacak ödemeler GVK md.24/f.1/1'e göre vergiden istisnadır.⁴⁶² Yakacak yardımlarına ilişkin istisna, GVK md.24/f.1/4'te iki gruba yönelik düzenlenmiştir. Devlet memurlarına yönelik yakacak yardımı istisnası, 375 sayılı KHK md.32 ile yürürlükten kaldırılmıştır. Diğer grup, 5510 sayılı Kanun md.4/f.1/a,b,c bentlerinde sayılan sigorta kollarından emekli olanlar ile bu sigorta kollarının önceki kanunlarına göre emekli olanlara avans olarak ödenen yakacak yardımlarıdır. Özel kanunlarla kurulan komisyon üyeleri ile kamu hizmeti kapsamında değerlendirilen sayımlarda ve seçimlerde görev verilenlere, yaptıkları işin özel kanunları uyarınca ödenen zorunlu gider karşılıkları GVK md.24/f.1/5'e göre vergiden

⁴⁵⁹ Bir şirketin fiili dalış amacıyla görevlendirdiği dalgıç ve balıkadamlara, bu dalış süresiyle sınırlı olarak yapılan ücret ödemelerinin tahakkuk belgelerinde ayrı gösterilmek kaydıyla GVK md.29/f.1/2'ye göre vergiden istisna olduğu, bunların dışındaki sürelerin ücretinin vergiye tabi olduğu belirtilmiştir. İstanbul VDBÖ, T.26.04.2010, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 29-59.

⁴⁶⁰ GVK md.29/f.1/3 ve 4'te geçen kolaylıklar, sporun geliştirilmesi ile ilgili bölümde ele alınmıştır.

⁴⁶¹ Gider karşılığı yapılan ödemelerin istisna edilmesi, 5421 sa. mülga Kanun md.25'ten beri sürdürülen bir uygulamadır. 5421 sa. mülga Kanun'un gerekçesinde vazife gereği yaptıkları harcamaları karşılamak için yapılan ödemelerin istisna edilmesinden söz edilmekle yetinilmiştir. *5421 sayılı Kanun teklifi*, s.28. Ancak bu hüküm, 2361 sa. Kanun md.18'le yeniden düzenlenmiştir. Madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.17), 6245 sa. Kanuna atıf yapılarak birinci ve ikinci bendin düzenlendiği, bilirkişilere yapılan ödemelerin istisna kapsamından çıkarıldığı, yakacak yardımı istisnasının daha açık biçimde yeniden düzenlendiği, özel kanunlara göre kurulan komisyon üyelerine yapılan ödemelerdeki ayırımın kaldırılıp tüm üyelere yapılan ödemelerin istisna kapsamına alındığı, sayım ve seçim işlerinde çalışanlara verilen zorunlu gider karşılıklarının yapılan işlerin birer kamu hizmeti ifası olduğundan istisna kapsamına alındığı belirtilmiştir. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.11.

Tanıklara verilen ücretler dışındaki istisnaların uygulaması devam etmektedir.

⁴⁶² Gider karşılığı yapılan harcırah ve yolluk ödemeleri 5421 sa. mülga Kanun md.25/f.1/1'den beri vergiden istisnadır. Ancak hangi kanun kapsamında hangi kurum ve kuruluşlarca yapılacağı konusu zamanla değişikliğe uğramıştır. Günümüzde yürürlükteki hali 2574 sa. Kanun md.5 ile düzenlenmiştir. Yalnızca MGK Genel Kurulu'na görüşülüp kabul edilen bu kanunun bu maddesi ciddi tartışmalara konu olmuştur. Tartışma sonucunda günümüzde yürürlükteki haliyle kabul edilmiştir. *MGK Genel Kurulu 1. Dönem 90. Birleşim Tutanağı*, s.626-627.

İstisna kapsamında harcırah ve yolluk ödemeleri yapan kurum ve kuruluşlar arasında merkezi yönetim bütçesine tabi kamu kurum ve kuruluşları ve belediyeler yer alır. Harcırah ve yolluk ödemesi yapılan kimseler ise 6245 sa. Kanun md.4'te sayılmıştır.

istisnadır.⁴⁶³ Maddenin ikinci bendinde geçen ödemelerin yapıldığı kişilerse, 6245 sayılı Kanun'un kapsamına girmeyen kuruluşlar adına iş yapan yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçiler, tasfiye memurları ve o kuruluşun çalışanlarıdır.⁴⁶⁴ Yapılacak ödemeler ise yol giderleri ile gündelik adı altında yer alan yemek ve konaklama giderlerine ilişkindir.⁴⁶⁵ Gündelik giderleri için kanun hükmünde üst sınır kabul edilmiş olup⁴⁶⁶, olağan akışa uygun (kanundaki deyimle “gerçek”) yol giderleri bakımından tam istisna uygulanmaktadır. Ancak idare, gündelik ödemelerinde üst sınır uygulaması konusunda bir ayrıma gitmemektedir. İdareye göre, gündelik giderleri karşılığı ödemelerin belgelendirilmeleri şartıyla sonradan yapılması halinde herhangi bir sınırlama olmadan tam istisna uygulanması, belgelendirme olmadan bu giderler için nakit yapılan ödemelere ise üst sınıra kadar istisna uygulanması gerekir.⁴⁶⁷

Personele yönelik özel kanunlara göre verilen yemek ve hayvan yemi bedelleri GVK md.27/f.1/1'e göre, demirbaş sayılan iş kıyafeti bedelleri GVK md.27/f.1/2'ye göre vergiden istisnadır.⁴⁶⁸ Bu kapsamdaki kıyafetlere, 6331 sayılı Kanun md.10/f.2 gereği işverence verilen koruyucu donanım ve ekipman sınıfındaki iş kıyafetleri örnektir. Demirbaş olarak verilen kıyafetler, işten ayrılma halinde geri alınır.⁴⁶⁹ İdareye göre

⁴⁶³ 2361 sa. Kanun'un madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.17) işin niteliği gereği verilen bu ödemelerin istisna kapsamında düzenlendiği belirtilmiştir. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.11.

⁴⁶⁴ Eskişehir VDBÖ, T.26.11.2015, S.B.07.1.GİB.4.26.-120[94-2015/1]-56246.

⁴⁶⁵ Gider karşılığı yol ve gündelik ödemeleri 5421 sa. mülga Kanun md.25/f.1/2'den beri vergiden istisnadır. Günümüzde yürürlükteki hali, 2772 sa. Kanun md.3 ile düzenlenmiştir. Madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.2), fiili yemek ve konaklama giderleri karşılığı ödemelerin harcırah gündeliği hesaplanırken dikkate alınmamasını sağlamak için getirildiği belirtilmektedir. *MGK 1. Dönem 518 no'lu Komisyon Raporu (2772 sayılı Kanun tasarısı)*, s.2.

⁴⁶⁶ Kanun hükmüne göre bu istisnanın üst sınırı, ilgili bentte sayılan kişilerle aynı aylık ücret düzeyindeki devlet memuruna verilen gündeliktir. Ancak, öyle bir denk memur yoksa bu sınır, devletçe verilen gündeliklerin en yüksek sınırıdır. Eğer ödeme yapılan kişinin aylığı, devlet memurlarına verilen en yüksek aylığı aşıyorsa T.C. Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı'na yapılan ödeme kıstas alınacaktır.

⁴⁶⁷ Balıkesir VDBÖ, T.19.12.2014, S.46480499-120.03.04[2014/1476]-107. Ankara VDBÖ, T.13.09.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[24-12/1]-930.

⁴⁶⁸ Teçhizat ve tayın bedelleri istisnası başlığıyla düzenlenen bu uygulama, 5421 sa. mülga Kanun md.28'deki haliyle 193 sa. Kanun md.27'ye alınmış olup halen yürürlükte. 5421 sa. Kanun'un gerekçesinde yalnızca teçhizat ve tayın bedellerinin “Diğer istisnalar” kapsamında olduğu belirtilmekle yetinilmiştir. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.28.

⁴⁶⁹ Zimmet karşılığı doğrudan çalışana verilen ve yalnızca iş esnasında giyilebilen demirbaş niteliğindeki iş kıyafetleri, çalışanın işten ayrılması halinde geri alınabilir olmak şartıyla, GVK md.27/f.1/2'ye göre vergiden istisna olduğu ve GVK md.40/f.1/2 uyarınca gider olarak indirilebileceği bildirilmiştir. Özelgeye göre, zimmet karşılığı verilse bile, günlük hayatta da giyilebilir bir iş kıyafeti verilmesi veya nakden giyim yardımı yapılması hallerinde istisnadan yararlanılması mümkün olmayıp, GVK md.94/f.1/1'e göre tevkifat yapılmalıdır. Büyük Mükellefler VDBÖ, T.18.05.2022, S. 64597866-105-8400.

verilen kıyafet, iş kıyafeti olsa bile faaliyete özgü olmaması veya iş dışındaki sosyal hayatta kullanmaya elverişli olması halinde teçhizat istisnasının uygulanamaz.⁴⁷⁰

Resmi ve özel kurumlar ya da kişiler hesabına öğrenim veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara yapılan ödemelere ilişkin istisna GVK md.28’de yer alır.⁴⁷¹ Maddede üç farklı ödemeden söz edilmektedir. Birinci grup ödemeler, Türkiye dışında öğrenim veya staj görenlere gider karşılığı yapılanlardır.⁴⁷² Ancak özel kurumların ödemeleri, benzeri devlet ödemelerinden fazlaysa aradaki fark vergiye tabidir. İlgili öğrenci ve memurların asli görev veya memuriyet nedeniyle aldıkları ücretler istisna kapsamında değildir. İkinci gruptakiler, Türkiye’de öğrenim görenler için beslenme, barınma ve öğrenim gideri karşılığı yapılanlardır. Bu hükme ilişkin herhangi bir sınırlama yapılmamıştır. Üçüncüsü ise, öğrencilere öğrenimleriyle ilgili stajları nedeniyle yapılan ödemelerdir. Ancak bu staj faaliyetinin öğrenimle ilgili olması ve öğrencilik sıfatı sürerken yapılması, ücret ödemesinin ise öğrenim görülen kurum tarafından veya öğretim giderlerini üstlenenlerce yapılması gerekir.⁴⁷³

3.1.1.2. Sosyal Güvenlikle İlgili Vergi Kolaylıkları

Çalışma hayatına ilişkin haklar, aynı zamanda insan onuruna göre bir hayat için Devletten talep edilen hizmetleri de içerir. Üstelik bu haklar, yalnızca çalışanlar ve bakmakla yükümlü olduklarını değil, vatandaşlara daha geniş biçim ve kapsamda olmak

⁴⁷⁰ Hatay VDBÖ, T.31.12.2013, S.35672403-010.01[120-68-01-2013]-188. Ankara VDBÖ, T.31.07.2013, S.38418978-120[65-13/2]-829.

⁴⁷¹ Tahsil ve tatbikat ödemeleri istisnası olarak yer alan bu düzenleme, 5421 sa. mülga Kanun md.29’dan GVK md.28’e aktarılmıştır. 5421 sa. Kanun gerekçesinde, tahsil ve tatbikat masrafları karşılığı ödemelerin istisna kapsamında olduğu belirtilmekle yetinilmiştir. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.28.

⁴⁷² Örneğin Milli Eğitim Bakanlığı hesabına Almanya’da yüksek lisans ve doktora öğrenimi gören bir Türk vatandaşı öğrenciye öğrenim gideri karşılığı yapılan ödemeler vergiden istisnadır.

⁴⁷³ Konuyla ilgili 89 Seri No’lu GVGT’de belirtildiği üzere, öğrenim görülen kurumun burslu öğrencisi olmak zorunlu değildir, önemli olan aktif kayıtlı öğrencisi olmaktır. Öğretim giderlerini üstlenen kurumların staj kapsamındaki çalışma bedelini ödemesi halinde ödeme hangi adla olursa olsun istisna hükmü uygulanır. Tebliğe göre, öğretim giderlerini üstlenen kuruluşa bağlı işveren yanında yapılan stajlarda ödenen ücretler bakımından da istisna uygulanması gerekir. Tebliğe göre, bu şartlardan birinin bile sağlanmadığı bir halde staj yapan öğrenciye ödenen bedel GVK md.61 uyarınca ücret niteliğinde sayılır ve vergiye tabi olur. Örneğin, bir holding bünyesindeki vakıftan öğretim bursu alan inşaat mühendisliği öğrencisi, zorunlu stajını aynı holding bünyesindeki inşaat şirketinde yapması halinde staj çalışması karşılığında alacağı bedel, tebliğde getirilen yoruma göre GVK md.29/f.1/3 uyarınca vergiden istisna olmalıdır. Bir başka örnek, Sağlık Bakanlığı bursiyeri bir tıp fakültesi öğrencisinin stajını Bakanlık bünyesinde yapması halinde, staj amacıyla yaptığı çalışmaya karşılık ödenen ücretin GVK md.28/f.1/3’e göre vergiden istisna edilmesidir.

üzere ülkedeki herkes için talep edilebilir kamu hizmetleridir. Toplumun tüm kesimlerin mevcut ve gelecekteki insan onuruna yaraşır asgari yaşam seviyesini koruma amacıyla geliştirdiği kamu hizmetlerine sosyal güvenlik denir.⁴⁷⁴ Kişilerin sosyal güvenlikle ilgili kamu hizmetlerini ve buna yönelik muhatap kamu idare ve kurumlarını talep etme hakkına da sosyal güvenlik hakkı denir.⁴⁷⁵ Bu hak, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi md.22'ye göre herkese toplumun bir parçası olması sebebiyle tanınan bir haktır. Aynı beyannamenin md.25/f.1 hükmüne göreyse, temel ihtiyaçlarını⁴⁷⁶ kapsayacak biçimde sağlıklı ve refah içinde bir yaşam düzeyinin sağlanması ve birtakım nedenlerle⁴⁷⁷ kişilerin geçimini sağlamaktan yoksun kaldığı hallerde sosyal güvenliği tesis edilmesi doğal bir haktır. Anayasa md.60'a göre sosyal güvenlik hakkı, herkesin sahip olduğu bir hak olup, devletin bu güvenliği sağlamak için tedbir alma ve teşkilat kurma ödevleri vardır. Anayasa md.61'de ise Anayasa md.10/f.3'te sayılan dezavantajlı grupların korunması ve insan onuruna yaraşır bir yaşam düzeyi sağlanması ödevi devlete yüklenmiştir. Anayasa md.41/f.2'ye göre de devletin aileye ilişkin ödevi olarak düzenlenmiştir. Sosyal güvenlik ile ilgili kanuni

⁴⁷⁴ Uluslararası Çalışma Örgütü'ne (ILO) göre sosyal güvenlik, birtakım yaşamsal risklere ve sosyal ihtiyaçlara karşı evrensel koruma sağlanan insan hakkıdır. Diğer bir deyişle, kişilerin ve bakmakla yükümlü olduklarının sağlık hizmetlerine erişimi ve gelir güvenliğini garantileme amacıyla topluma sağlanan korumadır. Gelir güvenliğinden maksat, yaşlılık, maluliyet, işsizlik, iş kazası, hastalık, analık gibi hallerde meydana gelecek gelir kayıplarını telafi etmektir. Sosyal güvenliğin bileşenleri sosyal sigortalar, sosyal hizmetler ve sosyal yardımlardır. Bunların hangi politik temelde nasıl yürütüleceğine ilişkin farklı modeller olsa da sosyal devleti açıklarken benimsenen Espig-Anderson'un modellemesinden hareketle üç farklı sosyal güvenlik modeli ortaya konmaktadır. Birincisi, Beveridge Modeli olarak da bilinen sosyal ihtiyaçları bir hak olarak niteleyen ve toplumun bütününe yönelik gelir aktarımı, aile yardımı, sağlık desteği sağlayan II. Dünya Savaşı sonrası İngiltere'si ve İskandinav modelidir. İkincisi, Bismark Modeli de denilen ücretli çalışanlara sosyal sigortayı, diğerlerine ise sosyal yardımı esas alan Kıt'a Avrupası modelidir. Üçüncüsü, asgari bir refah düzeyini sağlayan ve özel sosyal sigortayı teşvik eden ABD tipi liberal modeldir. Bu ayırım, ilk olarak Esping-Andersen tarafından 1990'da yapılmış olup, bu ayırımdan hareketle çeşitli göstergeler esas alınarak farklı sosyal devlet ve sosyal güvenlik modelleri ileri sürülmüştür. ALTAN, Ömer Zühtü, *Sosyal Politikaya Giriş*, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2021, s.73. KORAY, Meryem, *Sosyal Politika*, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2020, s.326 ve 330. ÖZDEMİR-ÇUKHADAR, Pınar, *Sosyal Refah Devleti ve Türkiye*, Karahan Kitabevi, Adana, 2018, s.82-83. *Facts on Social Security*, International Labour Organization (ILO), s.1.

⁴⁷⁵ KORKUSUZ, Refik, UĞUR, Suat, *Sosyal Güvenlik Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, s.4-6. AKAD, Mehmet, *Teori ve Uygulamada Sosyal Güvenlik Hakkı*, Kazancı Kitap Ticaret, İstanbul, 1992, s.10-11.

⁴⁷⁶ Hükümde temel ihtiyaç kapsamında beslenme, barınma, giyinme, sağlık ve sosyal hizmet bakımından gerekliliklerinin karşılanması kişiler için bir hak, devletler için bir ödev olarak nitelenmiştir. Bu başlıklar sınırlı sayıda olmayıp, bu başlıkları dışlamayacak biçimde başkaca başlıkların da günün koşullarına göre temel ihtiyaç olarak değerlendirilmesi kapısının açık bırakıldığı metinden anlaşılmaktadır.

⁴⁷⁷ Hükümde geçen sosyal güvenlik ihtiyacı gerektiren haller arasında işsizlik, hastalık, engellilik, eşin vefatı, yaşlılık ve kişinin kendi kontrolü dışındaki her türlü koşul sayılmıştır. Aslında hükümde sayılı hallerin tümü kişisel kontrolün dışında gelişmekle beraber, gelecek zamanın ihtiyaçlarına göre meydana gelebilecek kontrol dışı hallere de kapsama alınma imkanı tanındığı metinden anlaşılmaktadır.

düzenlemelerin çalışanlarla ilgili kısımların dışındaki hükümleri, özel olarak korunması gereken toplumsal gruplar olan dezavantajlı gruplar ve aile fertleriyle ilgilidir.

Sosyal güvenliğin vergi kolaylıklarıyla bağlantısı, özel olarak korunması gerekenlere yönelik yapılan yardım ve ödemelerin vergiden istisna edilmesi şeklindedir. Bu istisnalardan bir kısmı, GVK md.25'te on bentte düzenlenmiştir.⁴⁷⁸ Bu ödemelerin ortak noktası, sosyal güvenlik şemsiyesi altında korunan ölüm, engellilik, hastalık, evlenme, doğum, işsizlik gibi konulardan birinin gerçekleşmesi halinde yapılmasıdır.

3.1.1.2.1. Çalışanların Statüleri Nedeniyle Yapılan Ödemelerde Vergi Kolaylıkları

Sosyal güvenlik hakkıyla bağlantılı olarak kişilere çalışan statüsünde olmaları nedeniyle ve kanunda belirtilen ölüm, engellilik, hastalık, işsizlik, işe başlatmama, çocuk zammı, evlenme, doğum gibi nedenlerle yapılan ödemelere yönelik istisnalar GVK md.25'te yer almaktadır.

Tazminat ve yardımlarla ilgili ilk istisna, ölüm, engellilik, hastalık gerekçeleriyle ödenen tazminat ve yardımlar, işsizlik ödeneği⁴⁷⁹ ve işe başlatmama tazminatı⁴⁸⁰ ile ilgilidir.⁴⁸¹ İstisnanın kapsamı ve uygulaması, 306 Seri No'lu GVGT md.9'da yer alır. İdarenin bu istisnanın uygulanmasına ilişkin bazı özelgelerinde, işçilere mahkemece belirlenen şekilde ödenecek işe başlatmama tazminatının GVK md.25/f.1/1'e göre

⁴⁷⁸ Tazminat ve yardımlara ilişkin istisna düzenlemesi, ilk halinde dokuz bentten oluşmaktaydı. 5421 sa. mülga Kanun md.26'dan 193 sa. Kanun md.25'e aynen aktarılmış ve zaman içinde çeşitli kanunlarla değişikliğe uğramış ve 3239 sa. Kanun md.44'le onuncu bent eklenmiştir. 5421 sa. Kanun'un gerekçesinde, sosyal nedenlerle yapılan yardımlar ve verilen tazminatlar denilmekle yetinilmiş, GVK'da herhangi bir gerekçe belirtilmemiştir. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.28.

⁴⁷⁹ 4447 sa. Kanun md.47/h'ye göre işsizlik ödeneği, sigortalı işsizlere aynı kanunun md.50 vd. hükümleri uyarınca yapılan ödemedir.

⁴⁸⁰ İşe başlatmama tazminatı, 4857 sa. İş Kanunu md.21/f.1'e göre ödenen, geçersiz fesih üzerine işe başlatma dışında işverene kanunla tanınan bir alternatiftir. İşçilere bu konuda yalnızca feshin geçersizliğini tespit hakkı tanınmıştır. CENTEL, Tankut, *İş Güvencesi*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2020, s.234 ve 239.

⁴⁸¹ 7162 sa. Kanun md.2 ile yapılan değişiklikle, GVK md.25/f.1/1'deki istisna kapsamına giren ve işsizlik sebebiyle yapılan ödemeler daha açık düzenlenmiştir. Buna göre, 4447 sa. Kanun md.48 uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 4857 sa. Kanun md.21/f.1 uyarınca ödenen işe başlatmama tazminatı vergiden istisnadır. 7162 sa. Kanun md.2'nin gerekçesine göre, işverenin işten çıkardıklarına bu kanunların kapsamında olmayan, ancak işsizlik veya işe başlatmama vb. adlarla yaptığı ödemeler istisna kapsamına girmez. 7162 sa. Kanun döneminden önce uygulamadaki ihtilafların da düzenlemenin gerekçeleri arasında yer almaktadır. *TBMM 27. Dönem 39 no'lu Komisyon Raporu (7162 sayılı Kanun teklifi)*, s.6.

vergiden istisna olduğu⁴⁸², çalışana anne, baba, eş ya da çocuğunun vefatı nedeniyle ödenecek tazminatların vergiden istisna olduğu⁴⁸³, ilgili tazminatın ücret niteliğinde ödendiğinin anlaşılması halinde istisnadan yararlanılamayacağı⁴⁸⁴, engellilik indiriminden yararlanan personelin istifası nedeniyle ödenen tazminatın engellilik istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği⁴⁸⁵ yönünde görüşleri yer almaktadır. Danıştay 4. Dairesi'nin K.2022/1346, K.2022/1238, K.2022/676 sayılı kararında, iş güvencesi tazminatı veya benzeri adlarla işverenin isteyerek yaptığı ödemelerin işsiz kalan çalışana destek ve yardım amacıyla yapıldığı somut olaydan anlaşıldığında, bunun GVK md.25/f.1/1'e göre vergiden istisna olacağı belirtilmiştir.⁴⁸⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin K.2021/860, K.2021/847 ve K.2021/536 sayılı kararlarıyla hizmet sözleşmesinin işveren tarafından tek taraflı olarak veya ikale sözleşmesiyle karşılıklı olarak sonlandırılması hallerinde, işverenin çeşitli adlar altında yaptığı ödemelerin ücret niteliğinde olmadığına ve ücret sayılarak yapılan tevkifatların hukuka aykırı olduğuna, bu ödemelerin GVK md.25/f.1/1'e göre tazminat ve yardım istisnası kapsamına girdiğine hükmetmiştir.⁴⁸⁷

Çalışanlara medeni halleri veya sorumlulukları nedeniyle yapılan yardımlar, çocuk zammı ve evlenme ve doğum yardımları şeklinde GVK md.25/f.1/4 ve 5'inci bentlerde gelir vergisinden kısmen istisna edilmiştir. Çalışanlara ödenen çocuk zamlarından, devletin kendi çalışanlarına ödediği çocuk zammı kadarı⁴⁸⁸ GVK md.25/f.1/4 uyarınca

⁴⁸² Ankara VDBÖ, T.28.01.2020, S.84974990-130[KDV-1/İ/01-2017/35]-40234.

⁴⁸³ Kayseri VDBÖ, T.14.04.2014, S.50426076-120[25-2013/20-536]-46.

⁴⁸⁴ Tekirdağ VDBÖ, T.20.08.2013, S.75497510-120[61-2013-108]-40.

⁴⁸⁵ İzmir VDBÖ, T.21.05.2013, S.84098128-120.08.01[31-2013-2]-315.

⁴⁸⁶ Danıştay 4. Dairesi, E.2018/7851, K.2022/1346, K.T.07.03.2022. Danıştay 4. Dairesi, E.2018/5850, K.2022/1238, K.T.03.03.2022. Danıştay 4. Dairesi, E.2018/1378, K.2022/676, K.T.10.02.2022.

Aynı kararlarda, dava konusunun hukuki ihtilaf olarak kabul edilmesi halinde, buna rağmen vergi hatası olduğu iddiasıyla düzeltme şikayet başvurusu yapılmış ve reddedilmişse, ret işlemine karşı açılacak davada ret işlemin hukuka uygunluğu değerlendirilmeden düzeltme şikayet başvurusuna konu vergilendirme işleminin ele alınıp karar verilemeyeceği ayrıca belirtilmiştir.

⁴⁸⁷ Danıştay 4. Dairesi, E.2016/15082, K.2021/860, K.T.09.02.2021. Danıştay 4. Dairesi, E.2019/3218, K.2021/847, K.T.09.02.2021. Danıştay 4. Dairesi, E.2016/21741, K.2021/536 K.T.28.01.2021.

⁴⁸⁸ 657 sa. Kanun md.202'ye göre evli devlet memurlarına verilen ödenek kapsamında yaşayan evlatları için çocuk yardımı da vardır. Memurun evladının öz veya üvey olmasına bakılmaz, yalnızca nüfus kayıtlarına göre ebeveyn-evlat ilişkisi olup olmadığına bakılır. Eşi vefat eden ya da boşanma ya da ayrılık kararı nedeniyle çocukla ilgili yardımın mahkeme tarafından belirlendiği kadarı da aile yardımı ödeneği olarak memura verilir. Bu hükümden, 926 sa. Kanun md.153/f.1 ve 2914 sa. Kanun md.10'a göre ilgili personel de yararlanır.

istisna kapsamındadır.⁴⁸⁹ Diğer işverenler eğer devletin ödediğini aşan bir ödemede bulunduğunda, bu tutarı aşan kısımdan gelir vergisi alınır.⁴⁹⁰ Evlenen veya doğum yapan çalışana yapılan yardımlara da GVK md.25/f.1/5 uyarınca kısmi istisnaya tabidir.⁴⁹¹ İstisnanın üst sınırı, çalışanın iki aylık maaşına ya da buna denk gelecek gündelikleri tutarına kadar olan yardım bedelidir.⁴⁹² Bu bedelden daha fazla yapılan yardımın, istisna kapsamına giren kısımdan arta kalan miktar üzerinden gelir vergisi alınır.⁴⁹³ Yardımın bir seferde verilmesi, aylık olarak verilmemesi veya çalışan kişi bakımından süreklilik oluşturmaması gerektiği idarenin özelgesinde bildirilmiştir.⁴⁹⁴

3.1.1.2.2. İş Sözleşmesinin Sona Ermesi Nedeniyle Yapılan Ödemelerde Vergi Kolaylıkları

İş sözleşmesinin sona ermesi nedeniyle çalışma hayatından ya da en son çalıştığı işyerinden ayrılan çalışanlara ödenen tazminat ve yardımlara ilişkin istisna uygulaması, GVK md.25/f.1/7’de iki alt bent halinde düzenlenmiştir.⁴⁹⁵ Birinci düzenleme, (a) alt

⁴⁸⁹ Bu hüküm, 5421 sa. mülga Kanun md.26/f.1/4’teki düzenlemenin 193 sa. Kanun’a aktarılmış halidir. 5421 sa. Kanun’un gerekçesinde bu hükümle ilgili olarak tazminat ve yardımlara ilişkin sosyal amacın dışında özel bir getiriliş nedeni bulunmamaktadır.

⁴⁹⁰ Nitekim 89 Seri No’lu GVGT ve 145 Seri No’lu GVGT, 657 sa. Kanun md.202’nin yürürlükte olduğu haline göre GVK md.25/f.1/4’ün nasıl yorumlanacağı ve uygulanacağı açıklanmıştır. Ancak 657 sa. Kanun md.202/f.2, tebliğlerden daha sonraki tarihlerde yayımlanıp yürürlüğe giren 375 sa. KHK md.10, 527 sa. KHK md.9 ile değişikliğe uğradığı haliyle yürürlükte değildir. Uygulamada, 657 sa. Kanun md.202/f.2’deki değişiklikler dikkate alınarak ilgili tebliğlerdeki açıklamalar yorumlanmalı ve ona göre işlem yapılmalıdır.

Kamu tüzel kişiliğine sahip belediyelerde çalışanların veya belediyelerden Bakanlık bünyesindeki bir kamu kuruluşuna atanmaların çocuk zammı ödemeleri, Devletin kendi çalışanlarına verdiği miktara kadar olan kısmının vergiden istisnadır. Bunu aşan kısmı ise vergiye tabidir. İdareye göre, 657, 926 veya 2914 sa. Kanuna tabi olmayanlara yapılan aile yardımı ödemeleri ücret niteliğinde olduğu için vergiye tabidir. Kırkkale Def.Ö., T.22.02.2012, S.B.07.4.DEF.0.71.10.00-6183 S.Kanunun 22/A maddesi-4.

⁴⁹¹ 5421 sa. mülga Kanun md.26/f.1/5’teki düzenlemenin 193 sa. Kanun’a aktarılmış hali olan bu hükme ilişkin, 5421 sa. Kanun’un gerekçesinde tazminat ve yardımların sosyal amaçla vergiden istisna edilmesine ilişkin genel gerekçeden ayrı bir gerekçesi yoktur.

⁴⁹² Gündelikte çalışanlar bakımından bu sınır, altmış günlük ücret tutarı olarak hesap edilir. Haftalık ücret alanlar bakımından, haftalıkları yediye bölünerek günlük ücret bulunur ve altmış güne karşılık gelen miktarı vergiden istisna edilir. İki aylık ücret tutarının hesaplanmasında asli ücretin yanı sıra arızı olmayan yan ödemelerin dikkate alınması konusunda bir düzenleme yoktur. Ancak, işten çıkarma tazminatının hesaplanmasında bu ödemelerin dikkate alınması nedeniyle bu ödemelerle ilgili istisna bedelinin hesaplanmasında da dikkate alınması gerektiğine ilişkin bir görüş vardır. *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s.250-251.

⁴⁹³ Ankara VDBÖ, T.31.07.2013, S.38418978-120[25-12/1]-823.

⁴⁹⁴ Gaziantep VDBÖ, T.07.04.2015, S.16700543-120-21.

⁴⁹⁵ 5421 sa. mülga Kanun md.26/f.1/7’de “işten çıkma tazminatı” olarak yer alan ve işten çıkan ya da çıkarılan çalışana önceki hizmetinin karşılığında, çalışanın en çok on iki aylık ücretine denk gelen kadarıyla kısmi istisna kapsamındaki ödemelerdir. Bu üst limiti aşan tazminat ödemelerinin, on iki aylık

bendinde yer alan kıdem tazminatlarına ilişkin istisna uygulamasıdır.⁴⁹⁶ Bu hükümde, işkoluna uygulanan kanuna göre farklılaşan iki grup istisna uygulaması vardır. Birinci grupta, 1475 sayılı Kanun md.14 ve 854 sayılı Kanun md.20 gereği ödenen kıdem tazminatları yer alır. Bu şekilde ödenen kıdem tazminatının 1475 sayılı Kanun md.14/f.13 uyarınca, toplu sözleşmeler veya hizmet sözleşmeleriyle belirlenen yıllık miktar, en üst statüdeki Devlet memuru Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı'na 5434 sayılı Kanun uyarınca bir hizmet yılı karşılığı ödenecek en üst emeklilik ikramiyesi miktarını geçemez.⁴⁹⁷ Kıdem tazminatının tavanı olarak adlandırılan bu miktar, GVK md.25/f.1/7/a'daki tam istisna uygulamasına tabidir. Vergi idaresi ise tavan uygulamasını mutlak emredici hüküm olarak değerlendirmeyerek, tavanın üzerinde yapılan ödemelerde ödenen ile tavan arasındaki farkın, GVK md.61 uyarınca ücret niteliği nedeniyle GVK md.94'ün birinci bendine göre tevkifata tabi olduğu görüşündedir.⁴⁹⁸ İkinci gruptaki istisna edilen ödeme ise, basın mensuplarına ilişkin

ücretini aşan kısmı ile hizmet karşılığı olmayan ve işten çıkma ya da çıkarılma nedeniyle yapılan ödemeler vergilendirilmekteydi. Bu düzenleme, aynı şekilde 193 sa. Kanun md.25/f.1/7'ye aktarılmıştır. 2320 sa. Kanun'la yapılan değişikliklerle kıdem tazminatının 1475 sa. İş Kanunu'nda yeniden düzenlenmesiyle beraber aynı kanunun md.2 ile GVK md.25/f.1/7'deki düzenleme kıdem tazminatına uyarlanmış ve günümüzde (a) alt bendindeki halini almıştır. Basın çalışanlarıyla ilgili kıdem tazminatının vergilendirilmesinin diğerlerinden farklı olmasının nedeni, 2320 sa. Kanun'la yapılan değişiklikten önceki istisna uygulamasının aynı şekilde sürdürülmesi olarak komisyon raporunda belirtilmiştir. Teklifte de 2320 sa. Kanun md.3'ten md.2'ye kaydırılmıştır. *MGK 1. Dönem 25'e ek 01 no'lu Komisyon Raporu (2320 sayılı Kanun tasarısı ek 1)*, s.1.

7103 sa. Kanun md.5'le GVK md.25/f.1/7 yeniden ele alınmış, 2320 sa. Kanun md.2'yle düzenlenen hali ise (a) alt bendine alınarak, kıdem tazminatı istisnası hesabında dikkate alınmak üzere ayrıca (b) alt bendinde yer alan ödeme ve yardımlar eklenmiştir. *7103 sayılı Kanun tasarısı*, s.9.

⁴⁹⁶ 7103 sa. Kanun'la yapılan değişiklikten sonra çıkarılan 303 Seri No'lu GVGT md.10'da kıdem tazminatı istisnasının uygulaması idarece düzenlenmiştir.

⁴⁹⁷ Öğretide Ekmekçi ve Yiğit, 4857 sa. Kanun yürürlüğe girmeden önce, 1475 sa. Kanun md.98/1/D bendine göre kıdem tazminatı tavan miktarına uymamanın hapis ve parayla cezalandırılması nedeniyle mutlak emredici hüküm olduğu; ancak 1475 sa. Kanun'un kıdem tazminatına ilişkin md.14 hükmü haricindekilerin 4857 sa. Kanun md.120'yle yürürlükten kalkması nedeniyle kıdem tazminatı tavan miktarının nispi emredici nitelikte olduğu görüşündedir. Kıdem tazminatı tavanının niteliği konusunda Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, Ekmekçi ve Yiğit'e katılmamaktadır. Daire, 2020/807 Karar sa. kararında, 1475 sa. Kanun md.14/f.13'ün mutlak emredici hüküm olduğuna ve bu tavanın üzerinde belirlenen kıdem tazminatına ilişkin sözleşme hükmünün geçersiz olduğuna hükmedilmiştir.

EKMEKÇİ, Ömer, YİĞİT, Esra, *Bireysel İş Hukuku Dersleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, s.762-764. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E.2008/11183, K.2020/807, K.T. 21.01.2020. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/> (31.10.2022).

⁴⁹⁸ İdare, kıdem tazminatı tavan fiyatı üzerindeki ödeme ile tavan fiyat arasındaki farkı, GVK md.94/f.2/1 kapsamında değerlendirmektedir. İstanbul VDBÖ, T.17.01.2020, S.62030549-120[94-2018/1222]-E.62356.

Öğretide Ekmekçi ve Yiğit'e göre de tavan miktarın üzerinde yapılan ödemelerde, ödenen miktar ile tavan miktar arasındaki farkın GVK md.61 uyarınca ücret olarak vergilendirilmesi gerekir. EKMEKÇİ, YİĞİT, 2020, s.766.

5953 sayılı Kanun md.6 gereği ödenen kıdem tazminatından hak sahibi çalışanın yirmi dört aylığını aşmayan kadardır.

Hizmet karşılığı olmayan ödemeler ise adı ne olursa olsun istisna kapsamına giren kıdem tazminatından sayılmamaktadır. Nitekim, istisna kapsamında sayılmayan bu tazminat, ödeme ve yardımların neler olduğuna ve ücret olarak vergilendirileceğine 7103 sayılı Kanun md.7'yle eklenen GVK md.61/f.3/7'den ulaşılmaktadır.⁴⁹⁹ Ancak GVK md.61/f.3/7'de sayılan ödemelerin de kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesaplanmasında toplama ekleneceği, bu şekilde elde edilen toplam tutar üzerinden HMB'nın belirlediği kadarına istisna uygulanacağı ve diğer kısmı ise ücret olarak vergilendirileceği GVK md.25/f.1/7/b hükmünde düzenlenmiştir.⁵⁰⁰ İşten ayrılmayla ilgili tazminat ve yardımlar istisnasının nasıl uygulanacağına yönelik üst sınırlar ve hesaplamalar da HMB'nca 303 Seri No'lu GVGT md.11'de düzenlenmiştir.⁵⁰¹

Kıdem tazminatı dışındaki ödemelerin istisna hesaplamasına eklenmesine ilişkin düzenlemeler Anayasa'ya aykırılıklar taşımaktadır. Hem GVK md.25/f.1/7/b'deki Bakanlığın düzenleme yetkisine ilişkin hükümler, hem de yetkiye dayanılarak çıkarılan Tebliğ md.11/f.2 ve 3'teki hükümler Anayasa'ya aykırıdır. HMB'na verilen üst sınır belirleme yetkisi, diğer bir deyişle kısmi istisna haddi belirleme yetkisi Anayasa'ya aykırı olarak düzenlenmiştir. Anayasa md.73/f.3 ve f.4'e göre, istisna haddinin kanunla

⁴⁹⁹ GVK md.61/f.3/7'de yer alan ve ücret olarak vergilendirilen ödemeler iki gruba ayrılmaktadır. Birincisi, “*Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar*”dır. İkincisi ise, “*iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar*”dır. Madde gerekçesinde, kanun hükmünün lafzının ötesine geçen bir nedene yer verilmemiştir. Bu ödemelerin kaynağı, çalışanın verdiği hizmet olmayıp, iş ilişkisinin sonlandırılmasına bağlı olarak yapılan ayrı bir sözleşmedir.

⁵⁰⁰ Konuyla ilgili idarenin görüşü, de aynı doğrultudadır. İzmir VDBÖ, T.08.03.2017, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05[25-2016-2]-7775.

⁵⁰¹ Tebliğ md.11 ile HMB, ilgili ödemelerin kıdem tazminatı ödenen ve ödenmeyen haller bakımından ikili bir ayrıma, daha sonra da her biri için 1475 veya 854 sa. Kanun'a göre çalışmış ve 5953 sa. Kanun'a göre çalışmış olma şeklinde ikili bir alt ayrıma gitmiştir. Tebliğ md.11/f.2'ye göre 1475 ve 854 sa. Kanun uyarınca tam istisna kapsamında yer alan ve işçinin brüt giydirilmiş ücreti üzerinden Tebliğ md.10'a göre hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında GVK md.61/f.3/7'de sayılan şekilde bir ödeme yapılmışsa, bu ödeme ile kıdem tazminatı tutarı toplamının tümü vergiden istisna değildir. Yalnızca Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı'na ödenen en üst emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kadarı vergiden istisnadır. Tebliğ md.11/f.3'e göre ise, 5953 sa. Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatları dışında GVK md.61/f.3/7'de sayılan şekilde bir ödeme yapılmışsa, bu ödeme ile kıdem tazminatı tutarı toplamının tümü istisna kapsamında değildir. Yalnızca bu çalışanın en son aldığı brüt ücreti esas alınarak hesaplanan yirmi dört aylık bedeli aşmayan kadarı vergiden istisnadır. Tebliğ md.11/f.4'te ise kıdem tazminatı ödenmeyen ancak GVK md.61/f.3/7'de sayılan şekilde ödeme yapılması hali düzenlenmiştir.

belirleneceği, Cumhurbaşkanı'nın kanuni sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisini Cumhurbaşkanı kararı yayınlarak kullanabileceği kabul edilmiştir. Kanunla düzenlenmesi gereken ve yalnızca Cumhurbaşkanı'na sınırlı değişiklik yetkisi verilen bir konunun HMB'na bırakılması açıkça Anayasa'ya aykırıdır.⁵⁰² Bu kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı iddiası Anayasa md.152'ye göre yapılacak itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne taşınabilir. Tebliğde dikkat çeken bir diğer düzenleme, md.11/f.4'teki kıdem tazminatı ödenmeyen çalışanlara hizmet sözleşmesinin sona ermesi nedeniyle yapılan ödemeler için de kıdem tazminatıyla birlikte ödenenler için uygulanan üst sınırlara tabi olduğu, üst sınırı aşan ödemelerde ise ödenen ile sınır arasındaki farkın vergilendirileceği hükmüdür. Ancak bu hüküm, GVK md.25/f.1/7/b'de yer alan “*Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla*” diğer ödemelere istisna uygulanabileceği hükmüyle örtüşmemektedir. Kanun maddesinin eklenmesine ilişkin gerekçede de istisna edilecek kıdem tazminatının hesaplamasında bu ödemelerin de hesaba katılarak istisna edilecek bedelin bulunması ve arta kalanın vergilendirilmesinin istendiği açıkça belirtilmiştir. Kıdem tazminatı almaya hak kazanmayan kişilerin tazminat miktarının hesaplamasından da söz edilemeyeceğine göre, hangi miktara eklenecek ödemelerin istisna hesaplamasında ele alınmasından söz edilecektir. Kanunda yer almayan ve niyet edilmeyen bir düzenlemeyi varsayarak yapılacak idari düzenleme, Anayasa md.7 ve md.8'in ihlalden öteye geçemez. Ancak tebliğin dayandığı kanun hükmü de Anayasa'ya aykırı olduğundan, yalnızca tebliğde yapılacak düzenlemeyle Anayasa'ya aykırılık giderilemez. Önce GVK md.25/f.1/7/b'deki Anayasa'ya aykırılık giderilmeli, sonra da Tebliğ md.11'deki hukuka aykırılıklar giderilmelidir.

Kıdem tazminatı istisnasına ilişkin Bölge İdare Mahkemesi kararlarında, emekli ikramiyeleri niteliğindeki ödemelerin işsiz kalma nedeniyle yapılmadığı ve bu nedenle GVK md.25/f.1/7/b'deki istisna kapsamında hesaba katılmayacağı⁵⁰³, hizmet ikramiyesi

⁵⁰² İstisna üst sınırı uygulaması, niteliği gereği mülkiyet hakkını da etkilemektedir. Temel hakları etkileyen uygulamaların hukuk devletine uygun olması için mümkünse tamamen, mümkün değilse de genel esasları ve sınırları kanunla düzenlenmelidir. Bunların idari düzenleyici işlemlerle düzenlenen kısımları da Anayasa md.124'te yönetmelikler için öngörülen sınırlara ve şekil kurallarına uygun olmalıdır. YILDIRIM, 2020, s.462.

⁵⁰³ İstanbul BİM 3. VDD, E.2020/1988, K.2020/1997, K.T.17.11.2020. İstanbul BİM 2. VDD, E.2020/1034, K.2020/1905, K.T.10.11.2020. İstanbul BİM 1. VDD, E.2020/1748, K.2020/991, K.T.22.09.2020. İstanbul BİM 3. VDD, E.2020/860, K.2020/1178, K.T.11.09.2020.

ve benzeri adlarla yapılacak emeklilik hayatına uyum ödemelerinin işsizlikten kaynaklı zararları giderme amacıyla yapılmaması ve hizmet karşılığı ödenmesi nedenleriyle ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği⁵⁰⁴, emekli olduktan sonra çalışma hayatına devam eden mükellefin talebi üzerine iş sözleşmesinin sona erdirilmesi nedeniyle işverence ödenen ek ödemenin işsizlik sebebiyle yapıldığı gerekçesiyle ücret sayılarak tevkifata tabi olduğu ama işsizlik sebebiyle ödenen kıdem tazminatının GVK md.25/f.1/7/a uyarınca vergiden istisna olduğu⁵⁰⁵ yer almaktadır.

3.1.1.2.3. Sosyal Güvenlik Kurumu ile Emekli ve Yardım Sandıklarından Yapılan Ödemelerle İlgili Vergi Kolaylıkları

İstisna kapsamına alınan bir başka tazminat ve yardımlar grubu ise, Sosyal Güvenlik Kurumu veya emekli ve yardım sandıklarının varlık nedenleri veya kanunlarla verilen görevler nedeniyle muhtaçlara ve sigortalılara yaptıkları ödemelerdir. Ayrıca, bu ödemeleri yapan kurumlara yönelik vergi muafırlıkları da KVK'da ve 5502 sayılı Kanun'da yer almaktadır.

Muhtaç kişilere belirli süreli ya da ölümlerine kadar yapılan yardımlar, sosyal güvenlikle ilgili tazminat ve yardımlara ilişkin istisnalardan biridir.⁵⁰⁶ Kanun koyucu, olası anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların önüne geçmek için hangi yardımların gelir vergisinden istisna olduğunu GVK md.25/f.1/2 hükmünde parantez içinde ayrıca belirtmiştir.⁵⁰⁷ Sosyal amaçlı yardımlar arasında sayılabilecek bir diğer ödemeler de

⁵⁰⁴ İstanbul BİM 1. VDD, E.2020/1901, K.2020/1461, K.T.27.10.2020.

⁵⁰⁵ İstanbul BİM 1. VDD, E.2019/1469, K.2019/1301, K.T. 20.05.2019.

⁵⁰⁶ 5421 sa. mülga Kanun md.26/f.1/2'den bu yana yer alan bu istisnanın gerekçesinde, yeni vergi sisteminin bir gereği olarak sosyal amaçlarla yapılan yardımların ve verilen tazminatların vergiden istisna edildiği belirtilmiştir. Hatta “yardım sandıkları” ifadesi, TBMM Geçici Komisyonu’nca eklenmiştir. Bu düzenleme, halen yürürlükteki GVK md.25/f.1/2’de aynı şekilde kabul edilmiştir. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.28 ve 59.

⁵⁰⁷ Parantez içi hükümde belirtilen sandık yardımları, sandık üyesi olmayan kişilere yaptıkları yardımlardır. Çünkü sandık üyelerine hükümde sayılı doğum, evlenme, engellilik, ölüm gibi hallerde gerçekleştirilen yardımlara ilişkin istisna aynı maddenin dokuzuncu bendinde açıkça istisna kapsamına alınmıştır.

nafaka ödemeleri⁵⁰⁸ olup, nafaka alanlar bakımından GVK md.25/f.1/8'e göre vergiden istisna olduğu düzenlenmiştir.⁵⁰⁹

Emekli sandıkları ve 506 sayılı Kanun Geçici md.20'deki yardım sandıklarınca⁵¹⁰ ödenen tazminatlar ve yapılan yardımlardan bazıları da GVK md.25/f.1/3 ve 9'uncu bentlerde vergiden istisna edilmiştir. Bu sandıkların aylık bağladığı kişilere yönelik olarak kanundan veya üyelerin statülerinden kaynaklanan ve aylık kapsamına girmeyen ikramiyeler ile iade edilen mevduat, süre dolduramama veya eş veya ebeveyn vefatı nedeniyle ödenen tazminatlar GVK md.25/f.1/3 uyarınca vergiden istisna edilmiştir.⁵¹¹ Hükümde, yardım sandıklarınca yapılan ödemeler için istisna üst sınırı belirlenmiştir.⁵¹²

⁵⁰⁸ Türk hukukunda nafakalarla ilgili temel düzenlemeler, TMK, ÇKK ve AKKKŞÖK'te yer alır. Öğretide nafakalar iki başlıkta ele alınmaktadır. Birinci grupta bakım nafakaları da denilen tedbir, yoksulluk ve iştirak nafakaları yer alır. TMK md.169 ve 196-197'de, ÇKK md.7/f.7'de ve AKKKŞÖK md.18'de tedbir nafakası, TMK md.175-178'de yoksulluk nafakası, TMK md. 182 ve 327-334'te iştirak nafakası düzenlenmiştir. İkinci grupta TMK md.364-366'da düzenlenen yardım nafakası yer alır. Ayrıca, yabancı unsurlu nafaka uyumsuzlukları bakımından 5718 sa. Kanun md.14 ve 19'a göre ve Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalara göre hareket edilir. RUHİ, Canan, RUHİ, Ahmet Cemal, *Nafaka Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s.29-31, 86, 127-130.

⁵⁰⁹ Nafakanın türü ne olursa olsun herhangi bir sınır belirlenmeden bu istisna kabul edilmiştir. Nafaka istisnası, 5421 sa. mülga Kanun md.26/f.1/8'de de "Tazminat ve yardımlar" başlığı altında düzenlenmiştir. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.28.

⁵¹⁰ Hükümde bahsi geçen sandıklar, 506 sa. Kanun geçici madde 20'de bankaların, sigorta ve reasürans şirketlerinin, ticaret ve sanayi odalarının, borsaların ve bunlarca oluşturulan birliklerin personellerine yönelik ve bu hükme göre Çalışma Bakanlığı'na statüleri onaylanan yardım sandıklarıdır. Önceden prim ödenmiş olması şartıyla, özel sigorta şirketlerinden alınmaya hak kazanılan aynı nitelikteki ödemelerse vergiye tabidir. Kanun koyucu, vergilemede adaleti sağlama gerekçesiyle özel sigortalar da eklenerek 4369 sa. Kanun md.29'la GVK md.25/f.1/3'ü yeniden düzenlemiştir. Değişikliğin nasıl uygulanacağını açıklama amacıyla da 216 Seri No'lu GVGT çıkarılmıştır. *4369 sayılı Kanun tasarısı*, s.25-26.

Ancak özel sigortalardan elde edilen gelirler ücret niteliğinde olmadığı gerekçesiyle 4697 sa. Kanun md.3'le (Hükümet teklifinde ve gerekçesinde md.2'de yer almaktadır. Komisyon'da md.3'e kaydırılmıştır.) hükümden çıkarılmıştır. *4697 sayılı Kanun tasarısı*, s.2.

⁵¹¹ Bu tazminatlarla ilgili dönüm noktalarından biri 2361 sa. Kanun md.19'dur. Bu değişikliğe kadar, 193 sa. Kanun'dan sonraki tarihlerde kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarının ilgili ödemeleri de hükümde yer alan kurumların ilgili ödemeleri gibi istisna kapsamına alınmış ve eşitlik ilkesi sağlanmaya çalışılmıştır. Bir diğer dönüm noktası, 4697 sa. Kanun md.3 ile yardım sandıkları kanuna dayalı ve ihtiyari olmak üzere ikiye ayrılarak, kanuna dayalı sandıklarla yapılan ödemelerin vergiden istisna olduğu düzenlenmiştir.

⁵¹² Parantez içi düzenlemeyle üst sınırın getirilmesi ilk defa 193 sa. GVK md.25/f.1/3'ün ilk haliyle kabul edilmesiyle gerçekleşmiştir. Buna göre, yardım sandıklarının ödemeleri, Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı'na çalıştığı süreye göre ödediği bedelden daha fazla olması durumunda, fazla olan ödeme ücret olarak vergilendirilmektedir. Karşılaştırma yapılırken, aynı veya farklı yardım sandıklarının çeşitli dönemlerde yaptığı tazminat ödemeleri ile toptan ödemeler de topluca dikkate alınır.

Bu üst sınırın kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarınca yapılan ilgili ödemeleri ile ilgili olmadığı 2361 sa. Kanun md.19 (Hükümet teklifinde md.18) ile hem parantez içi hüküm olarak düzenlenmiş hem de gerekçede bu kuruluşları yardım sandıklarından ayırmak istedikleri ayrıca belirtilmiştir. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.11-12.

İdare, bu üst sınırın hesaplanmasında esas alınan kriterin, *aynı süre çalışan*⁵¹³ Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı'na 5434 sayılı Kanun md.89 uyarınca ödenen ikramiye olduğunu ve bu ikramiyeye karşılık gelen bedeli aşan ödemenin vergiye tabi olduğunu özelge ile bildirmiştir.⁵¹⁴ Yardım sandıkları ödemeleriyle ilgili bir diğer istisna GVK md.25/f.1/9'da, sayılan nedenlerle sandık üyelerine yapılan yardım amaçlı ödemeler için kabul edilmiştir.⁵¹⁵ Yardımın muhatabı doğrudan sandık üyeleridir. Yardım sebeplerine ilişkin hükümdeki "gibi" ifadesinin sosyal yardımlara konu diğer halleri kapsamı için getirildiği anlaşılmaktadır. Ancak yardım sebeplerinin ve miktarının sosyal destek niteliğinde ve aynı amaçlarla başkaca kuruluşlarca yapılan yardımlara benzer şekilde olması gerekir.

Sosyal güvenlik kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemelere ilişkin istisnalar, mülklik unsuru çerçevesinde GVK md.25/f.1/6 ve 10'uncu bentlerde düzenlenmiştir. Türkiye'deki Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yapılan ödemeler GVK md.25/f.1/6 uyarınca vergiden istisnadır.⁵¹⁶ Ödemelerin bu kurum tarafından sigortalılara yönelik yapılması yeterli olup, ödemenin tazminat veya yardım amaçlı yapılması gerektiğine madde başlığından ve 5421 sayılı mülga Kanun'daki istisnanın konuluş gerekçesinden ulaşılmaktadır.⁵¹⁷ Ödenecek tazminat veya yardımın adı ve miktarı konusunda kanun koyucu herhangi bir kısıtlamada bulunmamıştır.⁵¹⁸ Yabancı ülkelerin sosyal güvenlik

⁵¹³ GVK md.25/f.1/3'teki "(ç)alışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan" ifadesi, 6728 sa. Kanun md.12/f.1/b ile getirilmiştir. Düzenlemenin getiriliş amacı, AYM'nin 5434 sa. Kanun md.89'daki otuz fiili yıl süreyle çalışma kısıtıyla ilgili 2014/195 Karar sayılı kararı üzerine, kanun önünde eşitlik ilkesini somut duruma uygulamaktır. 6728 sayılı Kanun tasarısı, s.16. AYM, E.2013/111, K.2014/195, K.T.25.12.2014.

⁵¹⁴ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.20.07.2016, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-120[25/3-2015]-13018.

⁵¹⁵ 5421 sa. mülga Kanun md.26/f.1/9'daki düzenlemenin devamı niteliğindeki bu hükmün tazminat ve yardımlara ilişkin sosyal amacın dışında özel bir getiriliş nedeni bulunmamaktadır. Ancak düzenlemenin ilk halinden farklı olarak, 4369 sa. Kanun md.29'la sandık üyelerinin geri verilen mevduatları, GVK md.25/f.1/3'te yeniden düzenlenerek kısmi istisna kapsamına alındığı için bu bentten çıkarılmıştır. 4369 sayılı Kanun tasarısı, s.118.

⁵¹⁶ Hükümde sosyal sigorta kurumları denilse de bu kurumlar 2006 yılında Sosyal Güvenlik Kurumu çatısı altında toplanmıştır.

⁵¹⁷ 5421 sayılı Kanun tasarısı, s.28.

⁵¹⁸ Türk sosyal güvenlik hukukunun Sosyal Güvenlik Kurumu'nun ilgi alanına giren kısmı sosyal sigortalardır. Kurumun başlıca gelir kalemi sigorta primleri ve sigortalara ilişkin Devlet katkılarıdır. Toplanan prim ve katkılar, bu kurum tarafından sigortalılara aylık, ödenek, gelir, yardım gibi kalemlerle doğrudan nakdi ödemeler ve muayene, ilaç, tıbbi araç gereç gibi sağlık hizmetlerini finanse etme şeklinde sigortalılara sunulur. Doğrudan nakdi ödemelerin nedenleri arasında yaşlılık, malullük, engellilik, iş kazası ve meslek hastalığı, analık, hastalık, işsizlik hali yer alır. Bu kapsamda yapılacak ödemelerin adı ne olursa olsun, niteliğinin çalışma hayatından belirli süreli veya sürekli ayrılan sigortalının ödediği

kurumlarınca Türkiye'deki mükelleflere ödenen ikramiyeler, iade edilen mevduatlar, prim sürelerini doldurmamış sigortalılara ve vefat eden sigortalıların eş ve çocuklarına topluca ödenen tazminat ve yardımlar ise GVK md.25/f.1/10 uyarınca vergiden istisna edilmiştir.⁵¹⁹ Bu ödemelerin kaynağı Türkiye'de olmadığı halde, Türkiye'de aynı amaçlarla yapılan ödemelerin vergiden istisna edilmeleri nedeniyle vergilemede eşitlik ilkesini sağlamak ve aynı zamanda kaynak ülkede vergilendiriliyor olsa bile istisna yöntemiyle⁵²⁰ çifte vergilendirmenin önlenmek istendiği anlaşılmaktadır.

Sosyal güvenlik kurumları⁵²¹ ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarının⁵²² vergi muafılığı KVK md.4/f.1/e bendinde düzenlenmiştir. Muafılık, bu sandıkların iktisadi teşebbüslerini kapsamamaktadır.⁵²³ Sosyal Güvenlik Kurumu'na uygulanacak diğer muafılıklar, kurumun dayanağı olan 5502 sayılı Kanun md.36/f.1'de sayılmıştır. Bu kapsamda SGK, BGK'daki çoğu mali yükümlülüğünden⁵²⁴, taşınmazlar nedeniyle de EVK'daki vergilerden muaftır.⁵²⁵

primler karşılığında kurumdan aldığı destekleyici ödemelerdir. KORKUSUZ, UĞUR, 2020, s.151-153, 159-160, 269-270, 298, 327, 380.

⁵¹⁹ GVK md.25'e 3239 sa. Kanun md.44'le eklenen bu hükmün gerekçesinde, yurt dışındaki sosyal güvenlik kurumlarınca yapılan ve hükümde sayılan ödemelere ilişkin GVK md.25/f.1/3'teki düzenlemeden ayrı bir istisna olarak eklendiği belirtilmekle yetinilmiştir. *3239 sayılı Kanun tasarısı*, s.12.

⁵²⁰ İstisna yöntemi, kaynak devletten elde edilen vergilendirilebilir bir gelirin ikamet devleti tarafından vergiden istisna edilmesidir. GVK md.25/f.1/10'da kullanılan, mükellefin diğer gelirleri bakımından vergilemede hesaba katılmama şeklindeki tam istisna yöntemidir. IŞIK, Hüseyin, *Uluslararası Vergilendirme*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s.495-496.

⁵²¹ Türkiye'de sosyal güvenlik kurumları 5502 sa. Kanun md.1'le kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu çatısı altında birleştirilmiştir. Kapatılan kurumların dayanağı olan kanunların yürürlükten kaldırıldığına 5502 sa. Kanun md.43'ten ulaşılmaktadır. Bu kuruluşlar için kabul edilen muafılıktan Sosyal Güvenlik Kurumu'nun yararlanacağına KVGİT (Seri No:1) md.I/4.6'dan da ulaşılmaktadır.

⁵²² 3201 sa. Kanun md.90'a binaen kurulan Polis Bakım ve Yardım Sandığı (POLSAN), kanunla kurulan yardım sandıklarına örnektir. Benzer şekilde, 205 sa. Kanun'a göre kurulan Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) da 205 sa. Kanun md.35/f.1/a bendine göre Kurumlar Vergisi'nden muaftır. Her iki sandığın da iktisadi teşebbüsleri vergi mükellefidir.

⁵²³ KVK md.4/f.1/e'nin getiriliş nedeni olarak, bu sandıkların topladığı primleri, üyelerine emekli aylığı ve başkaca sosyal yardımlar şeklinde dağıtması ve özel kanunla kurulan emekli sandığı ve sigorta kuruluşlarının gelirlerinin vergiden muaf olması belirtilmiştir. *TBMM 22. Dönem 1192 no'lu Komisyon Raporu (5520 sayılı Kanun tasarısı)*, s.10.

⁵²⁴ Ancak kurum, elektrik ve havagazı tüketim vergisi ile yangın sigortası vergisi öder.

⁵²⁵ 5502 sa. Kanun md.36 hükmü, kanunun ilk çıktığı halinde SGK'nın bütün vergi, resim ve harçlardan muafılığı amaçlanmıştır. *TBMM 22. Dönem 1102 no'lu Komisyon Raporu (5502 sayılı Kanun tasarısı)*, s.7.

Ancak uygulamadaki ihtiyaca cevap vermediği gerekçesiyle, 6552 sa. Kanun md.38'le hangi vergilerden muaf olduğu tek tek sıralanmıştır. KVK md.35/f.1'deki hükmün aksine, başkaca kanunlardaki muafılıkları dışlamayan bu hüküm, SGK'nın muafılıklarını tamamlayıcı niteliktedir. *TBMM 24. Dönem 639 no'lu Komisyon Raporu (6552 sayılı Kanun tasarısı)*, s.33-34.

3.1.2. Sosyal Koruma ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları

Sosyal devlet, çalışma hayatında olup olmadığıyla ilgilenmeksizin toplumun tüm kesimlerine eşitlik ilkesine göre devletin mali kaynakları çerçevesinde kamu hizmetlerini ulaştıran devlettir. Ancak toplum içinde yaşamını sürdürmekte diğer kesimlerin karşılaşmadığı güçlükleri aşmaya çalışarak sürdüren toplumsal gruplar, sosyal devlette Devletin ayrıca ilgi ve ödev alanını oluşturur. Toplumsal hayatta doğrudan yaşamını sürdürecektir olanaklar bulması ya da kimseden maddi destek almadan hareket etmesi güç olabilecek bu kişiler, dezavantajlı gruplar içinde değerlendirilmektedir.⁵²⁶ Dezavantajlı grupların bir kısmı Anayasa ile özel koruma altındayken, bir kısmı da geçici ya da sürekli olarak bağış ve yardımlarla geçimini sağlayan yoksul kişilerdir. Bu nedenle, Anayasa’da özel olarak korunması gereken gruplara yönelik kolaylıklar ile yoksullara yönelik bağış ve yardımları destekleyen kolaylıklar iki ayrı başlık altında ele alınacaktır.

3.1.2.1. Özel Olarak Korunanlarla İlgili Vergi Kolaylıkları

Türk hukukunda özel olarak korunması gereken toplumsal gruplar Anayasa md.10/f.3’te “*çocuklar, yaşlılar, özürlüler*⁵²⁷, *harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler*” şeklinde sayılmıştır. Toplumun bu gruplarından birinde yer alanların asgari

5502 sa. Kanun md.36’da sayılan muaflığa konu diğer vergilere bu çalışmanın genelinde yer verilmediği için bu başlıkta da yer verilmemiştir.

⁵²⁶ Dezavantajlı gruplar, genel nüfusa göre daha yüksek risk altındaki insan gruplarıdır. Mayers’in değindiği üzere, kendi kendine yeterli olmanın önündeki engeller, her bir dezavantajlı grubun varlık nedenini oluşturur. Bu engeller kaynak kıtlığından, kaynaklara erişim güçlüğünden, sosyal dışlanmadan, kamu hizmetlerinin yetersizliğinden, ekonomik hayatın işleyişinden, dezavantajlı grubun kendi özelliklerinden kaynaklanabilir. Bir engelin birden fazla kaynağı olabilir. Bir kaynak da birden fazla engeli yol açabilir. Burada önemli olan, dezavantajlı kimselerin kendilerine yetmeyi devlet ve diğer kişilerin desteğiyle gerçekleştirebilir konumda olmasıdır. Engelliler, çocuklar, kadınlar, yaşlılar, göçmenler, uzun süreli işsizler, eski mahkumlar dezavantajlı gruplardan yalnızca birkaçıdır. Ancak bu gruplar sınırlı sayıda değildir, ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmeler karşısında sınırlandırılması da mümkün değildir. ALTAN, 2021, s.30. MAYER, Steven E., “What is a ‘Disadvantaged Group?’”, *Effective Communities Project*, Minneapolis, 2003, ss.1-7, s.3-5. “disadvantaged groups”, *European Institute for Gender Equality / Glossary & Thesaurus A-Z Index*, <https://eige.europa.eu/thesaurus/terms/1083> (20.05.2022).

⁵²⁷ Anayasa’da “özürlüler” kelimesi yer alsa da günümüzde bu sözcüğün yerine “engelliler” terimi tercih edilmektedir. Nitekim 25.04.2013 tarih 6462 sa. Kanun ile birçok kanundaki “özürlü, sakat, vb.” kelimelerinin yerine, ilgili kavramı ifade eden “engelli” kelimesi getirilmiştir. Kanunun genel gerekçesinde, ilgili mevzuatta terim birliği, sosyal perspektifle yapılan tanımlamaların uluslararası alanda geçerlik kazanması ve engelli dışındaki ifadelerin toplumda negatif algı oluşturması nedenleriyle bu düzenlemenin yapıldığı belirtilmiştir. TBMM 24. Dönem 436 no’lu Komisyon Raporu (6462 sayılı Kanun tasarısı), s.4-5.

refahını sağlamaya ve korumaya yönelik düzenlemeler Anayasa'ya göre eşitlik ilkesinin ihlali anlamına gelmez.⁵²⁸ Bu kapsamda yapılan düzenlemelerden biri de bu gruplara yönelik vergi kolaylıklarıdır.

3.1.2.1.1. Özel Olarak Korunanların Gelirlerinden Alınan Vergiler Bakımından Vergi Kolaylıkları

Anayasal özel koruma altındaki gruplara yönelik kolaylıkların başında gelir vergileriyle ilgili olanlar yer alır. Bu kapsamda en çok öne çıkanlar ise engellilerdir. Ayrıca, ücret istisnası ve vatan hizmeti istisnası kapsamında kolaylık sağlanan gruplar da söz konusudur. Buradaki kriter, korunmalarını gerektiren statünün varlığının onların ekonomik özgürlüklerine süreklilik oluşturacak bir ket vurması halidir.

Dezavantajlı gruplara sağlanan vergi kolaylıklarında engellilere yönelik uygulamalar öne çıkmaktadır. Gelirden alınan vergilerde engellilerle ilgili GVK md.31 ve 89'da, KVK md.10'da indirimler kabul edilmiştir. Engellilerin çalışma hayatında ücretli çalışan olarak yer almasını ve gelir elde etmesini destekleyen⁵²⁹ vergi kolaylığını 1980 öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı dönemde ele almak gerekir. 1980 öncesi dönemde hem 5421 sayılı mülga Kanun md.24/f.1/1 hem de bu düzenlemenin aynen aktarıldığı GVK md.23/f.1/1'de ücret istisnası kapsamında düzenlenmişti.⁵³⁰ Ancak engellilik türü ve derecesi bakımından objektif kriterlere bağlanmadığı ve yalnızca resmi hekim raporunun yeterli olduğu bu düzenleme, uygulamadaki sorunları ve kötüye kullanımları gidermek amacıyla 2361 sayılı Kanun md.21'le ücret istisnası kapsamından çıkarılarak, matrahtan indirim yapılan haller kapsamına alınmış, yalnızca engellilik dereceleri bakımından indirimler düzenlenmiş, engelliliğin derecesine ilişkin rapor verecek merciin ve raporla ilgili izlenecek prosedürün ilgili bakanlıklarca hazırlanacak

⁵²⁸ Anayasa Mahkemesi de eşitlik ilkesine ilişkin verdiği kararlarında kanun koyucunun haklı nedene bağlı farklı uygulamalar düzenleyebileceği kanaatindedir. Bu görüşünü, Anayasa md.10'a 2004 yılında kadın erkek eşitliğine ilişkin f.2 ve 2010 yılında dezavantajlı gruplara ilişkin f.3 eklenmeden önce açıkça dile getirmiştir. AYM, E.1988/7, K.1988/27, K.T.27.09.1988. E.1985/11, K.1986/29, K.T.11.12.1986. E.1976/3, K.1976/23, K.T.13.04.1976.

⁵²⁹ İlgili hükümlerin dayanağı olan Anayasa md.61/f.2'ye göre devlet, engellilerle ilgili sosyal güvenlik bakımından koruyucu ve yaşamlarını sürdürebilmelerini sağlayan tedbirler almakla ödevlidir.

⁵³⁰ 5421 sa. Kanun, engellilik istisnası bakımından özel bir neden öngörmemiştir. Genel gerekçeden, bu indirimin sosyal nedenlerle uygulanan "Diğer indirimler" arasında olduğu anlaşılmaktadır. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.28.

yönetmelikle belirleneceği kabul edilmiştir.⁵³¹ Yeni hükümdeki ilk değişiklik, 3239 sayılı Kanun md.45’le yapılmıştır. Bu değişiklik, engellilik indirimi de gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanacak indirimler kapsamında kabul edilmiştir.⁵³² Günümüzdeki halini alan değişiklik ise, 4842 sayılı Kanun md.3’le yapılmıştır. Bu değişiklik de GVK md.31 yalnızca engellilere yönelik indirimlerin özel indirim hallerinden ayrı olarak düzenlendiği hali almıştır.⁵³³

Engellilik, GVK md.31’de çalışma gücünün kaybına göre üç derecede ele alınmıştır.⁵³⁴ Konuya ilişkin yeni bir yönetmelik veya mevcut yönetmelikte değişiklik hazırlama yetkisi GVK md.31/f.3 ile müştereken Hazine ve Maliye, Sağlık, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarına verilmiştir.⁵³⁵ Maliye Bakanlığı⁵³⁶, engelli indirimine yönelik uygulama farklılıklarını gidermek amacıyla yönetmelik değişikliğine gitmek yerine 222 Seri No’lu GVGT’yi yayınlamayı tercih etmiştir.⁵³⁷ Konuya ilişkin çözümün sadece HMB’nca Genel Tebliğ çıkarılarak getirilmesi GVK md.31/f.3’e uygun değildir. Sorunun ilgili kanun hükmü gereği müştereken hazırlanacak yeni yönetmelikle veya yönetmelik maddesi değişikliğiyle çözülmesi gerekir. Konuyla ilgili bir özeldede, yönetmelikteki usule göre sağlık kurulu raporu alındıktan sonra ilgili vergi dairesine başvuru tarihinden itibaren engellilik indiriminden yararlanılabileceği bildirilmiştir.⁵³⁸

Engellinin bizzat veya kendisine bakmakla yükümlü olan yakınının yararlandığı indirim, GVK md.89/f.1/3’te düzenlenmiştir. Hükme göre, serbest meslek erbabı veya

⁵³¹ Gerekçede 193 sa. Kanun md.23’te yer alan düzenlemenin indirim niteliğinde olduğundan söz edilse de ilgili kolaylığın lafzı ve niteliği ücret istisnasıydı. 2361 sa. Kanun’la getirilen kolaylığın adı ve niteliği ise matrahtan indirimdir. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.13.

⁵³² Gerekçede engellilik indirimiyle ilgili herhangi bir neden yer almamaktadır. Ancak, engellilik derecelerine “üçüncü derece” eklendiği ve indirim tutarlarının yeniden düzenlendiği ilgili hükümden anlaşılmaktadır. *3239 sayılı Kanun tasarısı*, s.12.

⁵³³ TBMM 22. Dönem 113 no’lu Komisyon Raporu (4842 sayılı Kanun tasarısı), s.3.

⁵³⁴ Maddeye göre, çalışma gücünün yüzde seksen ve üzerini kaybedenler birinci derece, yüzde altmış ve üzerini kaybeden ikinci derece, yüzde kırk ve üzerini kaybeden üçüncü derece engelli sayılır.

⁵³⁵ GVK md.31/f.2’deki derecelerde belirtilen iş gücü kayıplarını belirleyecek raporun hangi makamca veya birimce verileceği, bu rapora binaen mükellef ve vergi idaresinin ne şekilde hareket edeceği Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tesbit Şekli ile Uygulanması Hakkında Yönetmelik’te düzenlenmiştir. (RG, T.28.04.1981, S.17324).

⁵³⁶ Yönetmeliğin çıkarıldığı dönemde hazine ile ilgili bakanlık Devlet Bakanlığı, maliye ile ilgili bakanlık Maliye Bakanlığı şeklindeydi. Bu iki bakanlık 1 sa. CBK md.217 ile birleştirilerek md.218-219 ile yeniden yapılandırılmıştır.

⁵³⁷ RG, T.24.02.1999, S.23621.

⁵³⁸ İzmir VDBÖ, T.19.02.2015, S.84098128-120.08.02[89-2014-5]-77.

hizmet erbabı mükellefin kendisi veya bakmakla yükümlü yakınının engelli olması halinde beyannamede bildireceği gelirden GVK md.31'deki hesaplama doğrultusunda indirim yapabilir. Hizmet erbabı bakımından bu indirim tevkifat matrahına uygulanır.⁵³⁹

Engellilerin mesleki rehabilitasyonu ve istihdamı için Devlet destekli özel çalışma ortamına sahip *korumalı işyerleri*⁵⁴⁰ tarafından zihinsel ya da ruhsal engellilere ödenen ücretlerin⁵⁴¹ belirli bir oranda⁵⁴² en çok beş yıl için işyerinin kazancının matrahından indirilmesi GVK md.89/f.1/14 ve KVK md.10/f.1/h bentlerinde kabul edilmiştir. Her iki hüküm de 6518 sayılı Kanun md.7'yle GVK'ya, md.83'le KVK'ya eklenmiştir. Bu düzenlemelerin korumalı işyerlerini teşvik etmenin yanı sıra engellileri çalışma hayatına katılmaya ve kendi gelirlerini sağlamaya teşvik amacı da taşıdığı görülmektedir.⁵⁴³

Dezavantajlı diğer gruplara yönelik gelir vergisi kolaylıkları GVK md.23'te ücret istisnası ve md.26'da vatan hizmeti yardımları istisnası kapsamında düzenlenmiştir. Emekli, malul, eşi veya ebeveyni vefat eden mükelleflerin bu nedenlerden biriyle aldıkları aylıkları, Sosyal Güvenlik Kurumu'nca ödenenler GVK md.23/f.1/11'e göre⁵⁴⁴,

⁵³⁹ GVK md.89'un yürürlükteki hali, 5228 sa. Kanun md.28 ile kabul edilmiştir. “*Diğer indirimler*” başlığı altındaki bu maddede, gelir vergisi matrahının belirlenmesinde beyannamede bildirilecek gelirden yapılacak indirimler düzenlenmiştir. Değişiklik, hükümetin kanun teklifinde yer almamaktadır. TBMM Genel Kurulu'ndaki görüşmeler sırasında önerilmiş ve kabul edilmiştir. *TBMM Genel Kurulu 22. Dönem 116. Birleşim Tutanağı (GVK md.89 teklifi)*, s.374-376.

⁵⁴⁰ 5378 sa. Kanun md.3/i'ye göre korumalı işyeri, “*(i)ş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engellilere mesleki rehabilitasyon sağlamak ve istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyeri*”dir.

⁵⁴¹ Hükme göre ücrete, diğer kişi veya kurumlar tarafından karşılanan ödemeler de dahildir.

⁵⁴² İndirim, ücretin yıllık brüt tutarının yüzde yüzü oranında olup, bu oranı yüzde yüz elliye kadar artırma ve yüzde yüze kadar indirmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. İndirim, en fazla beş yıl süre ile ve her bir çalışan bakımından asgari ücretin yıllık brüt bedelinin yüzde yüz ellisini aşmayacak kadar uygulanabilir.

⁵⁴³ Madde gerekçelerinde (Hükümet teklifi md.9 ve md.82), korumalı işyerlerinin kurulmasını teşvik etmek amacıyla bu düzenlemelerin getirildiği belirtilmiştir. *TBMM 24. Dönem 524 no'lu Komisyon Raporu (6518 sayılı Kanun tasarısı)*, s.9 ve 31.

⁵⁴⁴ Hükümün ilk halinde kanunla kurulan veya tüzel kişiliği olan emekli sandıklarının aylıkları bu kapsamdaydı. 2361 sa. Kanun md.17'yle yapılan değişiklikle, birden fazla sandıktan yapılan aylık ödemelerinde istisna haddi hesabı için bu aylıkların toplamının dikkate alınacağı parantez içi hüküm olarak eklenmiştir. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.11.

4697 sa. Kanun md.2 ile hüküm günümüzdeki parantez dışı halini almıştır. Sigortalar ve yandım sandıkları gelirlerine ilişkin istisna bu maddeden çıkarılarak GVK md.23/f.11'e alınmıştır. Ayrıca bir gerekçe belirtilmemiştir. *4691 sayılı Kanun tasarısı*, s.10.

Hükümün parantez içi hali de 6728 sa. Kanun md.12 ile değiştirilerek, fiili çalışılan sürenin esas alındığı, en üst Devlet memuruna ödenebilecek kısmının vergiden istisna edildiği ve bunu aşan kısmın vergilendirileceği kabul edilmiştir. Gerekçede başkaca bir nedene yer verilmemiştir. *6728 sayılı Kanun tasarısı*, s.16.

yabancı ülkelerin sosyal güvenlik kurumlarınca ödenenler GVK md.23/f.1/13'e göre⁵⁴⁵ vergiden istisnadır. Harp ve vazife şehitlerinin eş ve çocukları ile malul ve gazilere yapılan bazı ödemeler de GVK md.26'da dört bent halinde sayılarak vergiden istisna edilmiştir.⁵⁴⁶ Anayasa md.61/f.1'de harp ve vazife şehitlerinin eş ve çocukları ile malul ve gaziler, sosyal güvenlik bakımından devlet tarafından özel olarak korunması ve hayat seviyesi sağlanması gereken kişiler olarak kabul edilmiştir. GVK md.26'daki istisna, devletin Anayasa md.61/f.1'den kaynaklanan ödevi kapsamında düzenlenen bir kolaylıktır. Harp malullüğü zamları, şehitlerin eş ve çocukları ile harp malullerine verilen tekel beyiyeleri⁵⁴⁷, şehitlerin eş ve çocuklarına bu statüleri gereği yapılan ödemeler⁵⁴⁸ ve vatan hizmeti sebebiyle bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar bu istisnanın kapsamındadır.⁵⁴⁹ KVK md.4/f.1/c'de ise kamu kurum ve kuruluşlarının sosyal amaçla işlettiği kuruluşlara muaflık tanınmıştır.⁵⁵⁰ İdare, bu istisnayı uygulamak

⁵⁴⁵ 3239 sa. Kanun md.42'yle eklenen bu düzenlemenin gerekçesinden (Hükümet teklifi md.2/f.4), GVK md.23/f.1/11'dekinden ayrı kurumlardan yapılan ödemeler olması ve vergi hukukunda kıyas yasağı nedeniyle getirildiği anlaşılmaktadır. 3239 sayılı Kanun tasarısı, s.12.

⁵⁴⁶ Anayasa md.61/f.1'de harp ve vazife şehitlerinin eş ve çocukları ile malul ve gaziler, sosyal güvenlik bakımından devlet tarafından özel olarak korunması ve hayat seviyesi sağlanması gereken kişiler olarak kabul edilmiştir. GVK md.26'daki istisna, Anayasa md.61/f.1 kapsamında devletin üzerine düşen ödevi yerine getirmek için kabul ettiği bir kolaylıktır.

⁵⁴⁷ Tekel beyiyelerinin malul gazilere verilmesi, ilk olarak 166 sa. mülga Kanun'la kabul edilmiştir. Şehit çocuklarına beyiye verilmesi ise ilk olarak 1485 sa. mülga Kanun'la kabul edilmiştir. Tekel beyiyelerinin düzenlendiği son kanun olan 3480 sa. Kanun'un konuya ilişkin md.1-4 hükümleri, ÖTVK md.18/f.8 hükmüyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle tekel beyiyesi kapsamında pay toplanması ve faydalanacaklara ödenmesi sona ermiştir. Ancak GVK md.26/f.1/2'de değişiklik yapılmadığı için tekel beyiyelerinden söz edilmiştir.

⁵⁴⁸ GVK md.26/f.1/3'te bu hükmün uygulanmasında özel kanunlarda kendilerine şehit sıfatı verilenlerin bu hüküm kapsamına girdiğine ilişkin aksine bir hüküm yoktur. Hükmün devamında parantez içinde bu hükme özgü olarak şehit kavramına ekleme yapılmıştır. Buna göre, "*harp, isyan, eşkıya, kaçakçı takip ve çatışması ile sanık ve mahkumların takibi, manevra, talim ve tatbikat sırasında görev başında ya da görevden doğan sebeplerle ölenler de şehit sayılır*" ve onların eş ve çocuklarına yapılan ödemeler de istisna kapsamındadır.

⁵⁴⁹ Bu düzenleme, 5421 sa. mülga Kanun md.27'de beş bent halinde düzenlenmiş olup, yalnızca ikinci bent dışındakiler 193 sa. Kanun md.26'ya aktarılmıştır. 5421 sa. mülga Kanun'un gerekçesinde vatani hizmet yardımlarının toplumsal nedenlerle istisna kapsamına alındığı belirtilmekle yetinilmiştir. 5421 sayılı Kanun tasarısı, s.28.

⁵⁵⁰ Kanun koyucu, muaflık tanınan kuruluşları kanunda örnek olarak saymış olup, sosyal devlet ilkesi çerçevesinde benzer faaliyetler gösterenlere de "*ve benzeri kuruluşlar*" ibaresiyle muaflık kapsamında değerlendirilmeleri imkanı tanıdığını gerekçede açıklamıştır. Örnek olarak sayılan kuruluşlar arasında sosyal amaçlı sandıklar ve yardım kurumları, öğrenci yurtları, ceza infaz kurumlarının iş yurtları yer alır. 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.10.

Örnek sayılan kuruluşların toplumda dezavantajlı olarak kabul edilen gruplara yönelik olmaları nedeniyle çalışmada bu muaflık bu kapsamda ele alınmıştır.

için bu kuruluşların iktisadi işletme olmamaları ya da ilgili hizmetin iktisadi işletme tarafından verilmemesi kriteriyle hareket etmektedir.⁵⁵¹

3.1.2.1.2. Özel Olarak Korunanların Harcamalarından Alınan Vergiler Bakımından Vergi Kolaylıkları

Dezavantajlı grupların harcamalarına ilişkin vergi kolaylıkları, engellilerin araç-gereç ve yazılım teminleri, engelli ve maluller ile şehit yakınlarının binek araç alımları için kabul edilmiştir. Engellilerin eğitim, meslek veya günlük yaşamlarına yönelik olarak özel üretilen her türlü araç gereç ve bilgisayar programları alımları KDVK md.17/4/s uyarınca vergiden istisnadır. 5378 sayılı Kanun md.32'yle eklenen bu kolaylığın, engellilerin toplum hayatına katılmalarını desteklemek ve önlerine çıkan eşitsizlikleri gidermek amacıyla getirildiği anlaşılmaktadır.⁵⁵² Madde gerekçesinde, engellilerin eğitim, meslek ve günlük hayatlarında kullanmaları için özel olarak üretilen “*her türlü araç-gerecin*” tesliminin “*muaf*” tutulmasından söz edilmektedir.⁵⁵³ Ancak düzenlemenin eklendiği KDVK md.17/4'te “*Diğer istisnalar*” düzenlenmektedir. Lafzi ve sistematik olarak hükmün istisna kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Bir araç gerecin veya programın herkes için kullanılabilir olması ve yalnızca engelliler tarafından alınmaları vergiden muaf tutulsa, bu kolaylığın niteliği muaflık olurdu. Ancak mevcut düzenlemede, engellilere özgü biçimde üretilen ve engelli olmayanlarca edinilmesinin hayatın olağan akışında herhangi bir anlamı olmayan ürünlerin bu nitelikleri gereği vergi kolaylığına tabi olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, uygulanan kolaylığın niteliği istisnadır. Nitekim idarenin çeşitli özgelere yansıyan görüşü de bu yöndedir.⁵⁵⁴

⁵⁵¹ Kayseri VDBÖ, T.12.09.2011, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-196-104.

⁵⁵² 5378 sa. Kanun'un Hükümet teklifi md.30'un madde gerekçesinde kanun hükmünden farklı bir nedene yer verilmese de hükümet teklifinin ve komisyonun genel gerekçelerinden bu çıkarıma ulaşılmaktadır. TBMM 22. Dönem 969 no'lu Komisyon Raporu (5378 sayılı Kanun tasarısı), s.2-3 ve 94.

⁵⁵³ 5378 sayılı Kanun tasarısı, s.9.

⁵⁵⁴ İlgili özgelere, istisna kapsamındaki araç gereçlere ve yazılımlara da ulaşılmaktadır. Engellilerin motorlu araçlara bindirilip indirilmesini sağlayan liftlerin istisnasına ilişkin Bursa VDBÖ, T.20.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.175-31 vardır. Engelli yatakta yıkama sistemi ile engelli banyo liflerinin istisnasına ilişkin İstanbul VDBÖ, T.05.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2175 vardır. Engellilere özgü motorsuz bisiklet ve tekerlekli taşıtlar ile tekerlekli koltuk ve benzerlerinin istisna

Binek araçların bu istisna kapsamına girip girmediği konusunda idarenin ve Danıştay 3. Dairesi'nin görüşü, bu malların engelli olmayanlarca da temin edilebileceği gerekçesiyle KDV'ye tabi olduğu yönündedir.⁵⁵⁵ Binek araç alımları özelinde bu konunun kanun teklifinin görüşüldüğü komisyon aşamasında da tartışılmasına ve hatta bazı milletvekillerce açıkça istisna kapsamına alınması kanun teklifiyle sunulmasına rağmen hem komisyondaki hem de Genel Kurul'daki kanun teklifinde yer almamıştır.⁵⁵⁶ Kanun metninde “(...) eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç” denildiğinden motorlu kara araçlarının istisnadan yararlanacak engelli için ilgili yaşam alanını ilgilendirip ilgilendirmediği ve o engelli için özel olarak üretilip üretilmediği hesaba katılarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Eğer HMB ile Danıştay mevcut görüşünde direnmeyi tercih ediyorsa, kanun koyucunun hangi tür araçları (motorlu-motorsuz, vb.) istisna kapsamına aldığına yönelik açıklık getirdiği bir kanun değişikliği yapması, istisnanın hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine göre uygulanmasını sağlayacaktır.

Engellilere özgü araç-gereç ve yazılım alımı istisnasına ilişkin özelgelere bakıldığında, bu ekipman ve yazılımlar ile yardımcı ürünlerinin yalnızca engellilerin kullanımına yönelik olması gerektiği ve aksi takdirde teslim ve ithalinin vergiye tabi olduğu⁵⁵⁷,

kapsamında olduğuna ilişkin Ankara VDBÖ, T.21.11.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010-KDV-3-14017-62-1028 vardır.

⁵⁵⁵ KDV GUT md.II/E/1.1. göre bu araçlara görme engellilerin kullandığı baston, yazı makinası ve kabartma klavyeler, ortopedik engellilerin kullandığı tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar örnektir. Genel tebliğe göre, binek otomobili ve diğer nakil araçlarının bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Danıştay 3. Dairesi de 2011/5067 Karar sayılı kanun yararına bozma kararında, belirli özelliklere sahip motorlu kara taşıtlarının kanun koyucu tarafından istisna kapsamına alınmadığı, kanunla düzenlenmesi zorunlu bu alanın idari ve yargısal tasarruf ve yorumlara kapalı olduğu görüşündedir. Danıştay 3. Dairesi, E.2011/3445, K.2011/5067, K.T.22.09.2011. (RG, T.03.01.2012, S.28162).

⁵⁵⁶ Düzenlemenin eklendiği 5378 sa. Kanun'un komisyon raporuna bakıldığında, engelli mevzuatında değişikliğe ilişkin Adalet ve Kalkınma Partisi İstanbul Milletvekili Lokman Ayva'nın ve Cumhuriyet Halk Partisi üyesi milletvekillerinin tekliflerinde motorlu kara taşıtlarının KDV'den istisna tutulması hakkında diğer araçlardan ayrı bir bent yer alsa da (Lokman Ayva'nın Teklifi m.23 -gerekçesinde muaf olmaktan söz edilse de teklif edilen kolaylık muafılık değil istisnadır- ; Cumhuriyet Halk Partisi milletvekillerinin Teklifi m.68) komisyonun kabul ettiği tasarıya eklenmemiştir. Komisyon, Bakanlar Kurulu'nun tasarısındaki hükmü (BK Tasarısı md.30) teklif etmiş, Genel Kurul'da da bu teklif kabul edilmiştir. Danıştay 3. Dairesi kararında da her ne kadar isim geçmese de Ayva'nın teklifine atıf yapılarak motorlu taşıtların kanun koyucu tarafından bilinçli olarak kapsam dışı bırakıldığına işaret edilmiştir. Konuyla ilgili Lokman Ayva'nın kanun teklifi için bkz. 5378 sayılı Kanun tasarısı, s.21-22, 32; Cumhuriyet Halk Partisi üyesi milletvekillerinin kanun teklifi için bkz. 5378 sayılı Kanun tasarısı, s.48, 67. Hükümetin tasarısı ve gerekçesi için bkz. 5378 sayılı Kanun tasarısı, s.9 ve 102; Komisyonda kabul edilen kanun metni için bkz. 5378 sayılı Kanun tasarısı, s.86, 94, 112.

⁵⁵⁷ İstanbul VDBÖ, T.03.12.2020, S.39044742-130[Özelge]-903684.

istisna kapsamındaki araç gereçlerin demonte olarak ithalinde bunların tamamının aynı faturada ve gümrük beyannamesinde gösterildiği takdirde vergiden istisna olduğu⁵⁵⁸, engellilere özgü üretildiği halde engelli olmayanlar tarafından da kullanılabilir olduğuna idarece araştırılıp incelenip karar verilen araç gereçlerin istisnadan yararlanamayacağı⁵⁵⁹ yönünde idarenin görüşlerine ulaşılmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun K.2021/326 sayılı kararında, KDVK md.17/4/s'den kaynaklanan ve indirilemeyen verginin ÖTV Kanunundan kaynaklanan vergi borçlarına mahsuben iadesinin kanunda yer almamasına rağmen vergi inceleme raporuna bağlanmasına ilişkin Genel Tebliğ hükümlerini iptal eden Danıştay 4. Dairesi'nin K.2019/9334 sayılı kararı onanmıştır.⁵⁶⁰ Gerekçede, kanunda HMB'na tanınan yetkinin aşıldığı belirtilmiştir. Davada iptal edilen Genel Tebliğ hükmünün dayanağı KDVK md.32/f.1'dir. Maddede, KDVK md.17/4/s'nin de aralarında yer aldığı ve hükümde sayılı istisna uygulamalarında, ilgili fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirilememesi halinde mahsuben iadesinin HMB'nca belirlenecek şekilde yapılabileceği düzenlenmektedir. Bakanlık da iptal edilen tebliğ hükümlerinde (KDV Genel Uygulama Tebliği IV/A-6 ve VI/Ç-1) mahsuben iadenin vergi inceleme raporunun sonucuna bağlı olarak gerçekleştirileceğini düzenlemiştir. Bu işlem, kanunda yer almayan bir önkoşulun kanun koyucu yerine geçilerek idarece düzenlenmesi olarak kabul edilip iptal edilmiştir. Tebliğin dayandığı KDVK md.32/f.1'de tanınan esasa ilişkin düzenleme yetkisi, idareye geniş bir takdir alanı bırakmaktadır. Mahsup ve iadenin idari bir işlem olması, bu işlemlerin yapılmasına ilişkin genel hükümlerin kanunla çizilmesini de beraberinde getirmektedir. Nitekim Anayasa md.124/f.1'e göre idarenin düzenleyici işlemleri kanunların uygulanmasını göstermek amacıyla yapılır. Vergi kanunları bakımından kanun hükmündeki boşluğu doldurmak, Anayasa md.73/f.3'teki verginin kanuniliği ilkesi gereği Anayasa md.87'deki kanun koyma yetkisini elinde bulunduran TBMM'nin görevidir. Danıştay'ın tebliğlerle ilgili bu kararı, kanuna uygun ama Anayasa'ya aykırı bir tebliğ hükmünü iptal etmesi nedeniyle hukuka uygunluğun sağlanmasına örnektir.

⁵⁵⁸ İstanbul VDBÖ, T.13.03.2020, S.39044742-130[Özelge]-E.291700.

⁵⁵⁹ Bursa VDBÖ, T.06.11.2017, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-130[I-17-04]-115488. Erzincan Def.Ö., T.03.04.2013, S.61316220-2013/KDV Engelli Çocuk Oyun Parkı-1. Mersin VDBÖ, T.17.05.2012, S.B.07.1.GİB.4.33.15.01-2012-701-2-52.

⁵⁶⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2020/1144, K.2021/326, K.T.24.03.2021.

Dezavantajlı grupların binek araç alımlarına ilişkin ÖTV istisnaları ÖTVK md.7’de iki ayrı bentte düzenlenmiştir. Birinci grupta, engelliler ve malullerin binek araçları bakımından ÖTVK md.7/f.1/2’de dört alt bentte düzenlenmiştir.⁵⁶¹ Engelli ve malullerin belirli silindir hacminin altındaki bir aracı beş yılda bir kere yararlanılabilir şekilde ilk iktisaplarının ÖTV’den istisna edilmesi düzenlenmiştir. Ancak engelli ve malullerin engel derecesi, istisnadan farklı şekilde yararlanmalarına neden olmaktadır. Ayrıca, ÖTVK md.15/f.2/a bendine göre bu araçlar ilk edinimden itibaren beş yıl içinde bu istisnadan yararlanamayacak birine devredilmesi halinde, ilk iktisap tarihindeki matraha göre, kayıt ve tescil tarihindeki orana göre aracın mevcut sahibinden ÖTV alındıktan sonra yeni sahibine devri mümkündür.⁵⁶² Konuyla ilgili özelgelere, engelli istisnasından yararlanan mükellefin farklı bir araç için şehit yakını istisnasından yararlanmasının mümkün olduğu⁵⁶³, engelli istisnasından yararlanılarak edinilen taşıtın miras yoluyla bir başkasına intikali halinde ÖTV alınmayacağı ancak bu taşıtın miras bırakana iktisabından itibaren beş yıl geçmedikçe mirasçıların engelli istisnasından yararlanamayacak birine satmaları halinde ÖTV alınacağı⁵⁶⁴, engelli sağlık kurulu raporunda mevcut engellilik durumunun yüzde doksanın altında olması halinde aracın hareket ettirici aksamında özel tertibatının yaptırılarak iktisabında engelli istisnasından yararlanılabileceği⁵⁶⁵, engelli istisnasından yararlanan mükellefin, ilk edinimden itibaren beş yıl tamamlanmadığı takdirde bu istisnadan yararlanarak taşıt ithalinin mümkün olmadığı, aracı ÖTV’yi ödeyerek satmasının bile bu beş yıllık istisnalı iktisap ve ithalat yasağını kaldırmayacağı⁵⁶⁶ yönünde idarenin görüşleri vardır.

⁵⁶¹ Madde gerekçesinde hükümdeki cümlelerin dışında herhangi bir ek açıklama bulunmamaktadır. *TBMM 21. Dönem 870 no’lu Komisyon Raporu (4760 sayılı Kanun tasarısı)*, s.2-3 ve 94.

⁵⁶² Konuyla ilgili Sivas ve Karabük Defterdarlıklarının özelgesinde, engelli istisnasından yararlanılarak satın alınan motorlu taşıtın iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçmeden istisnadan yararlanamayacak birine satış veya devrinde ÖTV alınacağı, ancak beş yıl içinde bir başka malul veya engelliye bedelli veya bedelsiz devrinde ÖTV alınmayacağı, bedelsiz iktisap yapılırsa devrin niteliği ivazsız intikal olacağı için bu işlemde Veraset ve İntikal Vergisi alınacağı bildirilmiştir. Sivas Def.Ö., T.12.08.2020, S.67630374-135-15428. Karabük Def.Ö., T.16.10.2018, S.35831311-135-18158.

⁵⁶³ Diyarbakır VDBÖ, T.03.01.2022, S.27523430-130-196.

⁵⁶⁴ Muğla VDBÖ, T.20.10.2017, S.96620903-135-110621.

⁵⁶⁵ Kayseri VDBÖ, T.17.08.2017, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-135[7-2017/20-160]-42956.

⁵⁶⁶ Kayseri VDBÖ, T.28.10.2015, S.50426076-135[7-2015/20-113]-154.

Binek araçlarla ilgili şehit yakınlarına uygulanan istisna ÖTVK md.7/f.1/8'de düzenlenmiştir. Hükme göre, 3713 sayılı Kanuna göre şehitlerin⁵⁶⁷ eş ve çocuğundan, bu yakınları yoksa anne ve babasından birinin belirli silindir hacminin altındaki araçları bir defaya özgü ilk iktisabı ÖTV'den istisnadır. İdarenin konuyla ilgili özelgelerinde, şehit yakını istisnasından yararlanılarak edinilen otomobilin miras yoluyla intikalinde ÖTV alınmayacağı ancak istisnadan yararlanamayan birine satışı veya devrinde alıcıdan ÖTV alınacağı⁵⁶⁸, sivil şehit olarak kabul edilen kişilerin mirasçılarının binek araç istisnasından yararlanabilmesi için 3713 sayılı Kanun ek madde 1/f.2/a veya b bentlerinde sayılanlardan biri olması ve konuyla ilgili belgelerini ibraz etmesi gerektiği⁵⁶⁹, eşi şehit olduktan sonra tekrar evlenen ve ikinci eşinin vefatı nedeniyle ilk eşinden dolayı dul aylığı alan kişinin ÖTV istisnasından yararlanabileceği⁵⁷⁰, şehidin eş veya çocuğunun sağ olması halinde şehidin anne ve babasının istisnadan yararlanamayacağı⁵⁷¹ yönünde görüşleri bulunmaktadır.

3.1.2.1.3. Özel Olarak Korunanların Servetlerinden Alınan Vergiler Bakımından Vergi Kolaylıkları

Servet vergilerinde dezavantajlı grupları ilgilendiren kolaylıklar Veraset ve İntikal Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi kanunlarında düzenlenmiştir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md.4'te biri müteveffanın eşi ve çocuklarına, diğeri ordu veya kolluk faaliyeti nedeniyle vefat edenlerin yakınlarına yönelik olmak üzere iki istisna vardır. Birinci istisna, VİVK md.4/f.1/g bendine göre kamu kurum ve kuruluşları, kamuya yararlı dernekler, sosyal güvenlik kurumu veya emekli sandıklarının sağladığı haklara sahip müteveffanın eş ve çocuklarına bağlanan aylıklara, ikramiyelere ve aylık yerine toptan yapılan ödemelere ilişkindir.⁵⁷² Bu istisnaya ilgili özelgelerinde, vefat eden

⁵⁶⁷ Maddede atıf yapılan şehit kavramının kapsamında, 12.04.1991 t. ve 3713 sa. Kanun ek madde 1/f.2/a ve b bentlerine göre şehit olanlar yer alır.

⁵⁶⁸ İstanbul VDBÖ, T.23.10.2018, S.39044742-135-944995.

⁵⁶⁹ İstanbul VDBÖ, T.28.11.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-135-502465.

⁵⁷⁰ İstanbul VDBÖ, T.08.06.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-135-160355.

⁵⁷¹ Denizli VDBÖ, T.20.03.2017, S.B.07.1.GİB.4.20.15.01-135[7-2016/]-23620.

⁵⁷² Kanun gerekçesinde (Hükümet teklifi md.4/f.1/h), VİVK çıkmadan önce vergiye tabi olmayan bu ödemelerin kanun koyucu tarafından açık biçimde vergiden istisna edilmek istendiği belirtilmiştir. *TBMM 11. Dönem 315 no'lu Komisyon Raporu (7338 sayılı Kanun tasarısı)*, s.6.

İlgili hükümde “*harb malulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar*;”dan söz edilse de 3480 sa. Kanun'da payların toplanması, faydalananaklar ve ödenmesine ilişkin hükümlerin ÖTVK md.18/f.8'le yürürlükten kaldırıldığından, istisna edilen konular arasında çalışmada yer verilmemiştir.

kişilerin hak edip alamadığı emekli ikramiyelerinin mirasçılara intikalinin vergiden muaf olduğu, ancak emeklinin hak edip alamadığı aylık ve diğer ödemelerin mirasçıya ödenmesinin vergiye tabi olduğu⁵⁷³, GVK md.25/f.1/7’de belirtilen kıdem tazminatı ödemelerinin Veraset ve İntikal Vergisi’nden istisna olduğu, ancak ölüm yardımının vergiye tabi olduğu⁵⁷⁴, ölüm yardımı adı altında özel kuruluş işveren tarafından yapılan ödemelerin istisna kapsamına girmediği⁵⁷⁵ şeklinde idarenin görüşleri bildirilmiştir. İkinci istisna, harp ve vazife şehidi jandarma dahil tüm ordu ve emniyet mensuplarının çocuklarına, eşlerine, anne ve babalarına miras kalan mallara yönelik VİVK md.4/f.1/h bendindeki kısmi istisnadır. Bu istisna, bütün mallar kıymetinden VİVK md.4/f.1/b’deki yıllık değerlendirme oranında artırılan parasal hadlerin bir misline kadar olan kısmına yöneliktir.⁵⁷⁶ Daha fazlası ise vergiye tabidir. Ülke savunması ve güvenliğiyle ilgili hizmetleri sırasında şehit olan personelin yakınlarına ve gazi olan personele yönelik bu istisna, gelir elde etmeleri ve servet sahibi olabilmeleri bakımından toplumun diğer kesimlerine nazaran dezavantajlı konuma gelmelerinin önüne geçmek üzere getirildiği anlaşılmaktadır. Devlet, bu konuda kendi kendine aktif bir müdahalede bulunduğundan, hukuken eşit korunma ilkesine örnek bir düzenlemedir. Her iki istisnaya ilgili olarak, 1 Seri No’lu VİVKG’de dikkat çeken bir niteleme vardır. Tebliğde “*muafiyetin mevzuu*” ifadesi kullanılmakla beraber, kanuna, kanun gerekçesine ve uygulamaya bakıldığında intikale konu mallar sebebiyle tanınan kolaylığın, bu kişilerin belirli mallarına yönelik olması nedeniyle istisna niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır.

Engelli ve malullerin sahip olduğu motorlu taşıtlarla ilgili MTVK md.4/f.1/c bendinde iki istisna kabul edilmiştir.⁵⁷⁷ Birinci istisna, engellilik oranı yüzde doksan veya daha yüksek olanların adlarına kayıtlı motorlu taşıtlara yöneliktir. İkincisi ise, diğer malul ve engelliler bakımından, durumlarına uygun şekilde özel donanımlı motorlu taşıtlarla

⁵⁷³ Ankara VDBÖ, T.02.08.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.17.02-160[4-2011/75]-801.

⁵⁷⁴ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.07.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-VİVK-1-39.

⁵⁷⁵ GİBÖ, T.12.02.2009, S. B.07.1.GİB.0.60/6000-2505/15821.

⁵⁷⁶ Hükümün gerekçesinde, VİVK’ten önce de istisna kapsamındaki bu ödemelere yönelik vergi kolaylığını sürdürmek amacıyla getirildiği yer almaktadır. 7338 sayılı Kanun tasarısı, s.6.

⁵⁷⁷ MTVK’nın yürürlüğe girdiği ilk halinde yer almayan bu istisna, önce 2348 sa. Kanun md.4 ile malullerin özel donanımlı araçları için tanınmıştır. Gerekçede hükümün lafzının dışında bir neden yoktur. MGK 1. Dönem 67 no’lu Komisyon Raporu (2348 sayılı Kanun tasarısı), s.3. Hükümün günümüzdeki hali, 5035 sa. Kanun md.22 ile düzenlenmiştir. Madde gerekçesine göre (Hükümet teklifi md.21), engellilerin de istisna kapsamına alındığı ve ayrıca istisnadan yararlananın aracı bizzat kullanma şartı kaldırılarak araç kullanamayacak durumdaki engelli ve malullerin de araç sahibi olabilmesine kolaylık sağlanmıştır. TBMM 22. Dönem 316 no’lu Komisyon Raporu (5035 sayılı Kanun tasarısı), s.7.

ilgilidir.⁵⁷⁸ Konuyla ilgili özelgelelerde, istisnadan yararlanacak mükellefin aracın yüzde yüz hissesine sahip olması gerektiği⁵⁷⁹, işitme engellilerin istisnadan yararlanabileceği⁵⁸⁰, görme engellilerin istisnadan yararlanabileceği⁵⁸¹, ortopedik engellilerin istisnadan yararlanabileceği⁵⁸², engelli yakınından miras yoluyla motorlu taşıt edinen mükellefin MTV ödemesi gerektiği⁵⁸³, çocuğu yüzde seksen engelli kişinin kullanacağı motorlu taşıtın çocuk adına kayıtlı olsa dahi MTV'den istisna olmayacağı⁵⁸⁴, engellilik raporu belirli süreli olarak düzenlenen ve raporunun süresi bitmeden düzenlenen sağlık kurulu raporunda engelli olmayanlara verilen sürücü sınıfı belgesi alabileceği ve normal araç kullanabileceği raporu verilen kişilerin bu yeni rapor itibarıyla MTV mükellefi olduğu⁵⁸⁵ bildirilmiştir.

3.1.2.2. Bağış ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları

Dezavantajlı grupların yanı sıra, Devletin başta vatandaşlar olmak üzere Anayasa'da sayılan sosyal ve ekonomik hak sahiplerine yönelik olarak Anayasa ve kanunlardan kaynaklanan birtakım düzenleyici, denetleyici, aktif rol üstlenici ve gerektiğinde müdahaleci şekilde ödevleri vardır. Devletin sosyal ve ekonomik ödevlerini yerine getirebilmesi, Anayasa md.65'e göre mali kaynaklarının yeterliliğine bağlıdır. Geniş anlamda kamu gelirleri olarak da adlandırılan mali kaynaklar⁵⁸⁶, devletin tekelinde tuttuğu yaptırım gücünü kullanarak elde edip etmediğine göre ele alındığında ikiye ayrılır. Vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, parafiskal gelirler, vergi cezaları, para cezaları devletin güç kullanarak elde ettiği gelirlerdir. Diğer türlü elde ettiği gelirlere mülk, teşebbüs ve özelleştirme gelirleri, iç ve dış borçlanmalar, fonlar, para basmaktan

⁵⁷⁸ İdare, istisnanın uygulanması için gereken raporların ve belgelerin alınmasına ilişkin süreci 21 Seri No'lu MTVGT'de düzenlemiştir. 40 Seri No'lu MTVGT ile de ÖTV istisnasından faydalanan mükelleflerin yalnızca 21 Seri No'lu MTVGT'nin ekindeki formun verilmesi ve istisnadan yararlanıldığını bildirmesinin yeterli olacağı açıklanmıştır. İstisnaya ilişkin belgelerin örneğinin talep edilmesi, MTV mükellefiyet kaydını tutan vergi dairesine yüklenmiştir. Sağlık raporu bildirmesi zorunlu olan kişilerin, raporun süresi bitmeden yeni raporlarını alıp MTV mükellefiyet kayıtlarının olduğu vergi dairesine bildirmeleri gerekir.

⁵⁷⁹ Ankara VDBÖ, T.06.05.2022, S.90792880-170.03.02[2022/01]-206696.

⁵⁸⁰ Ankara VDBÖ, T.19.04.2022 S.90792880-170.03.02[2022/06]-181015.

⁵⁸¹ İstanbul VDBÖ, T.20.08.2020, S.97895701-170[2019/4.1-14]-612287.

⁵⁸² Ankara VDBÖ, T.01.04.2020, S.90792880-170.03.02[2019/49]-121343.

⁵⁸³ Kayseri VDBÖ, T.27.09.2017, S.50426076-135[7-2016/20-133]-52257.

⁵⁸⁴ Kayseri VDBÖ, T.21.02.2017, S.50426076-170[4-2016/20-79]-27.

⁵⁸⁵ Kayseri VDBÖ, T.28.08.2015, S.50426076-170[1-2015/20-78]-132.

⁵⁸⁶ AKDOĞAN, 2016, s.106.

doğan gelirler, bağış ve yardımlar örnektir.⁵⁸⁷ Bağış ve yardımların güç kullanılarak elde edilen gelirlerden ayrıldığı başlıca nokta, ülkedeki kişilerin ve faaliyet gösteren sivil kurum ve kuruluşların herhangi bir kanuni zorunluluk olmadan bu desteği devlete verebilmeleri ve aynı zamanda ilgili kanundaki koşullara uygun olarak toplayabilmeleridir. Bağış veya yardım adı altında toplanabilecek bu destekler nakdi veya aynı şekilde olabilir. Devlet de bağış ve yardımları kanunlarla düzenleyerek belirli bir kurala tabi kılabilir, bu kurala uygun bazı bağış ve yardımları da vergi kolaylığı kapsamına alarak teşvik edebilir. Türk vergi hukukunda da bazı bağış ve yardımlar indirim veya istisna şeklinde vergi kolaylığı kapsamındadır.

3.1.2.2.1. Gelirden Alınan Vergiler Bakımından Bağış ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları

Gelirden alınan vergilerde matrah tespiti için yapılacak bildirimde indirilebilir giderler arasında GVK md.89'da ve KVK md.10'da bağış ve yardımlar da altı grupta sayılmıştır.⁵⁸⁸ Birincisi, kamu hizmeti veren merkezi ve mahalli idarelere, kamu menfaatine çalışan derneklere, Cumhurbaşkanı'nca vergi muaflığı tanınan vakıflara yapılan makbuz karşılığı bağış ve yardımlardan, yıllık toplam beyan edilecek gelirin yüzde 5'ini⁵⁸⁹ aşmayan kısmın indirilebileceğine ilişkin GVK md.89/f.1/4 hükmüdür.⁵⁹⁰ Konuyla ilgili bir özelgede, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince kamu menfaatine çalışan derneğe, derneğin faaliyet amacı çerçevesinde yapılan ayni ve nakdi bağışların kanunda belirtilen kısmının bağışlayan mükelleflerce indirilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.⁵⁹¹ Bağış ve yardımlarla ilgili GVK md.89/f.1/4'teki kuruluşları da içeren bir indirim KVK md.10/f.1/c'de tanımlanmıştır. Yalnızca KVK md.10/f.1/c'de sayılan kuruluşlar ise bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerindeki kurum ve kuruluşlardır.⁵⁹² Madde gerekçesinde bu indirimin dayanışmayı, sivil toplumu ve

⁵⁸⁷ AKDOĞAN, 2016, s.120-121.

⁵⁸⁸ 5228 sa. Kanun md.28 ile yapılan bu değişikliğin gerekçesinde, mevcut bağış ve indirimlere ilişkin hükümlerin yeniden düzenlendiği belirtilmiştir. *GVK md.89 teklifi*, s.376.

⁵⁸⁹ Kanunun ilgili fıkrasına göre, kalkınmada öncelikli yöreler için bu rakam yüzde ondur.

⁵⁹⁰ Bu bent, 3239 sa. Kanun md.63'le eklenmiştir. Ancak kanunun gerekçesinde bentte yazanın dışında bir ifadeye yer verilmemiştir. *3239 sayılı Kanun tasarısı*, s.15-16.

⁵⁹¹ Bursa VDBÖ, T.17.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.161-289.

⁵⁹² Bu kurum ve kuruluşlar, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleridir. Gelir vergisi veya Kurumlar vergisi mükelleflerinin bentte sayılan kurum veya kuruluşlara makbuz karşılığı yapacağı bağışlar, ilgili kanun hükümleri çerçevesinde yıllık beyannameyle bildirecekleri gelirden indirilir. KVG (Seri No:4)

araştırma geliştirme faaliyetlerini teşvik amacıyla getirildiği belirtilmiştir.⁵⁹³ Hem GVK hem KVK'daki bağış ve yardımın bentte yer alan kurum ve kuruluşlara makbuz alınarak ve karşılıksız yapılması gerekir. İndirilecek bağış ve yardım bedeli, ilgili yılın kurum kazancının yüzde beşini aşamaz ve kalanı gelecek yıla devredilemez.⁵⁹⁴ Konuyla ilgili özelgelerde, bağışlananlarla ilgili düzenlenen faturanın arka yüzünde faturadaki değerlerin ilgili dernekçe bağış ya da yardım niteliğinde alındığına yönelik şerh ile belgelendirilmesi gerektiği ve bu bağış konusuyla ilgili faturalarda KDVK md.17/2/b'ye göre vergi hesaplanmasına gerek olmadığı ancak malı teslim eden firmanın yüklendiği KDV tutarlarını indirim konusu yapamayacağı⁵⁹⁵, bir kampanya kapsamında hayırseverler tarafından yapılan ayni ve nakdi bağış ve yardımların makbuz karşılığında yapılması ve makbuzda ya da banka dekontunda bağış nedenini açıkça belirtilmesi ve bağış bedelinin yalnızca ve doğrudan kampanya amacıyla kullanılması halinde vergi matrahının tespitinde indirim unsuru olabileceği⁵⁹⁶ yönünde idarenin görüşleri yer almaktadır. Danıştay 4. Dairesi'nin K.2021/753 sayılı kararında, makbuz karşılığı bağışların indirildiği kazancın o yılın kurumlar vergisi hesabına konu olan mali bilanço kârı olduğu, bu kazançta kanunen kabul edilmeyen giderlerin de yer aldığı göz önünde bulundurularak indirimin hesaplanması gerektiği, vergi inceleme raporunda KVK md.10'daki diğer koşulların oluşmaması şeklindeki tespitin somut delillere dayanılarak açıklanması gerektiği belirtilmiştir.⁵⁹⁷ Bölge İdare Mahkemeleri Vergi Dava Daireleri'nin KVK md.10/f.1/c ile ilgili kararlarında, aksine bir tespit olmadıkça yapılan bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesinin mümkün olduğu ve aksini düşündürecek bir faaliyetin varlığı halindeyse usulüne uygun denetimin derhal yapılarak hukuken geçerli kabul edilecek somut delillerle şüphenin giderilmesi gerektiği⁵⁹⁸, bağış ve yardım niteliğinde kabul edilen bir ödemenin KVK md.10/f.1/c'ye göre indirim

uyarınca, hükümde herhangi bir ayırım gözetilmediğinden bağışın ayni veya nakdi olması fark etmemektedir. Bağışın beyanname üzerinde ayrıca gösterilmesi indirim için gereklidir. İdare, üniversite tüzel kişiliğine nakit veya mal olarak yapılacak bağışların tümünün, beyannamede gösterilmesi halinde bağışlayanın gelir vergisi matrahı veya kurum kazancı belirlenirken indirim konusu edilebileceğini bildirmiştir. İzmir VDBÖ, T.23.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-407.

⁵⁹³ 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.25.

⁵⁹⁴ İndirim konusu edilecek kazanç tutarı belirlenirken, zarar mahsubunun da yer aldığı giderler ile iştirak kazançlarının düşüldüğü, ancak indirim ve istisnalar düşülmediği meblağ temel alınacaktır. Ayni bağışların değeri hesaplanırken, maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, o da yoksa VUK hükümlerine göre takdir komisyonları tarafından belirlenecek değeri esas alınır. 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.25.

⁵⁹⁵ Bursa VDBÖ, T.17.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.161-289.

⁵⁹⁶ Hakkari Def.Ö., T.27.06.2011, S.B.07.4.DEF.0.30.10.00-GV-3-1.

⁵⁹⁷ Danıştay 4. Dairesi, E.2016/14325, K.2021/753, K.T.04.02.2021.

⁵⁹⁸ İstanbul BİM 2. VDD, E.2017/5491, K.2017/5132, K.T. 26.12.2017.

konu edilmesi halinde indirim konu harcamaların KDV'sinin KDVK md.30/f.1/a uyarınca ödemeyi yapan mükellefin vergilendirilen işlemleri nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği⁵⁹⁹, belediye iktisadi teşebbüsü sermaye şirketinin yüzde yüz hissesini elinde bulunduran belediyeye karşılıksız kazandırmalarının niteliğinin belediyelerin kurumlar vergisi mükellefi olmaması nedeniyle KVK md.13'e göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılamayacağı ve ayrıca bu şirketin belediyenin görev alanına giren konuda faaliyet göstermesi nedeniyle bu kazandırmanın KVK md.10/f.1/c uyarınca indirim konusu yapılamayacağı ve bu kazandırmayı yasaklayan bir kanun hükmü bulunmaması nedeniyle kurumlar vergisini doğuran bir olayın da gerçekleşmediği⁶⁰⁰ yönünde hükümleri yer almaktadır.

İkincisi, merkezi idare ve mahalli idarelere bağışlanmak şartıyla inşa edilen GVK md.89/f.1/5'te sayılı bina ya da merkezlerin⁶⁰¹ inşa harcamalarının veya inşası için ilgili idarelere bulunan bağış ve yardımların tamamı ile bu bina ve merkezlerin faaliyetlerine yönelik nakit veya mal olarak gerçekleştirilen bağış ve yardımların tamamının bildirilecek gelirden indirilebilmesidir.⁶⁰² KVK md.10/f.1/ç bendinde de aynı kuruluşlar için aynı şekilde bir indirim Kurumlar Vergisi mükellefleri için kabul edilmiştir.⁶⁰³ Konuya ilişkin özgelelerde, devlete bağışlayacağı Aile Sağlığı Merkezi inşaatını yapan işletmenin bu inşaatın maliyet giderini yıllık ticari kazancından

⁵⁹⁹ İstanbul BİM 4. VDD, E.2016/1573, K.2017/3292, K.T.19.07.2017.

⁶⁰⁰ İzmir BİM 1. VDD, E.2016/232, K.2016/574, K.T. 29.11.2016.

⁶⁰¹ Bu hükümde sayılan indirim konu tesisler arasında okullar, sağlık tesisleri, öğrencilere yönelik yüz yatak kapasitesinden az olmayan yurtlar, sosyal amaçlı yuva, yurt ve konaklama yerleri, bakım ve rehabilitasyon merkezleri, izin ve denetime bağlı olarak inşa edilen ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimindeki din eğitimi yerleri, ilgili bakanlığın gençlik merkezleri ve kampları yer alır.

⁶⁰² 3239 sa. Kanun md.63 ile eklenen bu bent, ilgili kuruluşların kurulması ve mevcutlarının idamesini sağlamak amacıyla eklendiği gerekçede belirtilmiştir. Maddenin ilk halinde eğitim ve sağlık alanına ilişkin tesisler yer almaktaydı. 3239 sayılı Kanun tasarısı, s.16.

6322 sa. Kanun md.9'la "mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesisler" eklenmiştir. Gerekçede imar planında dini tesis alanı olarak belirlenen alanlara ibadethane yapımına yönelik bir teşviki olduğu belirtilmiştir. TBMM 24. Dönem 258 no'lu Komisyon Raporu (6322 sayılı Kanun tasarısı), s.9.

6525 sa. Kanun md.5'le "Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kampları" da eklenmiştir. Eklemenin gerekçesi olarak gençlik ve sporla ilgili ya da ortaya çıkacak ihtiyaçlara cevap verebilmek amacıyla bu değişikliklerin yapıldığı ifade edilmiştir. TBMM 24. Dönem 546 no'lu Komisyon Raporu (6525 sayılı Kanun tasarısı), s.7.

⁶⁰³ KVK'daki hükümde yalnızca (c) bendine atıf yapılmıştır. Ancak kanunun gerekçesine göre, (ç) bendinin kapsamına giren kuruluşlardan anlaşılması gereken, genel ve özel bütçeli kamu kurumları ile yer yönünden yerinden yönetim birimleridir. 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.25.

indirebileceği ancak zarar beyan edilmesi halindeyse indirim konusu yapamayacağı⁶⁰⁴, cami yaptırma derneğinin cami inşaatı amacıyla makbuz veya banka hesabı aracılığıyla topladığı bağış ve yardımların da bağışlayanlarca indirim konusu yapılabileceği ile bu bağış ve yardımların usulünce ve cami yaptırma amacıyla başka derneklere aktarılmasının bağışlayanın bağışı indirim konusu yapmasına engel olmayacağı⁶⁰⁵, Kur'an Kursu inşaatına yapılacak bağış ve yardımların indirime konu edilebileceği ancak taziye evi inşaatına yapılacak bağış ve yardımların bu kapsama girmediği⁶⁰⁶, (özelgede müştemilat kavramının ayrıntısına yer vermeksizin) cami ve müştemilatı inşaatı için derneğe yapılacak bağış ve yardımların indirim konusu yapılabileceği⁶⁰⁷ bildirilmiştir.

Üçüncüsü, yoksullara yardım için gıda bankacılığı yapan dernek ve vakıflara bağış yapılan temel ihtiyaç ürünlerinin tüm maliyet bedelinin GVK md.89/f.1/6 uyarınca indirilebilmesidir. Gıda bankacılığı, birtakım nedenlerle ihtiyaç fazlası gıda bulunan gerçek veya tüzel kişilerin bu mallarını ihtiyaç sahiplerine ulaştırmasını sağlayan dernek ve vakıfların (hükümet dışı kuruluşların) kâr amacı gütmeyen organizasyonudur.⁶⁰⁸ GVK md.89/f.1/6'nın 5528 sayılı Kanun'la yürürlüğe giren ilk halinde sadece gıda maddelerine yer verilmiştir.⁶⁰⁹ 5281 sayılı Kanun md.43/f.8/d bendiyle temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri de hükme eklenmiştir.⁶¹⁰ İndirime konu olan bağışların nasıl yapılacağı, hangi belgelerin düzenleneceği, kayıt düzeni ve beyannamelerde nasıl gösterileceği 251 Seri No'lu GVGT'de düzenlenmiştir.⁶¹¹ Tebliğin dikkat çeken bir

⁶⁰⁴ İstanbul VDBÖ, T.25.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1421.

⁶⁰⁵ Ankara VDBÖ, T.04.02.2014, S.38418978-125[10-14/2]-57.

⁶⁰⁶ Kahramanmaraş VDBÖ, T.03.04.2014, S.47285862-125[10-2013/11-28]-6.

⁶⁰⁷ Sakarya VDBÖ, T.04.03.2013, S.41931384-125[10-2012-28]-7.

⁶⁰⁸ Daha kapsamlı bir tanım, 5179 sa. mülga Kanun md.3/f.48'de yapılmıştır. Buna göre, “Gıda bankası: Bağışlanan veya üretim fazlası sağlığa uygun her türlü gıdayı tedarik eden, uygun şartlarda depolayan ve bu ürünleri doğrudan veya değişik yardım kuruluşları vasıtasıyla fakirlere ve doğal afetlerden etkilenenlere ulaştıran ve kâr amacı gütmeyen dernek ve vakıfların oluşturduğu organizasyonları, ifade eder.” Ancak bu kanun, halen yürürlükte olan 5996 sa. Kanun md.47 ile yürürlükten kaldırılmıştır.

⁶⁰⁹ Genel Kurul aşamasında teklif ve kabul edilen GVK md.89/f.1/6'yla ilgili özel bir nedene yer verilmemiştir. GVK md.89 teklifi, s.376.

⁶¹⁰ 5281 sa. Kanun md.43/f.8/d hükmü kanun teklifine Plan ve Bütçe Komisyonu'nda eklenmiştir. Eklemenin neden yapıldığına ilişkin bir gerekçe belirtilmemiştir. TBMM 22. Dönem 725 no'lu Komisyon Raporu (5281 sayılı Kanun tasarısı), s.19 ve 49.

⁶¹¹ Tebliğe göre, bağışın dernek veya vakfa yapılması gerekir. Bu dernek veya vakfın da tüzük ya da senesinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabileceği hükmünün bulunması gerekir. Bu dernek veya vakfın başka alanlarda faaliyet göstermesinin ya da kamuya yararlı olmasının bu hüküm bakımından bir önemi yoktur. Bağışa konu olan mal, kanunda belirtilen maddelerden birinin kapsamına girmelidir. Bu mallar, ilgili dernek veya vakıf tarafından bedelsiz biçimde ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak şartıyla

düzenlemesine göre, bağışın dernek veya vakfa gıda bankacılığı faaliyetinde kullanılması şartıyla nakden yapılması ve bu bağışlanan parayla ivedilikle gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin alınıp ihtiyaç sahiplerine dağıtılması halinde de bağışlayanın GVK md.89/f.1/6'daki indirimden yararlanılabilir. GVK md.89/f.1/6'da bu bağışın usul ve esaslarının HMB tarafından belirlenmesi yer aldığı için yapılan düzenleme kanuna uygundur. Ancak, kanunla düzenlenmesi gereken indirim konusunun ayni ya da nakdi bağış olmasının idarece düzenlenmesi söz konusudur. Bu hususa ilişkin açık ifadenin kanunla düzenlenmesi, Anayasa md.73/f.3'teki verginin kanuniliği ilkesine uygun olur. Aksi takdirde idareye takdir yetkisi verilirken keyfiyete açık olabilecek bir kapı bırakılır. Konuyla ilgili özelgelerde, gıda bankacılığı faaliyeti çerçevesinde belediyelere yapılan bağışların makbuz alınarak ve karşılıksız olması durumunda bağışlayanın gelirinin yüzde beşine kadar olan kısmının bağışlayan tarafından kendi statüsüne göre kolaylıktan yararlanabileceği⁶¹², gelir veya kurumlar vergisi mükellefinin ilgili derneğin banka hesabına gönderim amacını belirten ibareyle yaptığı havale meblağıyla alınan maddelerin bedellerinin bağış yapan bakımından gider veya indirim olarak matrah tespitinde dikkate alınabileceği ve bu havalenin karşılığının aktarana yönelik teslim ya da hizmet olmaması nedeniyle vergi konusuna girmediği⁶¹³ bildirilmiştir.

Dördüncüsü, GVK md.89/f.1/7 ve KVK md.10/f.1/d bentlerinde sayılan kurum ve kuruluşlar⁶¹⁴ tarafından desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen ve alt bentler halinde sayılan⁶¹⁵ çalışma ve faaliyetler için kişisel gelir veya kurum kazancı elde eden mükelleflerin yapacağı harcamalar, bağışlar ve yardımların yüzde yüzünün bu

bağışlanmalıdır. Eğer bağış, ihtiyaç sahiplerine doğrudan veya başka organizasyonlar kanalıyla yapılmışsa bu hüküm kapsamına girmez ve indirim konusu olamaz.

⁶¹² İstanbul VDBÖ, T.24.05.2010, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-117.

⁶¹³ İstanbul VDBÖ, T.12.07.2013 S.39044742-130-1033.

⁶¹⁴ İndirime konu harcama, bağış ve yardımın yapıldığı çalışma ve faaliyetleri destekleyen ya da desteklenmesini uygun gören kurum ve kuruluşlar arasında, kamu kurumları, yer yönünden yerinden yönetim birimleri, Cumhurbaşkanı'nca vergiden bağışık tutulan vakıflar, kamu yararına faaliyet gösteren dernekler, bilimsel çalışmalar yapan kurumlar ile kültür işleriyle ilgili bakanlık yer alır.

⁶¹⁵ Hem GVK hem KVK'da on altı bent halinde sıralanan bu çalışma ve faaliyetler, kültüre veya sanata katkı sağlamaya yöneliktir. Bu kapsamda yer alanlara örnek olarak ticari nitelikte olmayan kültür ve sanat etkinliklerinin organizasyonları, Türkiye'nin kültürel ve sanatsal birikimi ile ilgili ya da ülke tanıtımına yönelik her türlü materyal hazırlığı yayımı dağıtımı ve tanıtımı, nadir ya da yazma eserlerin korunması, elektronik ortama aktarımı ve Bakanlık koleksiyonuna eklenmesi, taşınmaz kültür varlıklarıyla ilgili işler, kurtarma amaçlı veya bilimsel nitelikteki kazılar yer alır.

mükellefler tarafından matrahtan indirim konusu edilebilmesidir.⁶¹⁶ Bu kolaylık, aynı zamanda Anayasa md.27'deki “*Bilim ve sanat hürriyeti*”, md.63'teki “*Tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunması*” ve md.64'teki “*Sanatın ve sanatçının korunması*” hükümleriyle de ilişkilidir.⁶¹⁷ Cumhurbaşkanı'na bu hükümlerdeki yüzde yüzlük oranı bölgelere ve faaliyet türlerine göre ayırarak yarısına kadar artırmaya veya yüzde yüze kadar indirme yetkisi Anayasa md.73/f.4 gereği tanınmıştır. Cumhurbaşkanı'nın düzenleme yetkisini kullanırken bu ayrımı ve oran değişikliğini neden yaptığının ilişkin gerekçesini de ortaya koyması, idari işlemin sebep ve amaç unsurlarının sağlanması bakımından yerinde olur. İdare, mükellefin yaptığı bağışla ilgili makbuz ve belgeleri bağlı olduğu vergi dairesine süresinde vermesi koşuluyla indirimden yararlanabileceği görüşündedir.⁶¹⁸

Beşincisi, GVK md.89/f.1/10'a eklenen hükümle, Cumhurbaşkanı'nca başlatılan yardım kampanyaları için makbuz alınarak gerçekleştirilen nakit veya mal karşılığı bağışların tamamının matrahtan indirilebilmesidir.⁶¹⁹ Aynı indirim, kurumlar vergisi mükellefleri için KVK md.10/f.1/e bendinde düzenlenmiştir.⁶²⁰

⁶¹⁶ Her ne kadar ilgili kanunların gerekçelerinde hükmün lafzının dışına çıkılmasa da kanun koyucunun kültürü, sanatı ve sanatçıyı koruma amacıyla indirimi yönlendirici bir vergi kolaylığı olarak düzenlediği ilgili hükümlerin lafzından anlaşılmaktadır. 5520 sayılı Kanun teklifi, s.26; GVK md.89 teklifi, s.376.

⁶¹⁷ Anayasa md.27'ye göre herkes sanat öğrenme, öğretme, açıklama, yayma ve her türlü araştırma yapma hakkına sahiptir. Anayasa md.63'e göre devletin tarihi, kültürel ve tabiat varlıklarını ve değerlerini koruma ödevi vardır ve bu kapsamda gerekli tedbirleri alır. Anayasa md.64'te de devlete, sanat eserleri ile faaliyetlerini ve sanatçıyı koruma görevi yüklenmiştir. Devlet bu üç hükme uygun biçimde kültür ve sanat alanlarına harcama, bağış ve yardımda bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine indirim imkanı tanımıştır.

⁶¹⁸ Ankara VDBÖ, T.19.07.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-9-555.

⁶¹⁹ Eklemenin ilk hali 5436 sa. Kanun md.14/f.1/c ile (veto edilen 5433 sa. Kanun md.14/f.1/b, Hükümet teklifi md.13/f.1/b) Bakanlar Kurulu'nun yardım kararı aldığı doğal afetlere makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamının indirilmesi şeklindeydi. TBMM 22. Dönem 98 no'lu Komisyon Raporu (5433 sayılı Kanun tasarısı), s.9.

Ancak, 6552 sa. Kanun md.92'yle Başbakanlık veya Bakanlar Kurulu tarafından başlatılan yardımlar şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Böylece ister Başbakanlık ister Bakanlar Kurulu'nca başlatılsın, yurt içi veya yurt dışında meydana gelen doğal afet sonrası tüm yardım kampanyaları için yapılacak aynı ve nakdi bağış ve yardımlar indirim konusu edilebilir hale getirilmiştir. 6552 sayılı Kanun tasarısı, s.557.

700 sa. KHK md.45/f.1/ğ ile “Başbakanlık veya Bakanlar Kurulu” yerine anayasa değişikliğine uygun olarak “Cumhurbaşkanlığı” ifadesi getirilmiştir.

⁶²⁰ Gerekçede hükmün lafzından dışında bir nedene yer verilmemiştir. 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.25.

Altıncısı, kamu menfaati için çalışan dernekler⁶²¹ arasında sayılan Kızılay ve Yeşilay derneklerine makbuz alınarak ve nakit olarak gerçekleştirilen bağış ve yardımların tamamının GVK md.89/f.1/11 uyarınca bağışlayan tarafından matrahtan indirilebilmesidir.⁶²² Bu hükümle, GVK md.89/f.1/4'teki kısıtlamaya tabi olmadan bu derneklere yapılacak bağış ve yardımların indirim konusu yapılması söz konusudur. Bu derneklerin iktisadi işletmelerine yapılacak bağış ve yardımlar ise indirime konu değildir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin de bu indirimden yararlanabilmesi için KVK md.10/f.1/f bendi eklenmiştir.⁶²³ Konuyla ilgili Danıştay VDDK'nın K.2014/188 sayılı kararında, KVK md.10/f.1/f bendinin Türkiye Kızılay Derneği (Kızılay) ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'nin (Yeşilay) iktisadi işletmelerinin bu derneklere yapacakları nakdi bağışlar için de geçerli olduğu belirtilmiştir.⁶²⁴

3.1.2.2.2. Harcamadan Alınan Vergiler Bakımından Bağış ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları

Bağış ve yardımlara ilişkin Katma Değer Vergisi bakımından sağlanan vergi kolaylıkları, ilgili maddelerde sayılan kurum ve kuruluşlara yönelik bedelsiz teslim ve hizmetlerin ya da bununla bağlantılı teslim ve hizmetlerin vergiden istisna edilmesi şeklindedir.

Kızılay ile ilgili KDVK md.13/f.1/h'de iki istisna yer alır. Birincisi, derneğin tüzüğünde yer alan amaçlarına göre hareket edebilmesi için derneğe yönelik teslimlerin ve hizmetlerin vergiden istisna olmasıdır.⁶²⁵ İkincisi ise derneğin ulusal ve uluslararası iş

⁶²¹ T.C. İçişleri Bakanlığı verilerine göre 28.05.2022 itibariyle kamu yararına çalışan dernek sayısı 362'dir. Bunların arasında 322'nci sırada Kızılay, 350'nci sırada Yeşilay yer almaktadır. <https://www.siviltoplum.gov.tr/kamu-yararına-calisan-dernekler> (28.05.2022).

⁶²² 5904 sa. Kanun md.3'le getirilen hükümde yalnızca Kızılay'a yapılan bağış ve yardımlar bu kapsamdaydı. Madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.1), bu derneğin iktisadi işletmelerine yapılacak bağış ve yardımların indirimin kapsamına girmediği özellikle belirtilmiştir. *TBMM 23. Dönem 385 no'lu Komisyon Raporu (5904 sayılı Kanun tasarısı)*, s.2.

6322 sa. Kanun md.9'la Yeşilay da bu hükme eklenmiştir. Gerekçede bu cemiyetin neden eklendiğine ilişkin özel bir ifade yer almamaktadır. *6322 sayılı Kanun tasarısı*, s.9.

⁶²³ 5904 sa. Kanun md.5'le getirilen hükümde yalnızca Kızılay'a yapılan bağış ve yardımlar bu kapsamdaydı. 6322 sa. Kanun md.36'yla Yeşilay da bu kapsama alınmıştır. Her iki derneğin işletmelerine yapılacak bağış ve yardımlar bu indirimin kapsamı dışındadır.

⁶²⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2013/385, K.2014/188, K.T.26.03.2014.

⁶²⁵ Kızılay'ın tüzüğü, RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (T.19.02.2009, S.27146). Derneğin amacı tüzükte md.6'da, derneğin görevleri ise tüzükte md.7'de yer almaktadır. Buna göre derneğin başlıca

birlikleri ve üyelikleri, Birleşmiş Milletler çatısı altındakiler ile uluslararası akreditasyona sahip yardım kuruluşları ile birlikte gerçekleştirilen insani yardımlar çerçevesindeki teslimlerin ve hizmetlerin vergiden istisna olmasıdır.⁶²⁶ Konuyla ilgili özelgelerde, Kızılay’a Kan Bağışı Merkezi ve İlk Yardım Eğitim Merkezi olarak bağışlanacak binaya veya bina kısmına ilişkin teslim ve hizmetlerin vergiden istisna olduğu ancak idari birimler ve küçük taşıtların girebileceği depo alanlarıyla ilgili binalar veya bina kısımlarına ilişkin teslim ve hizmetlerin istisnaya girmediği⁶²⁷, Kızılay’a ait kamp tesislerine yapılacak teslim ve hizmetlerin, derneğin KDVK md.13/f.1/h’de sayılan faaliyetleriyle ilgisi olmadığı gerekçesiyle istisna dışında olduğu⁶²⁸, Kızılay’ın kan bankacılığı gibi istisna kapsamındaki faaliyetlerini yürüttüğü yerlere verilen su ve haberleşme hizmetlerinin KDV’den istisna olduğu⁶²⁹, Kızılay’a teslim edilmek üzere mal ithal eden şirkete, istisna düzenlemesinin Kızılay’a doğrudan yapılan teslim ve hizmetlere yönelik olduğu gerekçesiyle uygulanamayacağı⁶³⁰, Kızılay’a ait araçların tamir ve bakım işlerinde istisna uygulamasının vergi dairesince verilecek istisna belgesi ekindeki mal ve hizmetler bakımından geçerli olacağı⁶³¹ bildirilmiştir.

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine ve yer yönünden yerinden yönetim birimlerine bağışlanmak üzere KDVK md.13/f.1/k bendinde sayılan binaların⁶³² inşası için bağışta bulunacaklara yapılacak teslim ve hizmetler vergiden istisnadır.⁶³³ Bağışlanacak caminin inşaatı için mal ve hizmet alımında cami yaptırma derneğinin istisna belgesi alarak ve kullanarak hareket etmesi gerektiği, ancak istisna kapsamında olduğu halde istisna

görevleri arasında, savaş esnasında insancıl hukuk kapsamındaki destek ve yardım hizmetleri ile barış zamanında sağlık ve kan hizmetleri, sosyal destek, gençlere yönelik faaliyetler, sosyal yardım ve afet yönetimi yer alır. KDVGUT md.II/B/10’da belirtildiği üzere, kanun hükmünde sayılan çalışma ve faaliyetleri yerine getirebilmesine ilişkin yapılan teslim ve hizmetlerle sınırlıdır. Bu kapsamdakiler arasında, afet yönetimi ve yardımları, çeşitli sosyal yardımlar, toplumsal bilinç oluşturma faaliyetleri, insancıl hukuk faaliyetleri, savaş ve olağanüstü hal ilanlarındaki görevleri yer alır.

⁶²⁶ KDVGUT md.II/B/10’a göre bu kapsamda olmayan faaliyetler için de genel hükümlere göre KDV uygulanır.

⁶²⁷ Ankara VDBÖ, T.28.02.2019, S.84974990-130[KDV5.I/13/2015/14]-69246.

⁶²⁸ Eskişehir VDBÖ, T.03.10.2017, S.B.07.1.GİB.4.26.-130[13-2016/19]-51956.

⁶²⁹ Sakarya VDBÖ, T.25.08.2017, S.B.07.1.GİB.4.54.15.01-130[13-2016-21]-16743.

⁶³⁰ İstanbul VDBÖ, T.20.06.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-83370.

⁶³¹ Rize Def.Ö., T.13.04.2017, S.B.07.4.DEF.0.53.10.00-130[2016-5]-6.

⁶³² Bu birimlere bağışlanmak üzere yapılacak binalar ise okullar, sağlık kuruluşları, sosyal amaçlı yurt ve yuvalar, denetim altındaki ibadethane ve dini eğitim yerleri, ilgili bakanlığın gençlik merkezleri ile kamplarıdır.

⁶³³ Bu hüküm, 7104 sa. Kanun md.4 ile KDVK md.13/f.1’e eklenmiştir. Madde gerekçesinde kanun hükmünün lafzı dışında bir nedene yer verilmemiştir. *TBMM 26. Dönem 535 no’lu Komisyon Raporu (7104 sayılı Kanun tasarısı)*, s.8.

belgesi kullanılmadan alınan mal ve hizmet karşılığı ödenen KDV tutarlarının düzeltmeye konu edilebileceği bildirilmiştir.⁶³⁴

Türkiye’deki dış temsilcilikler⁶³⁵ ile yabancı hayır ve yardım kurumlarının Türkiye’de KDVK md.17/1’in kapsamındaki birimlere⁶³⁶ bedelsiz yapacağı teslimler ve hizmetler için üçüncü kişilerden aldıkları teslim ve hizmetler KDVK md.17/2/c uyarınca vergiden istisnadır.⁶³⁷ Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin KDV GUT’nde md.II/F/2/6’da düzenleme yapılmıştır. Tebliğ hükmüne göre, bağışta bulunabilecek kurumların kanuni merkezleri Türkiye dışında olmalı ve Türkiye’de dar mükellef sayılacak herhangi bir faaliyette bulunmamalıdır. Bağışa konu mal ve hizmetlere ilişkin bir sınıflama ya da sınırlama bulunmamaktadır. Ancak satın alınacak mal ve hizmetler için asgari parasal sınır Kanun hükmünde belirlenmediği halde, bu Tebliğ hükmüyle belirlenmiştir. Bu sınırın tebliğ ile düzenlenmesi Anayasa md.73/f.3 ve f.4’e aykırıdır. Asgari parasal sınırın niteliği istisnaya ilişkin en alt sınır niteliğinde olduğundan, Anayasa’ya göre kanunla düzenlenmelidir ve kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar içinde yalnızca Cumhurbaşkanı kararıyla değiştirilebilir. Bu nedenle, ilgili kanun maddesinin ve tebliğin gözden geçirilmesi ve Anayasa’ya uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekir. Konuyla ilgili İstanbul VDB’nın 01.07.2013 tarihli özelgesinde, yabancı ülkede mukim şirketin irtibat bürosunca yaptırılan ve Milli Eğitim Bakanlığı’na bağışlanacak okul binası için yapılacak teslim ve hizmetlerin, KDVK md.17/2/c’de sayılan kurum ve kuruluşlar içinde şirketlerin yer almaması nedeniyle istisnadan yararlanılamayacağı, ancak şirketin mukimi olduğu ülkenin Ankara Büyükelçiliği tarafından belediyeye

⁶³⁴ Kırıkkale Def.Ö., T.13.08.2020, S.49366803-130[2019-KDV-13/k]-E.7906.

⁶³⁵ Hükümde “*Diplomatik temsilcilik ve konsolosluklar*” kavramı kullanılmasına rağmen, konsoloslukların neden diğer temsilciliklerden ayrıldığına dair ne KDVK ne de VUK’ta herhangi bir madde ya da gerekçe yoktur. Her iki kanunda ya da gerekçelerinde diplomatik temsilcilik kavramı tanımlanmamıştır. Konuyla ilgili temel norm olan 189 sa. KHK md.2/f.1’de bu kavramlar bu norm bakımından tanımlanmıştır. Maddenin (c) bendine göre dış temsilcilik kavramı, diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ifade eder. Bu hükümden ve devamındaki (d) ve (e) bentlerinden hareketle, diplomatik temsilcilik ve konsolosluk kavramlarının birbirinden ayrı kavramlar olduğu anlaşılmaktadır. Her iki kavramı içine alan bir kavram olması nedeniyle de burada dış temsilcilik kavramı kullanılmıştır.

⁶³⁶ KDVK md.17/f.1’de sayılan kurum ve kuruluşlar arasında kamu kurumları, yer yönünden yerinden yönetim birimleri ile bunların birlikleri, yükseköğretim kurumları, döner sermayeli kuruluşlar, siyasi partiler, kamu yararına faaliyet gösteren dernekler, Cumhurbaşkanı’nca vergiden muaf edilen vakıflar yer alır.

⁶³⁷ Bu hüküm, 4605 sa. Kanun md.6 ile eklenmiştir. Madde, Genel Kurul görüşmeleri sırasında 4605 sa. Kanun’a eklenerek kabul edilmiştir. *TBMM Genel Kurulu 21. Dönem 19. Birleşim (4605 sayılı Kanun görüşmeleri)*, s.524 ve 539.

bağışlanacak hatıra ormanına ilişkin teslim ve hizmetlerin vergiden istisna edilebileceği⁶³⁸ bildirilmiştir.

KDVK md.17/f.1’de sayılan kurum ve kuruluşların bazılarının, kendileriyle ilgili özel kanun hükümleri gereği yabancı devletler ile yabancı gerçek ve tüzel kişilerden bağış ve yardım kabul etmesi yasaklanmış ya da sınırlandırılmıştır. Yasaklamaya ilişkin örnek, siyasi partilerin yabancı devletlerden, uluslararası organizasyonlardan, yabancı gerçek ve tüzel kişilerden hiçbir şekilde ve isimde herhangi bir yardım ve bağış almasına ilişkindir. Türkiye’deki siyasi partilerin yabancı devlet ve kişilerden yardım ve bağış kabul etmesi, 2820 sayılı Kanun md.66/f.3’e göre yasaklanmıştır. Bir siyasal partinin, bu yasağı ihlal ettiği 2820 sayılı Kanun md.100’e göre Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı’nca re’sen belirlenirse ya da Cumhurbaşkanı’nın kararıyla Adalet Bakanı’nın veya başkaca siyasi partinin bu konuda Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı’na başvurusu olursa, Başsavcılık, aynı kanunun md.101/f.1/c bendine göre o partiye Anayasa Mahkemesi’nde kapatma davası açar. Yasaklanan fiilin Anayasa Mahkemesi’nce tespiti halinde de o parti hakkında kapatma kararı verilerek tüzel kişiliği sona erdirilir ve malları Hazine’ye irat kaydedilir.⁶³⁹ Üstelik bağış ve yardım alınmaması gereken kişi ve kuruluşların bu edimlerini kabul eden parti sorumlusu, aday veya aday adayı 2820 sayılı Kanun md.116/f.3 uyarınca bir yıldan üç yıla kadar hapisle cezalandırılır.⁶⁴⁰ Sınırlamaya ilişkin örnek ise, sendikaların ve sendika konfederasyonlarının yabancı devletlerden yardım ve bağış alabilmesine ilişkindir. 6326 sayılı Kanun md.28/f.3 uyarınca, ilgili bakanlığa önceden bildirimde bulunmaları şartıyla mümkündür. Nakdi yardım ve bağışların banka yoluyla alınması zorunludur. İşçi sendikalarının yabancı işverenler ile işveren kuruluşlarından; işveren sendikalarının da yabancı işçi ve işçi kuruluşlarından bağış ve yardım alması yasaktır. Usulüne uygun ya da hiç bildirimde bulunmadan alınan bağış ve yardımlar ise, 6326 sayılı Kanun md.28/f.4’e göre, üyelerden birinin veya ilgili bakanlığın başvurusu üzerine mahkeme kararıyla ilgili sendika veya konfederasyondan alınıp Hazine’ye irat kaydedilir.⁶⁴¹

⁶³⁸ İstanbul VDBÖ, T.01.07.2013, S.39044742-KDV.17-947.

⁶³⁹ TEZİÇ, 2019, s.398.

⁶⁴⁰ TEZİÇ, 2019, s.395.

⁶⁴¹ AKYİĞİT, Ercan, *Toplu İş Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s.298.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda bağış ve yardımdan söz edilmese de bedelsiz intikallerle ilgili vergi kolaylıklarının yer aldığı ve bunun amacının ilgili kamu hizmetini desteklemek olduğu görülmektedir. ÖTVK md.7/f.1/c'ye göre, petrol ürünleri ile ilgili (I) sayılı listede yer alan mallardan 4458 sayılı Kanun'a göre tasfiyelik hale gelenlerin⁶⁴² olağanüstü durumlarda⁶⁴³ veya 5607 sayılı Kanun md.16/A'da belirtilen şekilde bir ihtiyaç olduğunda merkezi idareye bağlı birimlere, mahalli idarelere ve bunların oluşturduğu birliklere bedelsiz teslimi ÖTV'den istisnadır.⁶⁴⁴ Konuyla bağlantılı bir diğer istisna, ÖTVK md.7/f.5'te yer alır. Hükme göre, merkez teşkilat birimlerine, mahalli idarelere ve bunların oluşturduğu birliklere bedelsiz teslim edilen veya bunlar tarafından bedelsiz ithal edilen ÖTVK (IV) sayılı listedeki mallar vergiden istisnadır.⁶⁴⁵ ÖTVGT (Seri No:1) md.7/f.3/2'ye göre, istisnanın uygulanabilmesi için bu malların ilgili kurumlara tesliminde düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde hiçbir bedel gösterilmemesi ve ödenmemesi gerekir. İthal edilen mallar bakımından ise, ithalatı yapacak kurumlardan bu malların bedelsiz edinildiğini gösteren belgeler olmalıdır.

3.1.2.2.3. Servetten Alınan Vergiler Bakımından Bağış ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları

Her ne kadar bağış ve yardım sözcüğü geçmese de Veraset ve İntikal Vergisi'ne konu olabilecek miras yoluyla ya da ivazsız gerçekleşen bazı intikallere yönelik muaflık ve

⁶⁴² Tasfiye, 4458 sa. Kanun veya 5607 sa. Kanun md.16/A'ya dayanmalıdır.

⁶⁴³ Kanunda örnek olarak doğal afetler, bulaşıcı hastalıklar verilmiştir. Olağanüstü hal nedenleri, Anayasa md.119/f.1'de sayılmıştır. Cumhurbaşkanı'nca olağanüstü hal ilan edilmese bile olağanüstü hal ilan edilme nedenleri meydana gelmişse ve ÖTVK md.7/f.1/c'de sayılan idari birimlere hükümde belirtilen şekilde bedelsiz sağlanan akaryakıt ÖTV'den istisnadır.

⁶⁴⁴ Bu hüküm, 4962 sa. Kanun md.7 ile eklenmiştir. Hükümet teklifinde md.12'de yer alan bu istisna, özellikle doğal afetler sonrasında kullanılan kamuya ait iş makineleri ve diğer araçların akaryakıt ihtiyacının bedelsiz karşılanmasında ÖTV alınmaması için getirilmiştir. Gerekçede doğal afetlere vurgu yapılsa da Anayasa md.119/f.1'de sayılan hallerin her biri olağanüstü durum niteliğindedir. İstisnanın 4458 sa. Gümrük Kanunu'na dayanılarak alınan akaryakıtlara uygulanabilmesi için, bu akaryakıtın Tasfiye Tüzüğü md.5/3'e dayanılarak verilmesi gerekir. Kanun koyucuya göre, bu istisnaya hem sosyal amaçlı hizmet gerçekleştirilmekte hem de akaryakıt tasfiye edilmektedir. 4962 sayılı Kanun tasarısı, s.5. 5607 sa. Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 16/A maddesine yapılan atıf, 6455 sa. Kanun md.32'yle eklenmiştir. Gerekçede, kaçak veya hudut kapılarında gümrüğe terk edilen ya da terk edilmiş sayılan akaryakıtın kamu kurum ve kuruluşları ile yerel yönetimlerin kullanımına bedelsiz bırakılması halinde bu istisnanın uygulanabileceği belirtilmektedir. TBMM 24. Dönem 437 no'lu Komisyon Raporu (6455 sayılı Kanun tasarısı), s.18.

⁶⁴⁵ Kanunun gerekçesinde, hükümde yer alan ifadelerin dışında bir nedene yer verilmemiştir. 4760 sayılı Kanun tasarısı, s.6.

istisnalar kanunda yer almaktadır. VİVK md.3/f.1/a'ya göre kamu kurumları, emekli ve yardım sandıkları, SGK, siyasal partiler, kamu menfaatine çalışan dernekler ve bu kurum ve kuruluşlara ait olan ya da bunların aralarında kurdukları KV'den muaf tutulan teşekküller, kendilerine yapılacak miras yoluyla ya da ivazsız mal intikallerine rağmen veraset ve intikal vergisinden muaftır.⁶⁴⁶ Konuyla ilgili özelgelerde, köy tüzel kişiliğine bağışlanan malların ve köy tüzel kişiliğinin belediyeye dönüşmesi halinde belediyeye devredilen malların vergiden muaf olduğu⁶⁴⁷, Milli Eğitim Müdürlüğü'nün VİVK md.3/f.1/a kapsamında bir kamu kurumu olması nedeniyle bu kuruma yapılan vesayet yoluyla ya da ivazsız intikallerin tümünün vergiden muaf olduğu⁶⁴⁸ bildirilmiştir. Bu kurum ve kuruluşların dışındaki tüzel kişilere ait ve kamu yararı için bilimsel, kültürel, sanatsal, sosyal, dini, sportif, imar ve sağlık gibi amaçlara sahip kuruluşlar da VİVK md.3/f.1/b'yle muaflık kapsamına alınmıştır.⁶⁴⁹ Konuyla ilgili özelgelerde, bir kuruluşa ayni ve nakdi bağış yoluyla intikal eden malların, bu kuruluşun bilim, kültür, sağlık, eğitim, din, spor gibi konularda kamuya açık faaliyetlere özgülenmesi halinde VİVK md.3/f.1/b'deki muaflıktan yararlanacağı⁶⁵⁰, merkezi yurtdışında olan ve Türkiye'de temsilcilik açan bir enstitünün kendisine bağışlanacak bir araştırma gemisinin intikalinin veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu⁶⁵¹ belirtilmiştir.

⁶⁴⁶ Kanun koyucu, gerekçede “*amme idareleri*” deyiminden devlet, il, belediye ve köy tüzel kişiliği ile ticari niteliği olmayan ama tüzel kişiliğe sahip diğer kamu kurum ve kuruluşların anlaşılması gerektiğini belirtmiştir. Kamuya ait olsa da Kurumlar Vergisi mükellefi ticari kurum ve kuruluşların bu muaflık kapsamına girmediğini vurgulamıştır. Kurumlar Vergisi'nden muaf tutulanları ise bu vergiden de muaf etmek istediklerini gerekçede açıkça söylemiştir. Muaflığın kapsamına girenler arasında, hükümde sayılanların birlikte kuracakları ve Kurumlar Vergisi'nden muaf kurum ve kuruluşlar da yer alır. 7338 sayılı Kanun tasarısı, s.4-5.

⁶⁴⁷ Manisa VDBÖ, T.22.02.2013, S.85373914-160[60.01.01]-19.

⁶⁴⁸ GGMÖ, T.13.03.2001, S.B.07.0.GEL0.60/6001-690/13499.

⁶⁴⁹ Kanunun gerekçesine göre, (a) bendinde sayılan kurum ve kuruluşların arasına girmese de kamu yararına olan ve kâr amacı gütmeyen kurum ve kuruluşları kapsamak amacıyla bu hüküm ayrıca düzenlenmiştir. Hükümet teklifinde Maliye Bakanlığı'nca bu hüküm kapsamına alınmalarının kabul edilmesi şartı eklenmişse de komisyonda bu şart çıkarılmıştır. 7338 sayılı Kanun tasarısı, s.5, 26-27.

Bir bankanın vefat eden personelinin kanuni mirasçılarına ve aile üyesi vefat eden personeline “ölüm yardımı” adıyla yaptığı ödemelerin, bankanın VİVK md.3/f.1/a ve b bentlerindeki kurumlar arasında yer almaması nedeniyle, Veraset ve İntikal Vergisi'ne tabi olduğu bildirilmiştir. GİBÖ, T.12.02.2009, S.B.07.1.GİB.0.60/6000-2505/15821.

⁶⁵⁰ Ankara VDBÖ, T.19.01.2021, S.90792880-160.01.03[2020/58]-21644.

⁶⁵¹ Muğla VDBÖ, T.28.05.2014, S.96620903-160[1-2-7-2012/1]-58.

Her türlü⁶⁵² sadaka⁶⁵³, VİVK md.4/f.1/ç'ye göre vergiden istisnadır.⁶⁵⁴ Ayrıca, VİVK md.3/f.1/a ve b bentleri uyarınca vergiden muaf kurum ve kuruluşların varlık amaçları doğrultusunda yapacakları yardımlar, VİVK md.4/f.1/f'yle vergiden istisna edilmiştir.⁶⁵⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 03.04.2008 tarihli özelgesinde, sosyal destek ödemesi kapsamında bakıma muhtaç engelliler için ödenen ücretlerin Gelir Vergisi'nin konusuna girmedığı, Veraset ve İntikal Vergisi bakımından ise ödemeyi yapan kurumun VİVK md.3/f.1/a ve b bentlerindeki kurumlar arasında sayılması nedeniyle VİVK md.4/f.1/f bendi uyarınca vergiden muaf olduğu bildirilmiştir.⁶⁵⁶

3.1.3. Eğitim ve Öğretimle İlgili Vergi Kolaylıkları

Eğitim ve öğrenim hakkı, insanların maddi ve manevi varlığını geliştirebilmesini ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin belirli bir bilince erişmesini sağlayan Anayasa md.42'de yer alan genel bir sosyal haktır.⁶⁵⁷ Altunkaya'nın tanımlamasına göre bir hak olarak eğitim, düzenlenmesi, sunulması, gözetim ve denetimi Devlet tarafından gerçekleştirilen, insanın maddi ve manevi varlığını geliştirmeye yönelik kamu hizmetidir.⁶⁵⁸ Öğrenim ise, eğitim hakkının çatısı altında yer alan bir hak olup, kişilerin

⁶⁵² Sadakaların para veya ayın şeklinde verilmesi ya da miktarı konusunda herhangi bir sınırlama yoktur, hatta kanunda "bilumum" denilerek bu durum açıkça belirtilmiştir. TDK'ya göre bilumum, "Bütün, hep, kamu, ... -in hepsi:" anlamına gelmektedir. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

⁶⁵³ TDK Güncel Türkçe Sözlük'e göre sadaka, "Yardım amacıyla karşılıksız verilen şey."dir. "sadaka", <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi'ne göre sadaka "Allah'ın hoşnutluğunu kazanmak için ihtiyaç sahiplerine yapılan gönüllü veya dinen zorunlu maddî yardımları, bu çerçevede verilen para ve eşyayı ifade eder." <https://islamansiklopedisi.org.tr/sadaka> (28.05.2022).

⁶⁵⁴ Sadakaların istisna edilme nedeni, Türkiye'nin ekonomik ve sosyal hayatını desteklemek amacıyla. Hükümet tasarısında (D) bendinde düzenlenmiş ve gerekçedeki ifadeye göre önceki kanuna paralel olarak yalnızca menkul sadakalar istisna tutulmuştur. Ancak önceki kanun olan 797 sa. Kanun md.2/f.1/3'te "bilumum menkul hedaya"dan söz edilmekte, 1836 sa. Kanun'la getirilen ikinci muaddel maddenin dokuzuncu bendinde "bilumum sadakalar" ifadesi bulunmaktadır. Her ne kadar hükümet sadece menkul sadakaları teklif etse de komisyon aşamasında her türlü sadakanın muaf tutulması kabul edilmiştir. Mal komisyonunda parasal sınır önerilmişse de kabul edilmemiştir. Günümüzde de sadakalarla ilgili herhangi bir istisna haddi bulunmamaktadır. 7338 sayılı Kanun tasarısı, s.6, 28-29.

⁶⁵⁵ Bu kolaylığın, VİVK md.3/f.1/a ve b bentlerini tamamlayıcı olması için getirildiği, amacı göstermek adına ilgili kurum ve kuruluşların dayanağı olan düzenleme veya belgede (tüzük, senet, vb.) belirtilen amaca göre yapacağı yardımlarla istisnanın sınırlandırıldığı madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.4/f.1/g bendi) belirtilmiştir. 7338 sayılı Kanun tasarısı, s.6.

⁶⁵⁶ GİBÖ, T.03.04.2008, S.B.07.1.GİB.0.60/6003-34172.

⁶⁵⁷ Anayasa md.42'nin gerekçesinde öğrenimin genel bir sosyal hak olduğuna açıkça değinilmiştir.

Gerekçeli Anayasa, 2021, s.242.

⁶⁵⁸ ALTUNKAYA, Niyazi, *Anayasa Hukuku Açısından Türkiye'de Eğitim ve Öğrenim Hakkı*, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, İstanbul, 2003, s.22-23, 26.

herhangi bir meslek, sanat veya faaliyette bulunurken sahip olması gereken bilgi, beceri ve alışkanlıkları belirli bir plan ve programa göre Devletin gözetim ve denetimindeki resmi veya özel bir kurumdan edinmesidir.⁶⁵⁹ Öğrenim görülen kurumların verdiği kamu hizmetine ise öğretim denir.⁶⁶⁰ Anayasa’da öğretimle ilgili olarak özel bir düzenlemeye md.130’da yükseköğretim kurumları için yer verilmiştir.⁶⁶¹ Eğitim ve öğretim faaliyetlerinin vergi kolaylıklarıyla ilişkisi, bu faaliyetleri yürüten devlet ve vakıf yükseköğretim kurumları ile özel kurumların vergi yükümlüsü olması nedeniyle, bu kurumların faaliyetlerini sürdürebilmesine destek olmak amacıyla kabul edilen istisna ve muaflıklardan kaynaklanmaktadır.

3.1.3.1. Özel Girişimcilerin Okullarını İlgilendiren Vergi Kolaylıkları

Milli Eğitim Bakanlığı izniyle faaliyet gösteren özel girişimcilere ait okul öncesi eğitim okulları, ilköğretim okulları, orta öğretim okulları ile özel eğitim okulları⁶⁶² ile Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı izniyle faaliyet gösteren özel girişimcilere ait kreş ve gündüz bakımevlerinin⁶⁶³ işletilmesinden elde edilen kazançlar, GVK md.20 ve KVK md.5/f.1/1 uyarınca bu kurumların çalışmaya başladığı vergilendirme döneminden

Altunkaya’nın tanımlaması, hem uluslararası örgütlerin ve öğretimin farklı yaklaşımlarla geliştirdikleri tanımlamalardan hem de 1739 sa. Kanun md.2’deki Türk Milli Eğitimi’nin Genel Amaçları’ndan hareketle geliştirdiği bir sentez tanımdır. Eğitim hizmetleri, kişiliğin gelişimine ilişkin bireylerin sosyal ve kültürel bakımdan temel bilgi sahibi olmalarını sağlayan, spor ve sanat dallarında bireylerin yeteneğini ortaya koyabilecekleri araç ve yöntemleri öğreten, günlük hayata ve toplumsal hayata ilişkin temel bilgi ve kültürü öğreten, bilimsel ve mesleki bilgi ve becerilerini ekonomik ve sosyal hayatta kullanabilecekleri bir öğretimin gerçekleştirildiği faaliyetlerdir.

⁶⁵⁹ Bu tanımlamada Altunkaya’nın öğretim kavramına ilişkin tanımlamasından ve TDK’nın öğrenim kavramı tanımından bir sentez yapılmıştır. Bu faaliyet de eğitim hizmeti içinde değerlendirildiğinden bir kamu hizmetidir. ALTUNKAYA, 2003, s.23. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

⁶⁶⁰ Türk hukukunda konuya ilişkin genel kanun olan 1739 sa. Kanun md.18 başta olmak üzere çeşitli hükümlerinde her ne kadar “*öğretim*” kavramının karşılığı olan hizmet ve faaliyetlerden söz edilse de “*eğitim*” sözcüğünün ısrarla ve sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Ancak, özel bir kanun niteliğindeki 2547 sa. Kanun’da “*öğretim*” teriminin yanı sıra “*eğitim – öğretim*” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir.

⁶⁶¹ Yükseköğretim kurumları, kanunla kurulmaları, faaliyetlerinin ve personelinin diğer öğretim kurumlarından ayrı özel kanunlara tabi olmaları, yalnızca devlet veya vakıflar tarafından kurulabilmeleri, bilimsel, teknik ve kültürel sorunlara yönelik bilimsel araştırma ve incelemelerde bulunabilmeleri, çeşitli kademelerde bilimsel öğretim yapabilmeleri, toplumun yüksek düzeydeki kademelerine insan gücü yetiştirmeleri yönleriyle diğer eğitim öğretim kurumlarından ayrılır. Bu hususlar, 1739 sa. Kanun md.35’te yükseköğretimin amaç ve görevleri içinde ve md.36/f.2’de yükseköğretimin kanunla düzenleneceği şeklinde açıkça yer almaktadır.

⁶⁶² Özel girişimcilere ait bu eğitim kurumları, 1739 sa. Kanun md.58/f.1’e göre Milli Eğitim Bakanlığı’nın izniyle açılır ve faaliyetlerini yürütür.

⁶⁶³ Kreş ve gündüz bakımevleri, 2828 sa. Kanun md.3/f.1/f.3’te tanımlanan, 0 – 6 yaş grubundaki çocukların bakımının yanı sıra birtakım değer ve alışkanlıkları edinmesi için faaliyet gösteren gündüzlü sosyal hizmet kuruluşlarıdır. Çocuklara yönelik sosyal hizmet faaliyetlerini yürütme görevi de 1 sa. CBK md.65/f.1/c ile Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı’na verilmiştir.

itibaren beş hesap dönemi vergiden istisnadır.⁶⁶⁴ Bunların dışındaki özel kurumların⁶⁶⁵ eğitim öğretim faaliyetlerinden kaynaklanan kazançları ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin kazançları istisna kapsamının dışındadır. KVK md.5/f.1/1 bendinde, GVK md.20'den farklı olarak vergi muaflığı tanınan vakıfların veya kamu menfaatine çalışan derneklerin işlettiği rehabilitasyon merkezlerinin⁶⁶⁶ kazançları da özel okullar istisnası kapsamına alınmıştır.⁶⁶⁷ İstisnanın uygulanması, ilgili kurumun faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden başlatılacağı için hangi ay faaliyete geçtiğine bakılmaksızın o ayın içinde bulunduğu yıl elde ettiği kazançlardan başlanarak beş vergilendirme dönemindeki kazançları vergiden istisna edilir.⁶⁶⁸ Örneğin Eylül 2022'de faaliyete başlayan özel ilk okulun 2022-2026 vergilendirme dönemlerindeki kazançları vergiden istisnadır. İstisna kapsamındaki okullarda bulunan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış bürosu gibi yerlerin işletilmesi veya kiralanmasından elde edilen kazançlara ise vergi

⁶⁶⁴ 5228 sa. Kanun md.27'yle yeniden düzenlenen GVK md.20'de bu tarih itibarıyla “Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası” yer almaktadır. 5228 sa. Kanun’un madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.25), özel okulları teşvik etmek ve Devletin eğitim öğretim faaliyetleri üzerindeki mali yükünü azaltmak amacıyla bu istisnanın kabul edildiği belirtilmiştir. Yalnızca maddede açıkça belirtilen ve gerekçede de 1739 sa. Kanun’a atıfla açıklaması yapılan özel öğretim kurumları vergiden istisnadır. 5228 sayılı Kanun tasarısı, s.12-13.

Bu maddeye, 6745 sa. Kanun (GVK md.20 için) md.5 (Hükümet teklifi md.13) ve (KVK md.4/f.1/1 için) md.64 (Hükümet teklifi md.57) ile Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı’nın açılış izniyle faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevleri de eklenerek istisna kapsamındaki kurumlar genişletilmiştir. TBMM 26. Dönem 411 no’lu Komisyon Raporu (6745 sayılı Kanun tasarısı), s.9.

⁶⁶⁵ Örneğin sınavlara hazırlık faaliyetleri yürüten özel öğretim kursları, bilgisayar kursları, sürücü kursları, dans okulları, mankenlik okulları bu diğer kurumlar kapsamındadır.

⁶⁶⁶ Rehabilitasyon merkezleri, 2828 sa. Kanun md.3/f.1/f.5’te tanımlanmıştır. Buna göre, engellilerin fonksiyon kayıplarını gidermek ve sosyal hayatta kendilerine yetecek becerileri kazandırmak veya kazanamayanlara devamlı bakım hizmeti vermek üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarıdır. Nitekim 254 Seri No’lu GVGT md.3.2.’ye göre, istisnanın uygulanmasının koşulu olan ilgili vakıf veya derneğe ait olmanın yanı sıra, ilgili vakfın senedinde veya derneğin tüzüğünde amaçlar arasında genel insan sağlığına yönelik kurumlar kurulması ve işletilmesine ilişkin hüküm bulunmalıdır.

⁶⁶⁷ GVK md.20’ye paralel bir düzenleme kurumlar vergisi mükellefleri için KVK md.5/f.1/1 bendiyle, ilgili vakıf ve derneklerce işletilen rehabilitasyon merkezleri kazançları da eklenerek kabul edilmiştir. Madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.5/f.1/i bendi) dikkat çeken bir husus, yemek ve konaklama hizmetinin de eğitim ve öğretim faaliyeti çerçevesinde verildiği okullarda yemek ve yatma bedellerinin okul ücretinin içinde olması halinde bu ücretlerden elde edilen gelirin de istisna kapsamında değerlendirileceğidir. Bu husus, paralel düzenleme olması itibarıyla GVK md.20 bakımından da geçerli olduğu kabul edilmelidir. 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.17.

⁶⁶⁸ 254 Seri No’lu GVGT md.4’e göre, kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihte alınması, istisnayı bu izin alma tarihinde başlatmayı gerektirmemektedir. Ancak mevcut okulun kapasitesinin genişletilmesi ya da başka bir binaya taşınması Tebliğ md.5’e göre istisna süresini etkilemez. İstisnadan yararlanılan işletme satılır ya da devredilirse, devralanın istisnadan yararlanması Tebliğ md.6’ya göre kalan süre için geçerlidir, baştan başlamaz. Konuya ilişkin idare, istisnadan yararlanan eğitim öğretim kurumunu devralan mükellefin faydalanılmayan vergilendirme dönemi kadar istisnadan yararlanacağı belirtilmiştir. İstanbul VDBÖ, T.30.07.2013, S.62030549-120[20-2012/987]-1134.

254 Seri No’lu GVGT md.4-6’da düzenlenen hususlara paralel olarak, özel kreş ve gündüz bakımevleri için 295 Seri No’lu GVGT md.4 ve 5’te düzenleme yapılmıştır. Ayrıca bu Yeni Tebliğ md.6 ile, önceki tebliğde md.3.1.’deki istisnadan yararlanma için bildirim koşulu da kaldırılmıştır.

tarh edilir. Konuyla ilgili özelgelerde, kamu menfaati için çalışan dernek veya Cumhurbaşkanlığı'nca vergi muafılığı tanınan vakıf tarafından işletilmeyen rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanamayacağı⁶⁶⁹, çocuk kulübü unvanıyla Aile ve Sosyal Politikalar İl Müdürlüğü'nün izniyle işletilen kuruluşun GVK md.20'de sayılan kuruluşlar arasında yer almaması nedeniyle istisnadan yararlanamayacağı⁶⁷⁰, birden fazla iş kolunda faaliyet gösteren mükellefin Milli Eğitim Bakanlığı'nın izniyle faaliyet gösteren ilköğretim özel okulundan elde ettiği kazancının GVK md.20'deki istisna kapsamına girdiği⁶⁷¹, temel lise faaliyetlerine ek olarak ücret karşılığı takviye kursu veren kuruluşun bu kurstan elde ettiği kazançlarının vergiye tabi olduğu⁶⁷², özel öğrenci etüt eğitim merkezi işletmeciliği faaliyetindeki bir kurumun istisna kapsamında olmadığı⁶⁷³, Öğrencilerin eğitim öğretim kurumuna geliş ve gidişlerini sağlamak üzere bu kuruma kayıtlı araçlarla yapılan servis taşımacılığı hizmeti istisna kapsamında olmadığı ve servis hizmetine karşılık gelen ücret bedelinin eğitim öğretim ücretinden ayrılması gerektiği⁶⁷⁴, kurum açma izni olmadan işe başlama bildiriminde bulunan özel kreş ve gündüz bakımevinin izin belgesini aldıktan sonra faaliyete başladığı tarih itibarıyla GVK md.20'deki istisnadan yararlanacağı⁶⁷⁵, Eğitim öğretim faaliyetinden elde ettiği kazancı istisna edilen mükellefin, elde ettiği gelire ilişkin beyanname vermesi, ayrıca bu gelirini “*istisna edilen kazançlara ilişkin bildirimler*” bölümüne eklemesi gerektiği⁶⁷⁶ bildirilmiştir.

3.1.3.2. Devlet Okullarını İlgilendiren Vergi Kolaylıkları

Bilimin, tekniğin, güzel sanatların ve tarım ve hayvancılığın öğretilmesi, yayılması, geliştirilmesi ve teşvikine yönelik faaliyetlerde bulunan kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik KVK md.4/f.1/a'da muaflık tanınmıştır.⁶⁷⁷ Konuyla ilgili özelgelerde, Kültür ve

⁶⁶⁹ Düzce Def.Ö., T. 30.07.2013, S.13334133-GVK-01-9.

⁶⁷⁰ Balıkesir VDBÖ, T.04.10.2018, S.46480499-120.01.02.03[2018/1645]-E.83662.

⁶⁷¹ Denizli VDBÖ, T.16.07.2018, S.51421814-120[20-2017/114]-53724.

⁶⁷² Çorum Def.Ö., T. 15.03.2018, S.B.07.4.DEF.0.19.1 0.00- 120.01.02.03[2016/ 4]-240.

⁶⁷³ Muğla VDBÖ, T.23.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.48.15.01-GVK-56-35.

⁶⁷⁴ İzmir VDBÖ, T.26.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-429.

⁶⁷⁵ Sakarya VDBÖ, T.04.07.2017, S.41931384-120[20-2016-15]-12021.

⁶⁷⁶ İstanbul VDBÖ, T.30.10.2013, S.62030549-120[Mük.120-2013/494]-1705.

⁶⁷⁷ Muaflık kapsamındaki kurum ve kuruluşlar kanun koyucu tarafından örnek olarak sayılmıştır. Bunlar arasında okullar, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, numune fidanlıkları, hayvan üretme

Turizm Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Merkez Müdürlüğü'ne bağlı Geleneksel El Sanatları ve Mağazalar İşletme Müdürlüğü'nün Türk el sanatlarını yayma, geliştirme, teşvik amaçlarıyla ustalardan aldığı el sanatı ürünlerinin satışından elde ettiği gelirin ticari maksada yönelmedikçe ya da işletmenin başkaca konularda devamlılık arz eden ticari, sınai, zirai faaliyetleri olmadıkça KVK md.4/f.1/a'daki muaflık kapsamında değerlendirileceği⁶⁷⁸, meslek liselerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirler bakımından KVK geçici madde 2/f.1/b uyarınca 31.12.2025 tarihine⁶⁷⁹ kadar bu işletmelerin elde ettiği gelirler nedeniyle iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı, dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmayacağı⁶⁸⁰ bildirilmiştir.

Devlet üniversiteleri, hem “*Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar*” kapsamına girmeleri nedeniyle KVK md.4/f.1/a uyarınca, hem de 2547 sayılı Kanun md.56/f.1/b hükümlerine göre genel bütçedeki kurum ve kuruluşlara tanınan mali kolaylıklardan yararlanabilmelerinden dolayı kurumlar vergisinden muaftır.⁶⁸¹ Konuyla ilgili Devlet üniversitelerine verilen özelgelere, üniversite bünyesindeki hastanede çalışan profesör ve doçentlerin, üniversite ve özel sağlık kurumları arasındaki protokol uyarınca ücreti üniversite döner sermayesine yatırılmak şartıyla özel sağlık kurumlarında görevlendirilmesi, üniversite bünyesinde oluşan iktisadi kamu kuruluşunun faaliyeti olması nedeniyle muaflıktan yararlanamayacağı ve kurumlar vergisine tabi olacağı⁶⁸², üniversite bünyesinde kurulan bir araştırma biriminin

istasyonları yer alır. Nitekim kanun hükmünün gerekçesi de bu şekildedir. 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.10.

⁶⁷⁸ Ankara VDBÖ, T.09.06.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-4-21-396.

⁶⁷⁹ Özelgede 31.12.2015 tarihi dense de bu tarih 7256 sa. Kanun md.36'yla değiştirilmiştir.

⁶⁸⁰ İstanbul VDBÖ, T.22.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-1378.

⁶⁸¹ 2547 sa. Kanun md.56/f.1/b'ye göre üniversiteler, genel bütçe kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan vergi kolaylıklarından aynen yararlanır. Ancak, KVK md.35'te diğer kanunlardaki kolaylıkların kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu, buna ilişkin düzenlemelerin KVK, GVK ve VUK'a ekleme veya değişiklikle düzenlenebileceği yer almaktadır. Ancak KVK geçici madde 1/f.9'a göre, KVK'nın yürürlüğe girmesinden önce kurumların kazançlarına yönelik başka kanunlarda bulunan kolaylıklar için KVK md.35 uygulanmamaktadır. KVK md.35'in KVK md.37/f.1/ç'ye göre 01.01.2007'de yürürlüğe girmesi nedeniyle bu tarihten sonra yürürlüğe giren kolaylıklar bakımından uygulanmaktadır. Bu nedenle, 01.01.2007 tarihinden önce kabul ve yürürlüğe giren 2547 sa. Kanun md.56 ve ek madde 7'deki kolaylıklar kurumlar vergisi bakımından devlet ve vakıf yükseköğretim kurumlarına uygulanmaktadır.

⁶⁸² Antalya VDBÖ, T.16.07.2019, S.B.07.1.GİB.4.07.16.02-130[KDV-2016-180]-130152. Aynı özelgede, bu protokol kapsamında sunulan hizmetlerin KDVK md.1/f.3/g uyarınca vergiye tabi olduğu ve döner sermaye işletmesinin hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplayıp beyannameyle bildirmesi gerektiği belirtilmiştir.

yalnızca bilimsel amaçlarla faaliyette bulunması, kazanç amacı gütmemesi ve gelirlerinin Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, giderlerinin ise İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı sorumluluğunda yürütülmesi halinde KVK md.4/f.1/a'daki muaflikten yararlanacağı ve KDVK md.17/1/a'ya göre katma değer vergisinden istisna olduğu⁶⁸³, üniversite Döner Sermaye İşletmesi kapsamında bilimsel mütalaa verilmesi, kurs, seminer ve eğitim programları düzenlenmesi, üniversite kitap satış bürosunda üniversitece basılan kitap ve dokümanların satımı hallerinde üniversite bünyesinde bir iktisadi kamu kuruluşu faaliyetinden söz edileceği ve mükellefiyetin tesis edileceği, tarım ve gıda ile ilgili faaliyetler kapsamında üretilen ürünlerin üniversite tanzim satış mağazalarında personel ve öğrencilere satımı ise eğitim öğretim faaliyeti boyutunda dışarıdan işçi alınmadan siparişsiz ihalesiz biçimde yapılması halinde KVK md.4/f.1/a'daki muaflikten yararlanabileceği⁶⁸⁴, üniversitelerin Uzaktan Eğitim Merkezi adı altında kurduğu ve bedeli karşılığında devamlı biçimde ticari nitelikte uzaktan eğitim öğretim hizmeti vermesi halinde üniversite bünyesinde bir iktisadi işletme kabul edilip Kurumlar Vergisi'ne tabi olacağı⁶⁸⁵, üniversite basımevleriyle ilgili olarak, ticari faaliyet oluşturacak şekilde devamlı olarak imalat ve satım hizmetleri vermesi halinde, kâr elde edip etmediği dikkate alınmaksızın iktisadi işletme olarak görüleceği ve hem kurumlar vergisi hem de katma değer vergisi mükellefi olacağı⁶⁸⁶, üniversite rektörlüğüne bağlı Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı Merkez Kafeterya İşletme Müdürlüğü Sosyal Tesisleri'nin üniversite personeli ve öğrencilerine yönelik verdiği öğle yemeği hizmetinin sosyal amaçlar taşıması ve kazanç elde etme amacı taşıması nedeniyle ortada bir iktisadi işletme olmadığı ve bu nedenle kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefiyeti doğmayacağı, ancak yemekhaneyle birlikte kantin, alakart yemekhanesi, kafeterya gibi yiyecek içecek hizmeti sunan tesislerin olması halinde bir iktisadi işletmeden söz edileceği ve vergi mükellefiyeti tesis edileceği⁶⁸⁷ belirtilmiştir.

⁶⁸³ Denizli VDBÖ, T.10.04.2017, S.B.07.1.GİB.4.20.15.01-125[4-2013/60]-30650.

⁶⁸⁴ İzmir VDBÖ, T.20.08.2013, S.84098128-125[4-2013/5]-517.

⁶⁸⁵ Samsun VDBÖ, T.17.12.2012, S.13649056-2010-KDV-ÖZE-17-334.

⁶⁸⁶ İstanbul VDBÖ, T.23.11.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2084.

⁶⁸⁷ Antalya VDBÖ, T.16.11.2011, S.B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.ÖZ-2011/52-363.

3.1.3.3. Vakıf Üniversitelerini İlgilendiren Vergi Kolaylıkları

2547 sayılı Kanun ek madde 7 uyarınca Devlet üniversitelerine tanınan muaflıklar, vakıf yükseköğretim kurumları için de geçerlidir.⁶⁸⁸ Kanun koyucunun kazanç amacı gütmeyen vakıf üniversiteleri kurulmasına imkan tanımasının bir sonucu da bu üniversitelerin Devlet üniversitelerine tanınan mali kolaylıklardan yararlanması zorunluluğudur. Tüzel kişiliği nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olmayan vakıf üniversiteleri, KVK md.4/f.1/a bendi, 2547 sayılı Kanun md.56/f.1/b ve ek madde 7 hükümleri uyarınca kuruluş amaçlarıyla sınırlı faaliyetlerinden elde ettiği gelirler bakımından kurumlar vergisinden muaftır. Ancak üniversitelerin iktisadi işletmelerinde devamlılık gösteren ticari, sınai veya zirai bir faaliyeti olması halinde, bu işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olacağı özelgelerde bildirilmiştir.⁶⁸⁹ Yiğit Şakar ise Anayasa md.130/f.1'e göre Türkiye'deki tüm üniversitelerin kanunla kurulması ve kamu tüzel kişiliğine sahip olması nedenleriyle vakıf üniversitelerinin iktisadi işletme olarak düşünülmesinin Anayasa'ya aykırı olacağı görüşündedir.⁶⁹⁰

Eğitim öğretim hizmetleri kapsamında değerlendirilecek faaliyetler ile kültürel faaliyetlerin KDVK md.17/1'de sayılan kurum ve kuruluşların⁶⁹¹ hükmünde sayılan amaçlarla yapacağı teslimlere ve hizmetlere istisna kabul edilmiştir. Bu amaçlar, bilimi, tekniği⁶⁹², sanatı ve ziraatı yaygınlaştırmak, geliştirmek ve desteklemektir. İlaveten, kütüphane, tiyatro, spor tesisi veya konser, sergi, okuma ya da konferans salonlarını işleterek ya da yöneterek gerçekleştirdikleri teslim ve hizmetleri de KDVK md.17/1

⁶⁸⁸ Bu hüküm, 2880 sa. Kanun md.32'yle (Hükümet teklifi md.23) eklenmiştir. Madde gerekçesinde, vakıfların kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla yükseköğretim kurumları ve bu kurumlara bağlı birimler kurabileceğinin 2547 sa. Kanun'a ek maddelerle düzenlendiğinden söz edilmiştir. *MGK 1. Dönem 635 no'lu Komisyon Raporu (2880 sayılı Kanun tasarısı)*, s.4.

⁶⁸⁹ İstanbul VDBÖ, T.04.06.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798. İzmir VDBÖ, T.23.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-407.

Vakıf üniversitelerinin iktisadi işletme olduğuna ilişkin görüşler için YİĞİT ŞAKAR, Ayşe, *Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2011, s.141-148. Aksi görüşler için YİĞİT ŞAKAR, 2011, s.148-152.

⁶⁹⁰ YİĞİT ŞAKAR, s.150.

⁶⁹¹ Bu kurum ve kuruluşlar, kamu kurumları, yer yönünden yerinden yönetim birimleri, üniversiteler, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları (Örneğin Türkiye Barolar Birliği, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu.), siyasi partiler, döner sermayeli kuruluşlar, sendikalar, kanunla kurulmuş veya tüzel kişilik sahibi emekli ve yardım sandıkları (Örneğin Banka yardım sandıkları.), kamu yararına çalıştığı kabul edilen dernekler, Cumhurbaşkanı'nın vergiden muaf kıldığı vakıflar ile tarımsal amaçlı kooperatiflerdir.

⁶⁹² Kanun hükmünde "fen" ifadesi geçse de TDK Güncel Türkçe Sözlüğü'nde bu kelimenin ikinci karşılığı olan "teknik" terimi bilinçli olarak kullanılmıştır. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

uyarınca vergiden istisna edilmiştir. Hükmün gerekçesinde bu istisnaların getiriliş nedenine ilişkin hükmün başlığında da belirtilen “*Kültür ve Eğitim Amacı*” dışında bir nedene yer verilmemiştir.⁶⁹³ Bu kapsamda, Devlet üniversiteleri tarafından sunulan ve KDVK md.17/1’de sayılan hizmetler katma değer vergisinden istisnadır. Ancak vakıf üniversitelerinin KDVK md.17/1’deki istisnadan yararlanması konusunda, idareye ve Danıştay’a göre mümkün olmayıp, öğretide mümkün olabileceğine yönelik tartışmalı bir durum vardır. İdare ve Danıştay, vakıf üniversitelerinin yararlandığı diğer kolaylıklar bakımından yapmadığı bir yorumu KDVK md.17/1 için ortaya koymaktadır. Buna göre, kültür ve eğitim amaçlı istisnalar ÜAK’ın 23.02.1992 tarihli 65 sayılı Kararı uyarınca ticari amaçlı özel öğretim kurumu olarak görülmeleri nedeniyle vakıf üniversitelerine uygulanmamaktadır.⁶⁹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun oy çokluğuyla verilen K.2006/230 sayılı kararında, vakıf üniversitelerinin elde ettiği kazanç özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançla bir tutulup GVK md.37/f.1/3’e göre ticari kazanç sayıldığı, 2547 sayılı Kanun ek madde 7 hükmünde atıf yapılan 2547 sayılı Kanun md.56/f.1/b’deki mali kolaylıkların katma değer vergisiyle ilgisi olmadığına kanaat getirildiği, KDVK md.17/1/a’daki bilimi yayma işlevi kültürel bir faaliyet olarak görülüp bu faaliyetin eğitim-öğretim faaliyetinde bulunan okul işletmeleriyle bir ilgisi olmadığı, okul işletmesi olarak görülen vakıf üniversitelerinin de bu nedenle KDVK md.17/1/a’daki istisnadan yararlanamayacağı belirtilmiştir.⁶⁹⁵ Anayasa md.130’a göre kanunla kurulan ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nda genel esasları düzenlenen ve aynı kanunun md.3/f.1/d’deki üniversite tanımı gereği

⁶⁹³ 3065 sayılı Kanun tasarısı, s.15.

⁶⁹⁴ İdareye göre, vakıf üniversitelerinin bir kamu kurum ya da kuruluşu olmaması ve Üniversitelerarası Kurul’un ilgili kararı nedeniyle KDVK md.17/1’deki istisnalardan yararlanması mümkün değildir. İstanbul VDBÖ, T.04.06.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798.

⁶⁹⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2006/150, K.2006/230, K.T.29.09.2006. <https://karararama.danistay.gov.tr/> (18.08.2022).

Kararlardaki karşı oy yazılarından birinde, davanın görüldüğü ve ısrar kararının verildiği vergi mahkemesi kararının yerinde olduğu gerekçesiyle karara katılmadığı belirtilmiştir. VDDK kararında aktarıldığı haline göre vergi mahkemesinin, Anayasa md.130 ve 2547 sa. Kanun ek madde 2 uyarınca vakıf üniversitelerinin kazanç amacına yönelik olmaması, devlet üniversitelerinin kuruluş amaçlarıyla aynı amaçlarla ve kanunla kurulan bir kamu tüzel kişiliğinin bulunması, mali ve idari konular dışında Devlet üniversiteleriyle aynı hükümlere tabi olması, aynı kanunun ek madde 7 hükmü uyarınca md.56’da devlet üniversitelerine tanınan mali kolaylıklardan faydalanabileceği yer olduğundan KDVK md.17/1/a’da öngörülen ve devlet üniversitelerinin yararlandığı bu istisnadan vakıf üniversitelerinin de yararlanabileceğine ve bu nedenle üniversiteye yapılan cezalı tarhiyatın kanuna aykırı olduğuna karar verdiği ve Danıştay 9. Dairesi’nin 2005/994 Karar sayılı kararıyla bozulan kararda aynı gerekçelerle ısrar ettiği anlaşılmaktadır.

Bir başka karşı oy yazısında ise, vergiyi asıl mükellefinden tahsil etmenin imkansız olacağı gerekçesiyle cezalı vergi tarhiyatının yapılmasında hukuka uygunluk görülmediği için çoğunluk görüşüne katılmadığı belirtilmiştir.

kamu tüzel kişiliğine sahip vakıf üniversiteleri, aynı kanunun ek madde 7/f.1 hükmü uyarınca Devlet üniversitelerine yönelik vergi kolaylıklarından yararlanır.⁶⁹⁶ Nitekim uygulamada KVK, EVK ve VİVK'daki üniversiteler veya yükseköğretim faaliyetleriyle ilgili kolaylıklar vakıf üniversiteleri için de uygulanırken KDVK'da ayrı tutulmasının hiçbir kanuni dayanağı bulunmamaktadır.⁶⁹⁷ Sonuç olarak, vakıf üniversitelerinin statüleri gereği yükseköğretim faaliyetleri kapsamında gerçekleştirdiği teslim ve hizmetler ile kurum bünyesindeki kültür ve eğitim faaliyetleriyle ilgili teslim ve hizmetler KDVK md.17/1/a ve b bentleri uyarınca vergiden istisna sayılmalıdır. Bu savı destekleyen bir görüş, İstanbul VDB'nın 16.07.2012 tarihli özelgesinde bir vakıf üniversitesinin hastanesinde görevli öğretim elemanlarının sosyal ve eğitim amaçlı seminer, konferans, sempozyum, vb. şekillerdeki hizmet teslimlerinin KDVK md.17/1'e göre vergiden istisna olduğu yönündedir.⁶⁹⁸ Aynı Başkanlığın 23.11.2011 tarihli özelgesinde, üniversite basım evinin basım hizmetlerinin ticari bir faaliyete dönüşerek üniversite dışını da kapsayacak biçimde devamlı hizmet sunulmasının, basım evini iktisadi işletmeye dönüştüreceği ve sunulan hizmeti KDV'ye tabi edeceği, ancak üniversite bünyesiyle sınırlı olarak ve kâr amacı gütmeyen faaliyette bulunması halinde yapılacak mal ve hizmet sunumunun vergiden KDVK md.17/1'e göre istisna olacağı bildirilmiştir.⁶⁹⁹

⁶⁹⁶ Vakıf iktisadi işletmesi olarak kurulduğu belirtilen yükseköğretim kurumunun 2547 sa. Kanun ek madde 7 hükmü uyarınca EVK'da, VİVK'da ve Harçlar Kanunu'nda devlet üniversitelerine sağlanan kolaylıklardan vakıf üniversitelerinin de yararlanacağı belirtilmiştir. İstanbul VDBÖ, T.18.04.2013, S.97895701-140[59-2013/21]-588.

Vakıftan üniversiteye ivazsız intikal ettirilecek mallar bakımından VİVK md.3/f.1/b hükmü gereği muaflığın uygulanacağı bildirilmiştir. Ankara VDBÖ, T.21.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.17.02-HÇ-59.M-2011-12-1156.

⁶⁹⁷ Konuyla ilgili makalesinde Budak, aynı kaynakları daha da genişleterek yaptığı incelemede aynı sonuca ulaşmıştır. Anayasa ve 2547 sa. Kanun başta olmak üzere vakıf üniversiteleriyle ilgili kanunlar ve idari mevzuat ile Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararlarını tarayan Budak, bu kurumların “devlet üniversiteleri (ile) hukuksal olarak eşdeğer niteliklere sahip, kamu hukuku kurallarına tabii, kâr amacı gütmeyen, kamu tüzel kişileri” olduğuna ulaşmaktadır. Nitekim, 1739 ve 2547 sa. Kanunlarda yükseköğretim ve vakıf üniversiteleri hakkındaki düzenlemeler ile Türk Ticaret Kanunu'nun ticari işletmeyle ilgili hükümleri de Budak'ı doğrulamaktadır. BUDAK, Tamer, “Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri”, *AÜHF Dergisi*, 59(3), 2010, ss.449-466, s.456 ve 461. Benzer görüşler için bkz. YİĞİT ŞAKAR, 2011, s.187-189. YILDIRIM, Mahmut Bülent, “Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve KDV Mükellefiyetleri”, *alomaliyenoktacom*, 31.05.2017, <https://www.alomaliye.com/2017/03/31/vakif-universitelerinin-kurumlar-vergisi-ve-kdv-mukellefiyetleri/> (17.08.2022).

⁶⁹⁸ İstanbul VDBÖ, T.16.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2132.

⁶⁹⁹ İstanbul VDBÖ, T.23.11.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2084.

3.1.3.4. Eğitim Öğretim Faaliyetleriyle İlgili Diğer Vergi Kolaylıkları

Öğrenci yurtlarına ve sağlık kuruluşlarına ilişkin KDVK md.17/2/a'daki istisna, tüm yükseköğretim kurumları ile devlet okulları tarafından işletilen veya yönetilenler için de geçerlidir.⁷⁰⁰ Eğitim ve öğretim hizmetleri kapsamında gerçekleştirilen bedelsiz ifalara KDVK md.17/2/b uyarınca kısmi istisna uygulanmaktadır.⁷⁰¹ İstisna kapsamındaki hizmet ifasını gerçekleştiren kurumlar, özel teşebbüse ait okullar, öğrenci yurtları, ve yükseköğretim kurumlarıdır.⁷⁰² Bu istisna kapsamında, vakıf üniversitelerinin yüzde elli kapasiteyle burs vermesinin nasıl anlaşılacağı ve yorumlanacağı sorusu gündeme gelmektedir. Yiğit Şakar'a göre, öğrenci sayısı kriter alındığında mevcut öğrencilerinin yüzde ellisinden fazlasının burslu öğrenim gördüğü vakıf üniversiteleri için devlet üniversiteleri karşısında vergilemede eşitlik ilkesine aykırı bir durum yaratır ve vakıf üniversitelerinin üstlendiği fedakarlıktan devletin pay talep etmesi gibi bir durum meydana gelir.⁷⁰³ İstanbul VDB'nın 17.08.2022 tarihli özelgesinde ise vakıf meslek yüksekokulunun ilgili dönemdeki kapasitesinin en çok yüzde ellisi kadar eğitim öğretim hizmetini bedelsiz verebileceği bildirilmiştir.⁷⁰⁴

Yükseköğretim kurumlarını ilgilendiren katma değer vergisi istisnasına ilişkin özelgelere, özel bir şirketin gümrük antreposundaki malların eğitim öğretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere üniversiteye bedelsiz tesliminin KDVK md.16/f.1/c ve md.17/2/b'ye göre, üniversitenin bu malları gümrük antreposundan ithal etmesi

⁷⁰⁰ İstanbul VDBÖ, T.02.07.2013, S.39044742-KDV.17-960.

⁷⁰¹ Bedelsiz eğitim hizmeti, kurumların ilgili dönemdeki kapasitelerinin kanun hükmünde belirtilen yüzdelik oranını geçmemesi gerekir. Kanun hükmüne göre bu oran, özel okullar ve öğrenci yurtları bakımından yüzde on, üniversite ve yüksekokullar bakımından yüzde ellidir.

⁷⁰² Bu hüküm, 16.07.2004 t. ve 5228 sa. Kanun md.15 ile değiştirilmiştir. Hükümet teklifinin gerekçesinde özel okulların bedelsiz hizmet vermelerini teşvik etmek amacıyla, kendi mevzuatlarının en üst sınırındaki oranla istisna desteğinin üst sınırının düzenlendiği belirtilmektedir. Üniversite ve yüksekokullar da bu istisnaya aynı üst sınırla eklenmiştir. *5228 sayılı Kanun tasarısı*, s.9-10.

Hükümle ilgili ikinci değişiklik, 5904 sa. Kanun'la yapılmıştır. Hükümet teklifinde yer almayan bu düzenleme, Plan ve Bütçe Komisyonu'na md.13 olarak teklife eklenmiştir. Burada yapılan değişiklikle öğrenci yurtlarının eklendiği ve üniversitelerle ilgili en üst oranın yüzde elliye çıkarıldığı madde metninden görülmektedir. *5904 sayılı Kanun tasarısı*, s.14 ve 47.

⁷⁰³ YİĞİT ŞAKAR, 2011, s.190-191 ve dn.107. Ankara VDBÖ, T.05.09.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-17-16]-688. Özelgeye göre, üniversitelerin indirim konusu yapılmayacak katma değer vergisi, bu vergiden istisna edilen işlemlerin ilgili dönemdeki toplam işlemlerdeki oranı bulunmalı ve bu oran cari harcamalara yönelik vergilere uygulanmalıdır.

⁷⁰⁴ İstanbul VDBÖ, T.17.08.2022, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2645.

halindeyse KDVK md.16/f.1/a'ya göre istisna kapsamında olduğu⁷⁰⁵, üniversitenin bedel karşılığında ithal edeceği eğitim amaçlı makine ve sistem ithalatının vergiye tabi olduğu⁷⁰⁶, üniversitelere bedelsiz teslim edilen öğretim amaçlı bina ve yerleşkelerin KDVK md.17/2/b'deki istisnadan yararlanacağı ancak bu bina ve yerleşkenin inşası için alınan mal ve hizmetlerin vergiye tabi olacağı ve yüklenilen KDV'nin indirilemeyeceği⁷⁰⁷, üniversiteye bağışlanacak bina ve yerleşkenin inşa edileceği arsanın şirket ortağına ait olması ama şirket aktifinde bulunmaması nedeniyle bu arsaya ait maliyet bedelinin kurum kazancından indirilemeyeceği, inşaata ilişkin harcamaların ise bunların yapıldığı yılın kazancından indirilebileceği⁷⁰⁸, üniversite hastanesine bağışlanacak yoğun bakım ünitelerinin KDVK md.17/2/b'ye göre vergiden istisna olduğu, ancak buranın inşa ve donanımı için yapılan alımların vergilendirileceği⁷⁰⁹, üniversitelerin ilgili mallarının bedel karşılığı ithalinin KDVK md.16/f.1/b kapsamına girmesi halinde vergiden istisnasının mümkün olacağı⁷¹⁰ bildirilmiştir.

İktisadi işletmelere⁷¹¹ ait olmayan taşınmazların kiralanması ve Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı okullarda kantinlerin okul aile birliğince kiraya verilmesi KDVK md.17/4/d'ye göre vergiden istisnadır.⁷¹² Konuyla ilgili özelgelere, kantin kiralama işleminin işletmeci ile üniversite arasında taşınmaza bağlı işletme hakkı kiralaması olması nedeniyle KDV'ye tabi olduğu ve üniversite tarafından beyan edilmesi gerektiği⁷¹³, kampüs içindeki taşınmazların banka şubesi veya ATM olarak kullanılması için kiralanması nedeniyle KDV beyannamesi verilmesi gerektiği, ancak kiralanın taşınmazın üniversitenin iktisadi işletmesine ait olması halinde KDV'ye tabi olduğu ve

⁷⁰⁵ Düzce Def.Ö., T.12.08.2020, S.13334133-130-E.12561.

⁷⁰⁶ Eskişehir VDBÖ, T.06.05.2014, S.73903997-130[16-2013/38]-3404.

⁷⁰⁷ İstanbul VDBÖ, T.21.07.2014, S.39044742-130-1915.

⁷⁰⁸ Bursa VDBÖ, T.17.08.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.134-343.

⁷⁰⁹ Trabzon VDBÖ, T.25.05.2012, S.B.07.1.GİB.4.61.15.01-621-3-2012-74.

⁷¹⁰ İzmir VDBÖ, T.16.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-03-35.

⁷¹¹ KDVGUT md.I/B/2.1.'e göre KDVK md.17/4/d'de bahsedilen iktisadi işletmeler, istisna kapsamında kabul edilen kurum veya kuruluşu ait veya tabi olan ya da bunların kurduğu ve işlettiği işletmeler ile döner sermayeli kuruluşlardır. Üniversiteler tarafından doğrudan karşılanabilir kantin, kafeterya, çay ocağı, market gibi hizmet yerlerinden ayrı olarak dışarıdan muhakkak temin edilmesi gereken banka şubesi ve ATM hizmet yerlerinin kiralanmasının ayrı olarak değerlendirildiği görülmektedir.

⁷¹² Madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.20/4/d), yalnızca iktisadi işletmelerle ilgili hüküm yer almaktadır. 3065 sayılı Kanun tasarısı, s.15.

Okul kantinleri ise 7103 sa. Kanun md.30 ile KDVK md.17/4/d'ye eklenmiştir. Madde gerekçesinde, okul kantinleriyle ilgili davaların sıkça idare aleyhine sonuçlanması nedeniyle mevcut uyuşmazlıkları sonlandırmak için getirildiği belirtilmiştir. 7103 sayılı Kanun tasarısı, s.13.

⁷¹³ Manisa VDBÖ, T.02.06.2014, S.85373914-130[53.01.49]-50.

üniversitece beyan edip ödenmesi gerektiği, ancak doğrudan üniversiteye ait taşınmazın kiralanmasının KDVK md.17/4/d'ye göre vergiden istisna olduğu⁷¹⁴ bildirilmiştir. Vakıf üniversiteleri, Belediye Gelirleri Kanunu'nda da devlet üniversitelerine sağlanan kolaylıklardan yararlanır.⁷¹⁵

Servetten alınan vergilerin kanunlarında üniversitelerle ilgili hükümler emlak vergilerinde muaflık, motorlu taşıtlar ile veraset ve intikal vergileri bakımından istisna şeklindedir. Tüm üniversitelere maliki veya intifa hakkı sahibi oldukları bina bakımından EVK md.4/f.1/a'da, arazi bakımından EVK md.14/f.1/a'da, değerli konutlar bakımından EVK md.46/f.1/a'da muaflık tanınmıştır.⁷¹⁶ Vakıf üniversiteleri de 2547 sayılı Kanun ek madde 7/f.1 uyarınca emlak vergilerinden muaftır.⁷¹⁷ Konuyla ilgili İstanbul VDB'nın iki farklı tarihlerde aynı görüşleri içeren özeldeleri yayınlanmıştır.⁷¹⁸ Genel veya özel bütçe kapsamındaki kamu kurumlarının, yer yönünden yerinden yönetim birimlerinin, Kızılay'ın adına kayıtlı ve tescilli taşıtlara tanınan MTKV md.4/f.1/a'daki istisna⁷¹⁹, 2547 sayılı Kanun ek madde 7'nin atıf yaptığı aynı kanunun md.56 hükmü uyarınca kamu tüzel kişiliği bulunan vakıf üniversiteleri için de

⁷¹⁴ Eskişehir VDBÖ, T.14.08.2013, S.73903997-130[9 -2012/59]-159.

⁷¹⁵ Bu kapsamda vakıf üniversiteleri, md.14/f.1/6'ya göre ilan ve reklam vergisi, md.19/f.1/3'e göre eğlence vergisi, md.32'ye göre haberleşme vergisi, mükerrer madde 44/f.2'ye göre çevre temizlik vergisi, ek madde 2/f.1/g'ye göre bina inşaat harcı ile ilgili devlet üniversitelerine tanınan kolaylıklardan yararlanır ve vergi ödemezler. İzmir VDBÖ, T.20.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-740.

⁷¹⁶ Kanunda “kanunla kurulan üniversite” veya “üniversite”den söz edilse de Anayasa md.130 ve 2547 sa. Kanun md.3/f.1/d bendi ve ek madde 2 gereği ister Devlet ister vakıf olsun tüm üniversiteler kanunla kurulur ve kamu tüzel kişiliğine sahiptir.

Madde gerekçelerinde, hükmün lafzının dışında bir nedene yer verilmemiştir. 7194 sayılı Kanun teklifi, s.18. TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 202 no'lu Komisyon Raporu (1319 sayılı Kanun tasarısı), s.5 ve 9.

⁷¹⁷ Vakıf üniversitelerinin 3708 sa. Kanun md.6 (Hükümet teklifi md.2) ile emlak vergilerinden muaf oldukları 2547 sa. Kanun ek madde 7'ye ayrıca eklenmiştir. TBMM 18. Dönem 507 no'lu Komisyon Raporu (3708 sayılı Kanun tasarısı), s.2.

⁷¹⁸ İstanbul VDBÖ, T.18.04.2013, S.97895701-140[59-2013/21]-588.

⁷¹⁹ Bu kurum ve kuruluşlara yönelik istisna, 6936 sa. mülga Kanun'dan beri uygulanmaktadır. Düzenleme, MTKV'ya aynen alınmıştır. Ancak ne mülga kanunda ne de MTKV'da özel bir gerekçe bulunmamaktadır. TBMM Millet Meclisi 1. Dönem 78 no'lu Komisyon Raporu (197 sayılı Kanun tasarısı), s.2. TBMM 10. Dönem 137 no'lu Komisyon Raporu (6936 sayılı Kanun tasarısı), s.1 ve 4.

197 sa. Kanun md.4/f.1/a'nın ilk halinde yer alan “Devlete, katma bütçeli idarelere, belediyelere, il özel idarelerine ve köy tüzel kişiliklerine ait taşıtlar” ifadesi açık olmadığı gerekçesiyle 2348 sa. Kanun md.4'le yeniden düzenlenmiştir. Yürürlükteki ifade 2348 sa. Kanun md.4'le kabul edilen şekildedir. 2348 sayılı Kanun tasarısı, s.3.

Kızılay'ın araçlarının istisnaya alınması, 5766 sa. Kanun md.9'la yapılmıştır. Gerekçede eklemenin neden yapıldığına yönelik, eklenen düzenlemeden başka bir ifade yer almamaktadır. TBMM 22. Dönem 220 no'lu Komisyon Raporu (5766 sayılı Kanun tasarısı), s.13.

geçerlidir.⁷²⁰ Ancak, istisnadan yararlanan kurumlara bağlı ama ayrı bir tüzel kişilik sahibi işletmelerin⁷²¹, özel kanunlarla malları Devlet malı sayılan kuruluşların⁷²² araçları bu istisnadan yararlanamaz. Veraset ve İntikal Vergisi bakımından da VİVK md.3/f.1/a ve b bentleri ile 2547 sayılı Kanun md.56/f.1/b ve ek madde 7 uyarınca tüm üniversitelerin vergi muafılığı vardır.⁷²³ Bu muafılıktan yararlanmalarına ek olarak, varlık amaçları doğrultusunda yapacakları yardımlar da VİVK md.4/f.1/f'ye göre vergiden istisnadır.

3.1.4. Diğer Sosyal Nedenlerle İlgili Vergi Kolaylıkları

Sosyal devletin hak sahibi öznesi insanların çalışmak, sosyal risklerden korunmak, sosyal destek ve yardımlar almaktan başka vergi kolaylıkları ile ilişkilendirilebilen toplum içindeki yerlerine ve kendi gelişimlerine yönelik hak talepleri de vardır. Bu amaçla, vakıf ve derneklerin, taşınmaz kültür varlıklarının, sağlık hizmetlerinin, sporun, kamu yayıncılığının, toplumu ilgilendiren duyuruların, inanç ve ibadet yerlerinin, kamu hizmetlerine özgülünen binaların vergi dışı bırakılarak ya da vergi yüklerinin hafifletilerek desteklenmeye çalışıldığı görülmektedir. Böylece, bu konulara ilişkin

⁷²⁰ Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı'nın 2000/1 Sıra No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi İç Genelgesine göre, vakıf üniversiteleri adına tescil edilen taşıtların MTVK md.4/f.1/a uyarınca Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden istisna olduğu belirtilmiştir. (Maliye Bakanlığı, T.07.06.2000, S.B.07.0.GEL.0.61/6153-1/27586).

⁷²¹ Bu tür işletmelere Kızılay'ca kurulan Kızılay Yatırım Holding A.Ş. bünyesinde kurulan Kızılay İçecek Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve bağlı iştirakleri olan Türk Kızılay Afyonkarahisar Mineralli Su İşletmesi ve Türk Kızılay Erzincan Mineralli Su İşletmesi örnektir.

Kızılay Yatırım Holding A.Ş.'nin tesciline ilişkin TTSG'deki ilan metni: https://www.ticaret sicil.gov.tr/tmp_gazete/1881f738-cf5f-11e9-9262-48df373f5970.pdf (18.08.2020).

Kızılay İçecek Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin tesciline ilişkin TTSG'deki ilan metni: https://www.ticaret sicil.gov.tr/tmp_gazete/c83e7e37-cf62-11e9-9262-48df373f5970.pdf (18.08.2020).

⁷²² Özel kanunlara göre malları Devlet malı sayılan kuruluşlara 4447 sa. İşsizlik Sigortası Kanunu md.53/son fıkrasına göre Türkiye İş Kurumu'nun malları; 2954 sa. Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu md.59/f.1'e göre TRT'nin malları ve her çeşit mevcutları örnektir. Ayrıca, 205 sa. Ordu Yardımlaşma Kanunu md.37'ye göre Ordu Yardımlaşma Kurumu'nun malları, gelir ve alacakları Devlet malları hak ve rüçhanlığına sahip olduğundan, Devlet malına özel mallar karşısında tanınan haczedilemezlik gibi tüm haklar OYAK'ın malları için de geçerlidir. Bu kapsamda, OYAK'a ait motorlu taşıtlara MTVK md.4/f.1/a'ya göre malları devlet malı sayılan kuruluşlar arasında yer aldığından istisna uygulanamaz. YILMAZ, Ejder, "Devlet Malları Hak ve Rüçhanlığına Sahip Malların Haczedilememesi", *Prof. Dr. Yaşar Karayalçın'a 65'nci Yaş Armağanı*, Ankara, 1988, ss.601-611, s.607-611. Ayrıca OYAK ile ilgili benzer görüş ve başkaca örnek kanun hükümleri için bkz. UYAR, Talih, "Borçlu, 'Haczedilen Malın/Malların Kendisine Değil, Üçüncü Bir Kişiye Ait Olduğunu' Belirterek 'Haczedilemezlik İddiası'nda Bulunabilir Mi?", *Ankara Barosu Dergisi*, 2017(2), Ankara, 2017, ss.233-253, s.241, dn.46-47-48.

⁷²³ İstanbul VDBÖ, T.18.04.2013, S.97895701-140[59-2013/21]-588.

toplumsal taleplerin karşılayan kamu hizmetinin⁷²⁴ mali kaynaklar çerçevesinde en yüksek faydayla sağlanmasına vergilememe yoluyla katkı yapılmaktadır.

3.1.4.1. Vakıflar ve Derneklerle İlgili Vergi Kolaylıkları

Vakıflar ve dernekler, Türk Medeni Kanunu'nda özel olarak düzenlenen ve ayrıca kendi özel kanunları bulunan tüzel kişilerdir.⁷²⁵ Her ikisi de kamu hizmeti niteliğindeki faaliyetlere sivil (devlet gücüne dayanmadan) destek veren topluluklardır.⁷²⁶ 5253 sayılı Kanun md.27'deki koşulları taşıyan dernekler, Cumhurbaşkanı'nın takdiriyle kamu yararı için çalışan dernek statüsüne alınabilir.⁷²⁷ Bu statünün bir sonucu da bazı kanunlarda bu derneklere vergi muaflığı tanınmasıdır. 4962 sayılı Kanun md.20'ye göre bir amaca sahip vakıflara da Cumhurbaşkanı tarafından vergi muaflığı tanınabilir.⁷²⁸ Vakıflar, tüzel kişilikleri nedeniyle kurumlar vergisinin kapsamına girmemektedir, ancak iktisadi teşekkülleri bakımından kurumlar vergisi mükellefiyeti tanımlanır. 4962 sayılı Kanun md.20/f.1'e göre, vakıflara vergi muaflığının tanınmasının koşulu, bu

⁷²⁴ Kamu hizmeti kavramının tanımlanması öğretide güç olarak nitelenir ve tartışmalı konumunu korur. Gülan ve Özyay'ın tanımlamalarından hareketle kamu yararı, genel ve karşılanmamış sürekli bir toplumsal ihtiyacın kamu kurum ve kuruluşlarınca bizzat veya bunların denetimi ve gözetimi altında özel kişilerce yürütülen faaliyetlerdir. Ancak bu tanımın kapsamına giren her faaliyetin kamu hizmeti olup olmadığı öğretide tartışmalıdır. Bu tartışmalar, ayrı bir çalışma konusu olduğu için daha fazla yer verilmeyecektir. Vergi kolaylıklarına ilişkin ihtiyacı karşıladığı gerekçesiyle, tanımdaki haliyle geniş anlamda kamu hizmeti kavramı benimsenerek devam edilecektir. ÖZAY, İl Han, "Türkiye'deki Klasik Kamu Hizmeti Anlayışı: 'Çok Yaş' ya da 'A Tes Amour'", *İÜHF Mecmuası*, 56(1-4), İstanbul, 1998, ss.293-295, s.295. GÜLAN, Aydın, "Kamu Hizmeti Kavramı", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9(1-3), İstanbul, 1988, ss.147-159, s.148.

⁷²⁵ TMK md.56-100'de dernekler, md.101-117'de vakıflar özel olarak düzenlenmiştir. Ayrıca derneklerin 5253 sayılı, vakıfların da 5737 sayılı özel kanunları bulunmaktadır.

⁷²⁶ TMK md.56'ya göre dernekler, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin kazanç paylaşma amacı dışında kanunlara uygun belirli bir ortak amacı gerçekleştirmek için oluşturduğu kişi topluluklarıdır. TMK md.101'e göre vakıflar, kişilerin mal ve hakları belirli bir amaca özgülediği mal topluluklarıdır.

⁷²⁷ Kamu yararına çalışan dernekler, 5253 sa. Kanun md.27'ye göre Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenir. Maddede derneklerin bu statüyü elde edebilmesi için taşıması gereken kriterler, başvuru ve Cumhurbaşkanı'na teklif usulü ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu derneklerin faaliyetlerinin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelik ve ölçüde olması gerekliliği, mallarına karşı işlenen suçların Devlet malına karşı işlenen suçlara ilişkin hükümlere dayanılarak cezalandırılması, iki yılda bir rutin olarak denetlenmesi, denetimlerde hapis cezası gerektiren bir suç tespiti haline İçişleri Bakanı'nın dernek organı üyeleri ve çalışanlarını görevden uzaklaştırması gibi düzenlemeler bu derneklerin diğerlerine nazaran kamu kurumuna yakın bir statüde olduğu görülmektedir.

⁷²⁸ Cumhurbaşkanı tarafından vakıflara vergi muaflığı tanınmasının dayanağı 4962 sa. Kanun md.20'dir. Bu kapsama girecek vakıfların kamu hizmeti niteliğindeki bir hizmeti sunmayı amaç edinmesi gerekir. 4962 sa. Kanun'un gerekçesine göre, bu kanundan önce başkaca kanunlarda dağınık halde bulunduğu ve yürürlükten kaldırıldığı söylenen bu muaflığın tek bir kanun hükmünde toplanarak kamunun hizmet yükünü azaltan vakıflara kolaylık sağlamaktır. 4962 sa. Kanun, vakıflara vergi muaflığı tanınmasını da içeren bir torba kanundur. Muaflığın bu kanunda yer alması nedeniyle 5737 sa. Kanun'da ayrıca yer verilmediği görülmektedir. *4962 sayılı Kanun tasarısı*, s.13.

vakfın “Gelirlerinin en az üçte ikisini nev’i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesi” amacıyla kurulmasıdır. İstisnanın uygulama usul ve esaslarını düzenlemek için 4962 sayılı Kanun md.20/f.2 uyarınca Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1) çıkarılmıştır.⁷²⁹ Tebliğde md.3/3’te Devlet üniversitelerinin faaliyetlerini sürdürmesi ve desteklenmesi amacıyla kurulan vakıflar için brüt gelirlerini ilgili amaca harcama oranı dörtte üç olarak belirlenmiştir. Muaflığın kaldırılması ise Tebliğ md.4’te vergi denetimleri sonucunda vakfın kanuni yükümlülüklerine uymadığı, muaflık kapsamında bir faaliyette bulunmadığı, faaliyetlerini gerçekleştirmesinin mümkün olmadığına anlaşıldığı veya Tebliğ’de yer alan yükümlülüklerini yerine getirmediği takdirde açıklama ve uyarı süreci izlenir. Bu sürecin sonunda HMB tarafından muaflığın kaldırılması talebi Cumhurbaşkanı’na arz edilir. Muaflığı kaldırma yetkisi, 4962 sayılı Kanun md.20/f.1’e göre muaflığı tanıma yetkisine sahip olan Cumhurbaşkanı’ndadır. Kanunla düzenlenmesi gereken farklı oran uygulamasının tebliğde düzenlenmesinin herhangi bir kanuni dayanağı yoktur. Anayasa md.73/f.4’e göre istisna oranında kanuni sınırlar içinde değişiklik yetkisi Cumhurbaşkanı’na tanınmalıdır. Muaflığı tanıma ve kaldırma şartlarının tebliğde düzenlenmesinin dayanağı olan 4962 sayılı Kanun md.20/f.2 hükmü de Anayasa md.73/f.3’teki verginin kanuniliği ilkesine uygun değildir. Bu nedenle, 4962 sayılı Kanun md.20’de muaflık oranına ilişkin sınırların ve muaflıktan yararlanma veya kapsam dışı bırakılmaya ilişkin şartların açıkça belirlenmesi ve yalnızca sınırlarda değişiklik yapma yetkisinin yalnızca Cumhurbaşkanı’na tanınması, HMB’na verilen yetkilerin bu çerçevede sınırlandırılması gerekir.

⁷²⁹ Tebliğ md.1.1’e göre, vakıflara vergi muaflığı tanınmasının koşulları, faaliyetin konusu ve süresi bakımından iki koşulu birden gerçekleştirmelidir. İlgili vakfın, “sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunma” amacıyla kurulması, kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltan faaliyetlerde bulunması gerekir. Belli bir yöreye ya da kitleye hizmeti amaç edinen vakıfların muaflık kapsamına alınamayacağı belirtilmiştir. Süre bakımından bu vakfın, Tebliğ md.1.2’ye göre, en az bir yıldır konusuna uygun ve muaflık koşullarını sağlayan faaliyetleri gerçekleştiren biçimde faaliyette bulunuyor olması gerekir. Mal varlığı ve gelir tutarı, Tebliğ 1.4’te belirtilen asgari hadlerin iki katını aşan vakıflar için faaliyet süresi koşulu altı ay olarak uygulanır. Tebliğ md.1.5’e göre, brüt gelirinin en az üçte ikisinin belirtilen faaliyet amaçları doğrultusunda harcanacağının yazılı olması ve bunun usulünce kanıtlanması gerekir. Devlet üniversitelerinin faaliyetlerini sürdürmesi ve desteklenmesi amacıyla kurulan vakıflar için brüt gelirlerini ilgili amaca harcama oranı dörtte üç olarak belirlenmiştir. Vergi muaflığından yararlanan vakıfların, muaflıktan yararlanmalarını sağlayan iş ve işlemleri bakımından muaflık şartlarını sürdürüp sürdürmediği Tebliğ md.1.7 uyarınca HMB adına vergi müfettişleri tarafından denetlenir.

Kamu yararına faaliyette bulunduğu kabul edilen dernekler ile Cumhurbaşkanı'nca vergiden muaf tutulan vakıflar da KDVK md.17/1'deki kültür ve eğitim amaçlı istisnadan yararlanırlar.⁷³⁰ Bu istisnadan yararlanabilmelerinin bir sonucu olarak, KDVK md.17/2/a bendindeki istisnadan da yararlanırlar.⁷³¹ Vakıfların taşınmazlarını kiralamasının vergilendirilmesinde, kiralamanın iktisadi işletme faaliyetine dönüşüp dönüşmemesine göre değişkenlik göstermektedir. İktisadi işletme faaliyetine dönüşmesi halinde KDVK md.1/f.3/g'ye göre vergiye tabidir, dönüşmemesi halindeyse KDVK md.17/4/d bendi uyarınca vergiden istisnadır. Konuyla ilgili İstanbul VDB'nın özeldesi de bu görüştedir. Aynı özeldede, vakıflar tarafından yapılacak kiralamadan elde edilen gelirin GVK md.94/f.1/5'e göre yüzde yirmilik bir tevkifat kapsamında olduğu, iktisadi işletme bünyesinde yapılması halindeyse tevkifat yerine KVK md.1'e göre beyana dayalı vergiye tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak, KVK geçici madde 2/f.1/a'ya göre 31.12.2025 tarihine kadar dernek veya vakıfların GVK md.94/f.1/5'e ve geçici madde 67'ye göre elde ettiği tevkifata tabi gelirlerinin iktisadi işletme oluşturmayacağı ve mükellefiyet doğurmayacağı belirtilmiştir.⁷³² Dolayısıyla, bu tarihe kadar yapılacak kiralamalar 31.12.2025'e kadar KDVK md.17/4/d uyarınca vergiden istisna olması gerekir. Kanun değişikliğiyle bu tarih uzatılmazsa, 01.01.2026 itibarıyla vakıfların kiralamalarının iktisadi işletme kapsamında olmaması halinde KDVK md.17/4/d uyarınca vergiden istisna olmaya devam edeceği, iktisadi işletmece yapılması halindeyse beyana dayalı vergilendirileceği anlaşılmaktadır. Konuyla ilgili başka özeldelerde, vakıflardan kiralama yapanların bu taşınmazı bir başkasına kiralaması ise KDVK md.1/f.1'e göre vergiye tabi olacağı⁷³³, bir vakfın, kiralanabilir bir taşınmazını kullanım hakkı ve enkazıyla beraber satım ve devri arızı bir faaliyet olarak görülüp KDVK md.1'in kapsamına girmemesi nedeniyle verginin konusunun olmadığı, ancak

⁷³⁰ Madde gerekçesinde, KDVK md.17/1 ve md.17/2/a hükümlerinin “*kültürel, eğitsel, sosyal ve askeri amaçlı*” getirildiği belirtilmekle yetinilmiştir. Madde gerekçesinde, sosyal amaçlı istisna olduğu belirtilmekle yetinilmiştir. 3065 sayılı Kanun tasarısı, s.15.

⁷³¹ Kamu yararına çalışan derneklere yapılacak bedelsiz teslim ve hizmetlerin KDVK md.17/2/b uyarınca, bu derneklerin seminer şeklinde düzenlediği sosyal ve eğitim amaçlı teslim ve hizmetler ise KDVK md.17/1'e göre vergiden istisna olduğu bildirilmiştir. Aynı özeldede, derneğin sosyal tesis yapması ya da ihaleyle yaptırmasının, seminer düzenlemesinin ve sosyal tesislerdeki bedelsiz hizmetlerinin iktisadi işletme oluşturmayacağı ve Kurumlar Vergisi mükellefiyeti doğurmayacağı; ancak hizmetlerin yerine getirilmesi karşılığında bağış adı altında dahi bedel alınmasının iktisadi işletme oluşturacağı ve bu işletmeye Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettireceği belirtilmiştir. Ankara VDBÖ, T.08.02.2013, S.90792880-140[59-2012-28]-106.

⁷³² İstanbul VDBÖ, T.23.07.2012, S. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17.4-2246.

⁷³³ İstanbul VDBÖ, T.19.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-216.

bu satış ve devirden elde edilen gelirin vakfın amaçları doğrultusunda harcanması gerektiği⁷³⁴ bildirilmiştir.

Servet vergileri bakımından vakıf ve derneklerle ilgili kolaylıklar, bu kuruluşlara ivazsız intikal eden mallar ile bu kuruluşların sahip oldukları gayrimenkullerle ilgilidir. Kamu yararına çalışan dernekler VİVK md.3/f.1/a'ya göre, vakıf veya derneklerin iktisadi işletmeleri ile diğer dernekler ise bilim, kültür, sağlık, spor, eğitim, din, imar gibi amaçlarla kurulmaları halinde VİVK md.3/f.1/b'ye göre Veraset ve İntikal Vergisi'nden muaftır.⁷³⁵ Konuyla ilgili özelgelerde, derneklere ivazsız intikal eden mallar için, kamuya yararlı dernekler bakımından VİVK md.3/f.1/a'nın uygulanacağı, diğerleri bakımından hükümde belirtilen amaçları içeren faaliyetlerde bulunmaları halinde VİVK md.3/f.1/b'nin uygulanacağı ve hiçbirinin kapsamına girmemesi halinde VİVK md.1 uyarınca vergilendirileceği⁷³⁶, Kamu yararına çalışan dernek statüsünde olmasa bile VİVK md.3/f.1/b'de sayılan amaçlarla kurulması halinde bağış yoluyla intikal eden malları nedeniyle vergiden muaf olduğu ve beyanname vermemesi gerektiği⁷³⁷, Kızılay'ca iktisap edilen taşınmazların intifa hakkının da intikali üzerine VİVK md.3/f.1/a'daki muaflığın uygulanacağı⁷³⁸ bildirilmiştir. Veraset ve İntikal Vergisi'nden VİVK md.3'e göre muaf olan dernekler ile VİVK md.3/f.1/b'de sayılan amaçlardan biriyle kurulan vakıfların kuruluş amaçları doğrultusunda yaptıkları yardımlar da VİVK md.4/f.1/f uyarınca vergiden istisnadır.⁷³⁹ Konuyla ilgili özelgelerde, bir vakfın VİVK md.3/f.1/b kapsamındaki faaliyetler çerçevesinde yaptığı yardımların VİVK md.4/f.1/f bendine göre vergiden istisna olduğu⁷⁴⁰, bir vakfın VİVK md.3/f.1/a bendinin kapsamına girmemesine rağmen, VİVK md.3/f.1/b bendindeki koşulları sağlaması halinde vergiden muaf olduğu, VİVK md.3/f.1/b'de belirtilen amaçlarla yaptığı

⁷³⁴ İstanbul VDBÖ, T.19.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-186.

⁷³⁵ VİVK md.3/f.1/a'nın gerekçesinde kurumlar vergisinden muaf olan kurum ve kuruluşların veraset ve intikal vergisinden de muaf olması kabul edildiği belirtilmiştir. VİVK md.3/f.1/b'nin gerekçesinde ise ülke yararına maddede sayılan alanlarda faaliyet gösteren vakıf ve derneklere yönelik muaflık tanınmak istendiği belirtilmiştir. 7338 sayılı *Kamun tasarısı*, s.4-5, 26-27.

⁷³⁶ Kayseri VDBÖ, T.15.08.2012, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-160[3-2012/20-7]-126.

⁷³⁷ Antalya VDBÖ, T.14.04.2011, S.B.07.1.GİB.4.07.16.02-VRS-2010-44-53.

⁷³⁸ GGMÖ, T.12.05.2005, S.B.07.0.GEL.0.60/6001-709/20929.

⁷³⁹ Bu düzenlemeler yalnızca dernek ve vakıflara özgü olmadığı için, bu çalışmanın “Sosyal Koruma ve Yardımlarla İlgili Vergi Kolaylıkları” başlığı altında ayrıntılı biçimde ve madde gerekçeleriyle açıklanmıştır.

⁷⁴⁰ İstanbul VDBÖ, T.12.08.2015, S.97895701-160[3-2014/5.1.47.4681]-74037.

yardımların da VİVK md.4/f.1/f bendine göre vergiden istisna edilmesi gerektiği⁷⁴¹ bildirilmiştir. Vergiden muaf tutulan vakıflara kuruluşu için ya da kuruluşundan sonra özgülünen mallar VİVK md.4/f.1/k bendi uyarınca vergiden istisnadır.⁷⁴² Konuyla ilgili bir özgelgede, başvuru vakfın Bakanlar Kurulu Kararı ile muaflik tanınan vakıflar arasında yer aldığı, bu nedenle kendisine vasiyet yoluyla geçen mallar (para dahil) nedeniyle VİVK md.4/f.1/k uyarınca bu vakıftan vergi alınamayacağı bildirilmiştir.⁷⁴³ Kuruluşunda veya kurulduktan sonra vakıflara bağışlanan taşınır ve taşınmaz mallar da 5737 sayılı Vakıflar Kanunu md.77/f.8'e göre vergiden istisna edilmiştir.⁷⁴⁴ Konuyla ilgili özgelelerde, vakıflara yapılan bağışların 5737 sayılı Kanun md.77/f.8'e göre vergiden istisna olduğu, iktisadi işletme kurulmasının vakfa doğrudan yapılan bağışları etkilemeyeceği, vakıf iktisadi işletmesine yapılacak bağışların ise VİVK md.3/f.1/b kapsamına girmesi halinde vergiden muaf olduğu⁷⁴⁵, gayrimüslim azınlıklara ait cemaat vakıflarına yapılan bağışların 5737 sayılı Kanun md.77/f.8'e göre vergiden istisna olduğu, bu vakıfların VİVK md.3/f.1/b kapsamındaki bedelsiz faaliyetlerine ilişkin muaflik uygulanması gerektiği⁷⁴⁶ bildirilmiştir.

Cumhurbaşkanı'nca kamuya yararlı olduğu statüsü tanınan derneklerin kiraya verilmeyen ve Kurumlar Vergisi mükellefi iktisadi işletmeye ait olmayan binaları EVK md.4/f.1/e'ye göre⁷⁴⁷, arazileri ise EVK md.14/f.1/c'ye göre vergiden muafır. ⁷⁴⁸

⁷⁴¹ GİBÖ, T.13.11.2009, S.B.07.1.GİB.0.60/6003-171.

⁷⁴² Bu hüküm, VİVK md.4'e, 903 sa. Kanun md.5/D ile eklenmiştir. 903 sa. Kanun'un teklif ve kabul edildiği ancak Cumhurbaşkanı'nca geri gönderilen 764 sa. kadük Kanun'un maddeler gerekçesinde, vergi muaflığı kazanan vakıflara uygulanacak kolaylıkların ilgili kanunlardaki hükümlerinin düzenlendiği belirtilmiştir. Başkaca bir gerekçeye yer verilmemiştir. *TBMM Millet Meclisi 2. Dönem 183 no'lu Komisyon Raporu (903 sayılı Kanun tasarısı)*, s.9. *TBMM Millet Meclisi 1. Dönem 918 no'lu Komisyon Raporu (764 sayılı Kanun tasarısı)*, s.8.

⁷⁴³ GGMÖ, T.28.07.2003, S.B.07.0.GEL.0.60/6001- 706/032596.

⁷⁴⁴ VİVK'in yürürlüğe girmesinden (15.06.1959) yıllar sonra kabul edilen 5737 sa. Kanun'un madde gerekçesinde (Cumhurbaşkanı'nca geri gönderilen 5555 sa. Kanun'un hükümet teklifi md.78 için belirtilen gerekçede), vakıflara yapılacak bağışların artırılması için bu düzenlemenin getirildiği belirtilmiştir. *TBMM 22. Dönem 1239 no'lu Komisyon Raporu (5737 sayılı Kanun tasarısı)*, s.10.

⁷⁴⁵ Konya VDBÖ, T.12.01.2021, S.31435689-160[283444 J]-3933.

⁷⁴⁶ İstanbul VDBÖ, T.16.02.2015, S.97895701-140[57-2014/106]-257.

⁷⁴⁷ Kamuya yararlı derneklerin devlet nezdinde kamu kurumuna yakın bir statüde olduğu görülmesi nedeniyle, kamu kurum ve kuruluşlarına ait binalara tanınan bina vergisi kolaylığının kamuya yararlı derneklere de tanındığı 1319 sa. Kanun'un gerekçesinden de anlaşılmaktadır. Gerekçeye göre, özel girişimler gibi ekonomik faaliyette bulunan ve Kurumlar Vergisi mükellefi kabul edilen dernek iktisadi teşebbüsleri, diğer Kurumlar Vergisi mükelleflerinden imtiyazlı bir statüde tutulmaları için haklı bir neden olmadığı düşüncesiyle bina vergisi bakımından kolaylık kapsamına alınmamıştır. Dernek iktisadi teşebbüsünün binanın sahibi, intifa hakkı veya oturma hakkı gibi hak sahibi ya da kiracısı olması, kolaylık kapsamı dışında olmasını değiştirmeyecektir.

Konuyla ilgili bir özelgede, kamu yararına çalışan statüde olmayan bir derneğin binalarının EVK md.4/f.1/f'deki sayılan binalardan birini işletmesi halinde, bu binayı kiraya vermediği ve kazanç amacı gütmeyen işlettiği takdirde bina vergisinden muaf olabileceği bildirilmiştir.⁷⁴⁹

Cumhurbaşkanı tarafından vergiden muaf tutulan vakıflara ait ve bu vakıfların senedindeki amaca özgülenmiş binalar ise kiraya verilmemeleri şartıyla EVK md.4/f.1/m'ye göre vergiden muaftır.⁷⁵⁰ Bu düzenleme, 1319 sayılı Kanun'un ilk halinden beri yer almakla beraber, uzun yıllar 2350 sayılı Kanun'la değiştirildiği haliyle yürürlükte kalmıştır.⁷⁵¹ Ancak, 7033 sayılı Kanun md.10 ile mevcut hükümle ve vakıf binalarıyla ilgisi olmayan sanayi ve teknoloji ile ilgili bölgeler ile sanayi sitelerindeki binalar eklenmiştir. Düzenleme mevcut haliyle iki ayrı mükellef grubuna ilişkin, iki ayrı amaca özgü kolaylığı bir arada içermektedir. Muaflık kapsamına alınacak vakıflarla ilgili karar verme yetkisi Cumhurbaşkanı'na aittir.⁷⁵² Konuyla ilgili özelgelerde, kiraya verilmemiş ve vakfın amacına özgülenmiş binaların bina vergisinden muaf olduğu⁷⁵³, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün yap-işlet-devret modeliyle kiraladığı arsada inşa edilen

⁷⁴⁸ 1319 sayılı Kanun tasarısı, s.6 ve 9.

⁷⁴⁹ Konya VDBÖ, T.23.07.2014, S.37009108-175.01.01.02[4.Md.-2014/1541-]-94.

⁷⁵⁰ Vakıflarla ilgili bina vergisi kolaylığı, 1319 sa. Kanun'un ilk halinden beri yer almaktadır. Dönemin Millet Meclisi Genel Kurul görüşmelerinde bu düzenlemenin tartışılmasına konu olduğu tutanaklarda görülmektedir. Tartışmanın esas nedeni, Lozan Antlaşması uyarınca azınlık olarak kabul edilen gayrimüslimlere ait özel okulların ve yabancılara ait olan ve Osmanlı döneminden beri faaliyet gösteren özel okulların da aralarında olduğu genel eğitim amaçlı binalara ilişkin kolaylık tanınmasıdır. Genel Kurul'daki tartışmalar sonucu madde yeniden ele alınmak üzere komisyona geri çekilmiş ve aynı oturum içinde tekrar Genel Kurul'a sunulmuştur. Kamuya yararlı dernekler ve vergi muaflığı tanınan vakıflara ait binaların kolaylık kapsamına alınması bu geri çekme sırasında eklenmiştir. Hükümet teklifinde, 1837 sa. Kanun md.3/f.1/5'teki istisnayı aynen taşıyıp kabul edildiği yazsa da kamuya yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulu'nca muaflık tanınan vakıflar hükümet teklifinde yer almamaktadır. *TBMM Millet Meclisi Genel Kurulu 3. Dönem 113. Birleşim Tutanağı (1319 sayılı Kanun görüşmeleri 113. Birleşim)*, s. 192-197, 217-223 ve 228. 1319 sayılı Kanun tasarısı, s.7.

⁷⁵¹ Hükümün ilk halinin ömrü çok uzun sürmemiş, 2350 sa. Kanun md.1 ile yeniden düzenlenerek, genel eğitim amaçlı binalar ve kamuya yararlı derneklere ait binalar kolaylık kapsamından çıkarılmıştır. 2350 sa. Kanun md.1'in teklif gerekçesinde, kamuya yararlı derneklere ilişkin kolaylığın aynı maddenin (e) bendindeki kolaylıkla birlikte değerlendirildiğinde karışıklıklara neden olduğu ileri sürülmüş ve (m) bendindeki düzenlemeye gerek kalmadığı belirtilmiştir. Lozan Antlaşmasıyla azınlık olarak kabul edilenlerin özel okullarının binaları da (r) bendine alınarak düzenlenmiştir. (m) bendinde ise yalnızca Bakanlar Kurulu'nca muaflık tanınan vakıfların binaları yer almıştır. *MGK 1. Dönem 68 no'lu Komisyon Raporu (2350 sayılı Kanun tasarısı)*, s.1.

⁷⁵² Muaflık kapsamına alınacak vakıflara ilişkin karar verme yetkisi, 16 Nisan 2017 tarihli halkoylamasıyla kabul edilen 6771 sa. Anayasa Değişikliği Hakkında Kanun'la değişen hükümet sistemi nedeniyle Cumhurbaşkanı'na verilmiş, bu değişiklik de 700 sa. KHK md.59'la EVK md.4/f.1/m'ye işlenmiştir.

⁷⁵³ GİBÖ, T.09.02.2009, S.B.07.1.GİB.0.02.66/6663-815/13700.

binanın karşı taraf özel şirket mülkiyetinde kaldığı sürece arsa payı değeri düşülerek vergilendirileceği⁷⁵⁴ bildirilmiştir. Türk Silahlı Kuvvetleri'ni veya Jandarma Genel Komutanlığı'nı güçlendirmek için kurulan vakıfların⁷⁵⁵ yapıları EVK md.4/f.1/s'ye ve bu güçlendirme vakıflarına ait araziler EVK md.14/f.1/f'ye göre süresiz kolaylık kapsamındadır.⁷⁵⁶ 5737 sayılı Vakıflar Kanunu md.77/f.1'de de Vakıflar Genel Müdürlüğü ve mazbut vakıfların⁷⁵⁷ taşınmazları devlet mallarına ait ayrıcalıklardan yararlanacağı ve bunların tüm iş ve işlemlerinin her türlü mali yükümlülükten istisna olduğu kabul edilmiştir.⁷⁵⁸ Konuyla ilgili Ankara VDB'nin 22.02.2013 tarihli özelgesinde, daha öncesinde vergiye tabi olan, ancak 5737 sayılı Kanun md.77 uyarınca 27.02.2008 tarihi itibarıyla Vakıflar Genel Müdürlüğü ve mazbut vakıfların emlak vergisinden 2008 itibarıyla muaf tutulması gerektiği bildirilmiştir.⁷⁵⁹

3.1.4.2. Taşınmaz Kültür Varlıkları ile İlgili Vergi Kolaylıkları

İnsanların hayata, bilime ve sanata ilişkin bilgi ve birikiminin kuşaklar boyu aktarımını sağlayan özgün varlıklar kültürel mirası oluşturur. Bu varlıklardan insan eliyle üretilmiş olan yerüstü, yeraltı ve su altında bulunan taşınır ve taşınmaz varlıklara kültür varlıkları denir.⁷⁶⁰ Anayasa md.63'e göre Devletin bu varlıkları koruma ödevi vardır.⁷⁶¹ Bu ödevini yerine getirirken, konuya ilişkin gerçek ve özel tüzel kişilerin hukuka uygun faaliyetlerini desteklemeli ve teşvik etmelidir. Destek ve teşvik kapsamında kullanılan araçlardan biri vergi kolaylıklarıdır. Türk hukukunda kültür ve tabiat varlıkları ile ilgili

⁷⁵⁴ GGMÖ, T.15.08.2004 S.B.07.0.GEL.0.66/6652-.

⁷⁵⁵ Bu vakıflar, 3388 sa. Kanun'la kurulan Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı ile Ankara 24. Asliye Hukuk Mahkemesinin 1997/492 Karar sayılı kararı ile kurulan Jandarma Asayiş Vakfı'dır.

⁷⁵⁶ Madde gerekçelerinde hükmün lafzının dışında bir nedene yer verilmemiştir. *MGK 1. Dönem 273 no'lu Komisyon Raporu (2536 sayılı Kanun tasarısı)*, s.1.

⁷⁵⁷ 5737 sa. Vakıflar Kanunu md.3/f.9'a göre mazbut vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilen ve temsil edilen vakıflar ile 743 sa. mülga Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulan ve Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yönetilen vakıflardır.

⁷⁵⁸ 5737 sa. Vakıflar Kanunu'nun madde gerekçesinde (Cumhurbaşkanı'nca geri gönderilen 5555 sa. Kanun'un hükümet teklifi md.78 için belirtilen gerekçede), Vakıflar Genel Müdürlüğü ve mazbut vakıflara ait taşınmazlara devlet malı ayrıcalıkları kabul edilerek birtakım işlemlerinde kolaylık sağlandığı belirtilmiştir. *5737 sayılı Kanun tasarısı*, s.10.

⁷⁵⁹ Ankara VDBÖ, T.22.02.2013, S.90792880-175.01[4-2012/24]-147.

⁷⁶⁰ Türk hukukunda kültür varlıkları kavramı, 2863 sa. Kanun md.3/a/1'de tanımlanmakta ve aynı kanunun ilgili hükümlerine dayanılarak KTB bünyesindeki Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü'nce bu varlıkları koruma faaliyetleri yürütülmektedir.

⁷⁶¹ Anayasa md.63'e göre devlet, bu varlıkların korunmasına ilişkin destekleyici ve teşvik edici tedbirleri almalı, özel mülkiyet konusu olanlara sınırlama getirmeli, hak sahiplerine kanuna dayalı olarak yardım yapmalı ve muafıklar tanımalıdır.

vergi kolaylıkları 2863 sayılı Kanun md.21’de üç ayrı fıkrada kabul edilmiştir. Maddenin birinci fıkrasında tapuda “*korunması gereken taşınmaz kültür varlığıdır*” kaydı bulunan varlıklar ile arkeolojik veya doğal sit alanı ilan edilmesi sonucu, üzerinde kesin yapılaşma yasağı bulunan taşınmaz kültür ve tabiat varlığı niteliğindeki yerler, üçüncü fıkrasında bu varlıkları korumak için yapılan faaliyetler, dördüncü fıkrasında ise bu varlıklarda yapılan bina inşaat harcına konu olabilecek onarım ve inşaat işleri hakkında vergi muaflığı kabul edilmiştir. Bu düzenlemeler, 2863 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihte hem bu kanunda hem de 1710 sayılı (mülga) Kanun’da yer almaktaydı.⁷⁶² Bu dağınık hükümler, 17.06.1987 tarihli 3386 sayılı Kanun md.8 ile 2863 sayılı Kanun md.21’de toplanmıştır.⁷⁶³ Tescilli taşınmaz kültür varlıklarının her türlü mali yükümden muaflığı ile bu muaflığın uygulanamayacağı haller 10.09.2014 tarihli 6552 sayılı Kanun md.98’le kabul edilmiştir.⁷⁶⁴ Bu muaflığın uygulanmayacağı üç hal, aynı maddede üç farklı fıkrada düzenlenmiştir. Birincisi, 2863 sayılı Kanun md.21/f.1’e göre, büyükşehir belediye sınırları içindeki taşınmaz kültür varlıklarından basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlara bina veya arazi vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tümüne ilişkin muaflıktan yararlanamaz. İkincisi ve üçüncüsü ise 2863 sayılı Kanun md.21/f.2’de iki ayrı konu olarak tek hükümde düzenlenmiştir. Buna göre, yasağa aykırı olarak yapı tesis edilen varlıklar için aykırılıklar giderilene kadar, 18.11.1983 tarihli 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu kapsamında konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları içinse sürekli olarak muaflıktan yararlanamamaları kabul edilmiştir. Konuyla ilgili özelgelerde, doğal sit alanı ilan edilen ve kesin yapılanma yasağı bulunan taşınmaz

⁷⁶² Kültür ve tabiat varlıklarıyla ilgili vergi kolaylıkları, 2863 sa. Kanun’un ilk halinde md.11 ve md.22’de dağınık biçimde yer almaktaydı. Gerekçesinde hükümet teklifi md.22’nin 1710 sa. mülga Kanun’daki hükme paralel olduğu, hükümet teklifi md.23’ün ise eski eserlerin değerlendirilerek veya aynen kullanımının teşvik edici hale getiren tedbirler alınması kapsamında önerildiği belirtilmiştir. *MGK 1. Dönem 620 no’lu Komisyon Raporu (2863 sayılı Kanun tasarısı)*, s.5.

Eski eserlerle ilgili vergi kolaylıkları ise, 1710 sa. mülga Kanun md.15 ve md.19’da yer alan muaflıkların 238 sıra sa. Cumhuriyet Senatosu Geçici Komisyon Raporu’nda yer alan gerekçelerine bakıldığında, md.15’in taşınmaz eski eserlerin malikine bu varlıkların korunması için bazı hallerde vergi muaflığının gerekli olduğu belirtilmekle yetinilmiştir. Kanun’un md.19 hükmünde yer alan muaflığın Millet Meclisi Genel Kurulu aşamasında eklendiği 672 sıra sa. Millet Meclisi Geçici Komisyon 1’nci ek rapordan anlaşılmaktadır. *TBMM Cumhuriyet Senatosu 12. Yasama Yılı 238 no’lu Komisyon Raporu (1710 sayılı Kanun CS raporu)*, s.4 ve 18. *TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 672 no’lu 1’inci Ek Komisyon Raporu (1710 sayılı Kanun MM ek raporu)*, s.2.

⁷⁶³ Hükümün gerekçesinde, istisna ve muaflıkların yeniden değerlendirilip tek maddede toplandığı belirtilmiştir. *TBMM 17. Dönem 593 no’lu Komisyon Raporu (3386 sayılı Kanun tasarısı)*, s.3.

⁷⁶⁴ Madde gerekçesinde (Hükümet teklifinde olmayan bu hüküm, Plan ve Bütçe Komisyonunda düzenlenen metinde md.101 olarak yer almaktadır.) madde metninde yer alan ifadeler dışında bir nedene yer verilmemiştir. *6552 sayılı Kanun tasarısı*, s.486.

kültür ve tabiat varlıklarının basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılması halinde mülkün vergilendirilebilir bedelinin yarısına muaflığın uygulanacağı, bu taşınmazlar üzerinde yapılanma yasağına aykırı yapılar yıkılana kadar muaflığın uygulanamayacağı, arkeoloji sit alanı veya doğal sit alanında bulunan ancak kesin yapılanma yasağı getirilmeyen taşınmazlar bakımından bina veya arazi vergisi alınacağı⁷⁶⁵, üçüncü derece arkeolojik sit alanı şerhi yer alan ve tapu kütüğünde “*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır*” kaydına sahip olan parselin ifraz işlemi sonrası harç alınmaması gerektiği ve bu taşınmazın 2863 sayılı Kanun md.21/f.1’e göre bina (veya arazi) vergisinin yarısından muaf tutulması gerektiği⁷⁶⁶, tapuda “*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır*” kaydı bulunan taşınmazların I’inci veya II’nci grup diye gruplandırılması durumunda, kaydın düşüldüğü tarih itibariyle 2863 sayılı Kanun md.21/f.3 uyarınca muaflık şartlarının kazanıldığı ve tarihi takip eden taksitten itibaren muaflığın uygulanacağı⁷⁶⁷ bildirilmiştir.

Tescilli taşınmaz kültür varlıklarına ilişkin 2863 sayılı Kanun md.21/f.3’teki muaflık hükmüne paralel bir düzenleme KDVK md.17/2/d bendine getirilmiştir.⁷⁶⁸ Hükme göre, rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerinden yararlananlara yönelik mimarlık hizmetleri ve proje uygulaması kapsamındaki teslimler vergiden istisnadır.⁷⁶⁹ Bendin ikinci alt bendine göre, istisnaya konu mal ve hizmetler HMB tarafından tespit edilir. Konuya ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliği II/F bölümündeki md.2.7.’de istisnanın

⁷⁶⁵ İstanbul VDBÖ, T.20.06.2021, S.97895701-175.01-479881.

⁷⁶⁶ Ankara VDBÖ, T.30.11.2016, S.90792880-140.04.01[2015/375]-406041.

⁷⁶⁷ İstanbul VDBÖ, T.21.04.2010, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-48.

⁷⁶⁸ Bu istisna, 5226 sa. Kanun md.19’la KDVK md.17/2’ye (d) bendi olarak eklenmiştir. Madde gerekçesinde, kültür varlıklarının bakım ve onarımla ilgili işlerinin uzun süreçler ve yüksek maliyetle yürütülmesi nedeniyle bu kapsamdaki projelere ilişkin hizmet ve mal alımlarının istisna kapsamına alındığı belirtilmiştir. *Türkiye Büyük Millet Meclisi 22. Dönem 641 no’lu Komisyon Raporu (5226 sayılı Kanun tasarısı)*, s.8.

⁷⁶⁹ Maddede bahsi geçen faaliyetler, kültür varlığı niteliğindeki taşınmazın aslına uygun olarak yenilenmesi ve bu yenilemeyle bağlantılı işlerdir. Faaliyetin 2863 sa. Kanun md.18/f.2’ye uygun olarak yürütülmesi gerekir. Bu faaliyetler, rölöve, restorasyon ve restitüsyondur. Rölöve, taşınmaz kültür varlığının ve çevresinin halihazırdaki durumunu farklı ölçeklerde belgeleyen projeler ve açıklama raporudur. Restorasyon, bu varlığın özgünlüğü korunarak usulünce üzerinde yapılan müdahalelere ilişkin rapor ve projedir. Restitüsyon ise, bu yapıların ve çevresinin benzer yapılarla karşılaştırılarak analizinin yapıldığı, buna ilişkin belge ve çizimlerin yer aldığı yeniden tasarımı etüdüdür. Bu üç faaliyetin birlikte söylenmesinin nedeni, tescilli taşınmaz kültür varlıklarının korunması kapsamında yapılan ve birbirleriyle ilgili faaliyetler olmasıdır. SANCAKDAR, Oğuz, *Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması ve Yargısal Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.57-58.

nasıl uygulanacağı ve sınırları düzenlenmiştir.⁷⁷⁰ Konuyla ilgili İstanbul VDB'nın 14.07.2012 tarihli özelgesinde, KDVK md.17/2/d'deki istisnadan yararlanılması için Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın ilgili birimince düzenlenen istisna belgesinin yeterli olacağı, HMB veya ilgili biriminin istisna belgesi vermediği bildirilmiştir.⁷⁷¹

2863 sayılı Kanun md.21/f.1'deki muaflıkla örtüşen bir düzenleme, VİVK md.4/f.1/m ile veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisap işlemleri hakkında istisna uygulaması şeklinde getirilmiştir.⁷⁷² Konuyla ilgili özelgelerde, tapu kayıtlarında taşınmaz kültür varlığı olduğuna yönelik şerh bulunan bir malın miras yoluyla paylarının intikal etmesinin Veraset ve İntikal Vergisi'nden istisna tutulması gerektiği, tapuda şerh olmayan varlıklar içinse bu istisnanın uygulanamayacağı⁷⁷³, 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'na tabi ve bu kanuna göre yapılaşma yasağı uygulanan taşınmazların haklarında taşınmaz kültür varlığı kaydı olmadığı için VİVK md.4/f.1/m'deki istisnadan yararlanamayacakları ve bu nedenle mülkü ivazsız devralan başvuru sahiplerinin vergiye tabi olduğu⁷⁷⁴ bildirilmiştir.

3.1.4.3. Sağlık Hizmetleriyle İlgili Vergi Kolaylıkları

Sağlık ve sağlıklı bir çevrede yaşamak, temel ihtiyaçların giderilmesi için desteklenmesi ve korunması gereken iki ayrı temel haktır. Türk Dil Kurumu'na göre sağlık, kişinin tam bir iyilik halini; çevre ise kişinin içinde olduğu ortamı ifade eder.⁷⁷⁵ Bir insanın

⁷⁷⁰ İstisnaya konu mal ve hizmet, rölöve, restorasyon veya restitüsyon projesine ilişkin olmalıdır. Tescilli taşınmazın “*Kent ve çevre kimliğine katkıda bulunan ve yöresel yaşam biçimini yansıtan korunması gerekli yapılar*” kapsamında olması halinde, bu yapıdaki fonksiyon ve konfor koşullarına binaen kullanıma ilişkin donanım ve proje hizmetleri istisna dışıdır. İstisnanın uygulanması için mükellefin projeye konu taşınmazın maliki veya intifa hakkı sahibi olması zorunluluğu yoktur. Sponsorluk gibi sözleşmelerle bu projeleri gerçekleştirenler de istisnadan yararlanır. İstisna kapsamındaki işlemlerde satın alınacak mal ve hizmetlerin bedellerinin asgari tutarı, VUK md.232'de öngörülen ve ilgili dönemde uygulanan fatura düzenleme sınırır. İstisnadan yararlanacak mükellef, Tebliğ'de II/F bölümünde md.2.7.3.'te belirtilen ilgili makamlara yapacağı başvurular sonucunda istisna belgesini alır. İstisna kapsamındaki işlemlerde yüklenilen KDV indirilebilir, indirilmeyen KDV'ler iade edilmez.

⁷⁷¹ İstanbul VDBÖ, T.14.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2119.

⁷⁷² Bu düzenleme 5226 sa. Kanun md.18'le eklenmiştir. Madde gerekçesinden, 5226 sa. Kanun md.19'la eklenen KDVK md.17/2/d'nin kabul edilme nedenlere dayanılarak, bu varlıkların maliklerinin mali yükünü azaltmak adına kabul edildiği anlaşılmaktadır. 5226 sayılı Kanun tasarısı, s.8.

⁷⁷³ Ankara VDBÖ, T.01.07.2022, S.E-90792880-160.01[2022/10]-306688.

⁷⁷⁴ GGMÖ, T.24.01.2005, S.B.07.0.GEL.0.60/6000-2335/002910.

⁷⁷⁵ TDK Güncel Türkçe Sözlük'te sağlık sözcüğünün birinci; çevre sözcüğünün ise ikinci anlamı olarak yukarıdaki ifadeler geçmektedir. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

temel ihtiyacı olarak kabul edilen beslenme, barınma ve çoğalmanın gerçekleşmesi ve devamlılığı için sağlıklı olması, bunun için de sağlıklı bir çevrede yaşaması gerekir. Bu iki kavram ayrı haklar gibi görünse de birbiri için gerekliliği ortadadır. Nitekim Türk Anayasası'nda bu iki hak, “*Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler*” bölümünde md.56'da bir arada yer alır.⁷⁷⁶ Maddeye göre, herkesin sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkının geliştirilmesi ve korunması devletin ve vatandaşların ödevidir.⁷⁷⁷ Devlet, ayrıca, sağlığın korunması ve sürdürülmesi ile sağlık kuruluşlarının tek elden planlanması, denetlenmesi ve yararlanılması ile genel sağlık sigortası kurulması ödevlerine de sahiptir.⁷⁷⁸ Devletin bu ödevlerini yerine getirirken vergi kolaylıklarını nasıl kullandığına ilişkin birden çok vergi kanununda örnekleri vardır.

Hem sağlığı hem aileyi ilgilendiren, sigortalara ilişkin gelir vergisindeki kolaylık, GVK md.89/f.1/1'de matrahtan indirim şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre, beyan edilen gelirin yüzde on beşini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmayacak şekilde⁷⁷⁹, hayat sigortası primlerinin yüzde ellisi ile şahıs sigortası⁷⁸⁰ primlerinin tamamı beyannamede bildirilecek gelirden indirilir.⁷⁸¹ Birden çok değişikliğe uğrayan hükmün bugünkü hali,

⁷⁷⁶ Sağlık Hakkı'nın ikinci kuşak haklar arasında yer aldığına ilişkin yaygın bir kanaat bulunmasına rağmen, çevre hakkının üçüncü kuşak haklar arasına girdiğine ilişkin görüş, 1982 Anayasası'ndaki düzenleme karşısında ağırlıkla kabul görmektedir. SEMİZ, Yasemin, “Anayasa Mahkemesi'nin Çevre Hakkı Perspektifi”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(2), 2014, ss.9-46, s.12-13. TEMİZ, Özgür, “Türk Hukukunda Bir Temel Hak Olarak Sağlık Hakkı”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 69(1), 2014, ss.165-188, s.168.

⁷⁷⁷ Sağlıklı bir çevrede yaşam hakkının sağlanması için devlete düşen ödevlerin gerçekleştirilmesi, Anayasa'nın başka maddelerinde yer alan devletin ödevleriyle de bağlantılıdır. Örneğin Anayasa md.41/f.2'de yer alan devletin ailenin huzur ve refahı için gerekli tedbirleri alma ödevi kapsamında sağlıklı bir çevrede yaşam hakkı, temel sağlık hizmetlerinden yararlanmaları da sayılabilir. Dolayısıyla, Anayasa md.41/f.2'den kaynaklanan ödevin yerine getirilmesi kapsamında Anayasa md.56'dan kaynaklan hakların sağlanması da yer alır.

⁷⁷⁸ Anayasa md.60/f.2'ye göre herkesin sosyal güvenlik hakkının sağlanması bakımından devlete düşen görevler arasında, 5510 sa. Kanun md.1'de de belirtildiği üzere, “*sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası bakımından kişileri güvence altına almak*” yer alır. Dolayısıyla, Anayasa md.60/f.2'den kaynaklanan sosyal güvenlik sağlama ödevinin parçalarından biri de Anayasa md.56/f.5'ten kaynaklanan genel sağlık sigortası sağlama ödevidir. 5510 sa. Kanun md.60'ta genel sağlık sigortasıyla kişilere prim karşılığında sağlanan hizmet ve hakları sağlama ödevi de Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilmiştir. Bu da genel sağlık sigortası ile sosyal güvenlik arasındaki sıkı ilişkiyi gösteren bir diğer kanuni bağdır.

⁷⁷⁹ Maddeye göre, indirim konu parasal sınırın hesaplanmasında, işverenlerin çalışanları için ödediği bireysel emeklilik katkı payları ile GVK md.63/f.1/3'e göre ücretin safi değeri hesaplanırken indirilen işverenlerin çalışanları ile onların eş ve küçük çocuklarına yönelik hayat sigortası prim ödemelerinin yarısı ile çalışana yönelik şahıs sigorta primlerinin tamamının toplam tutarı beraber ele alınır.

⁷⁸⁰ Hükümde sayılan örnek şahıs sigortaları ölüm, hastalık, sağlık, kaza, analık, doğum, engellilik ve öğrenim ile ilgili sigortalardır. Hükümde, şahıs sigortaları sınırlı sayıda değil örnek olarak sayılmış olduğu “*gibi şahıs sigorta primleri*” ibaresinden anlaşılmaktadır.

⁷⁸¹ 5421 sa. mülga Kanun md.74/f.1/1'le getirilen bu hükmün gerekçesinde, net gelirin hesaplanmasında sosyal güvenlik ve hayat sigortası prim ödemelerinin belirli bir oranda vergiden indirilmesinin hem

13.06.2012 tarihli 6327 sayılı Kanun md.8 ile yürürlüğe girmiştir.⁷⁸² Cumhurbaşkanı'nın bu hükümdeki oranları yarıya kadar indirme, iki katına kadar artırma ve belirtilen parasal limiti asgari ücretin yıllık bedelinin en çok iki katını geçmeyecek şekilde yeniden belirleme yetkisi vardır. İndirimin uygulanabilmesi, ilgili primin mükellefin kendisine, eşine veya küçük çocuğuna ait olması ve beyanname ile prim ödeme yılının örtüşmesine bağlıdır.⁷⁸³ Konuya ilişkin özelgelerde sigorta priminin eşlerden yalnızca birinin beyannamesinde indirilebileceği ve arta kalan tutarın diğer eşin beyannamesinde indirilemeyeceği⁷⁸⁴, sigortanın poliçesinde sigorta ettirenin ve ödemeyi yapanın indirimden yararlanacak mükellefin kendisi olması gerektiği bildirilmiştir.⁷⁸⁵

Kamu idare ve kuruluşlarınca işletilen sağlık kuruluşları KVK md.4/f.1/b bendine göre kurumlar vergisinden muaftır. Bu kuruluşların, genel insan ve hayvan sağlığını koruma ve tedavi amacını taşıması yeterlidir; adının ne olduğunun önemi yoktur.⁷⁸⁶ Muaflığı ortadan kaldırmayan haller de aynı hükümde parantez içinde belirtilmiştir. Bu haller, sağlık hizmeti sunan kuruluşların birbirilerine yapacağı mal ve hizmet sunumları ve

mükerrer bir vergilendirmeyi önleme hem de sosyal bir talebi düzenleme olarak ifade edilmiştir. Düzenleme, aynı şekilde 193 sa. Kanun md.89/f.1/1'e alınmıştır. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.30.

⁷⁸² 6327 sa. Kanun md.8 (teklifte md.7) ile bireysel emeklilik ödemeleri ile diğer sigorta primleri arasındaki ayrıma son verilmiş, bireysel emekliliğe ait katkı payları indirim kapsamından çıkarılmış ve hüküm günümüzde yürürlükteki haliyle yeniden düzenlenmiştir. Gerekçede, bireysel emeklilik sistemine teşvik etmek amacıyla getirilen farklı indirim uygulamasının bu sisteme istenilen desteği sağlamadığı için son verildiğine değinilmiştir. *TBMM 24. Dönem 271 no'lu Komisyon Tutanağı (6327 sayılı Kanun tasarısı)*, s.60.

Bu kanundan önce 5228 sa. Kanun md.28'le bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının indirilebilmesi ve bu indirimde beyan edilen gelirin %10'unun dikkate alınmasına ilişkin eklemeler kabul edilmiştir. Ayrıca Bakanlar Kurulu'na GVK md.89/f.1/1'deki oranları bir katına kadar artırma ve parasal haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmeyecek şekilde yeniden belirleme yetkisi tanınmıştır. 5228 sa. Kanun md.28'le getirilen değişikliğe binaen çıkarılan 256 Seri No'lu GVGT'nde indirimin usul ve esasları düzenlenmiştir. *GVK md.89 teklifi*, s.374-376.

Bir önceki değişiklik ise 3239 sa. Kanun md.63'le sigorta primi indirim sınırı olarak “*Beyan edilen gelirin yüzde beşini aşmamak şartı*” eklenmesiyle yapılmıştır. 3239 sa. Kanun'daki değişikliklere binaen çıkarılan 149 Seri No'lu GVGT'nde “IX-Diğer Hususlar” başlığı “A” alt başlığında indirim sınırlarının birlikte değerlendirilmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. *TBMM Genel Kurulu 17. Dönem 32. Birleşim Tutanağı (3239 sayılı Kanun görüşmeleri)*, s.588-589, 591-592.

⁷⁸³ Eş veya çocuklara ait hayat veya şahıs sigortalarından, Türkiye'de merkezi bulunan ve faaliyetlerini sürdüren bir şirketle yapılan sözleşmeye binaen ödenen sigorta primleri, ilgili mükellefin net ücretlerinin hesaplanmasında indirilmemesi ve eş veya çocukların ayrı gelir vergisi beyannamesi vermesi durumunda bu primler eş ve çocukların kendi gelirlerinden indirilir. Bu husus, GVK md.89/f.1/1'de parantez içinde belirtilmiştir.

⁷⁸⁴ İstanbul VDBÖ, T.14.08.2020, S.62030549-120[89-2018/285]-595925.

⁷⁸⁵ İstanbul VDBÖ, T.10.12.2019, S.120[89-2019/303]-E.1087539.

⁷⁸⁶ KVK md.4'ün gerekçesinden, muaflıktan yararlanan sağlık kuruluşlarının hangi adı taşıması gerektiğinin bilinçli bir şekilde ucu açık bırakıldığına ve bu nedenle “*ve benzeri kuruluşlar*” ibaresine yer verildiğine ulaşılmaktadır. *5520 sayılı Kanun tasarısı*, s.10

Sağlık Bakanlığı yönetimindeki sağlık kuruluşlarının GVK md.70'te gayrimenkul sermaye iradının konusu olarak sayılan mal ve hakları kiralamalarıdır.⁷⁸⁷

Harcamalardan alınan vergiler bakımından, verdikleri hizmetler dolayısıyla sağlık kuruluşlarına vergi kolaylıkları tanınmıştır. Sağlık Bakanlığı'nın izniyle işletilen ve yalnızca sağlık hizmeti vermeye özgülenen kuruluşların Türkiye'de yerleşik olmayan yabancılara verdiği teşhis, tedavi ve rehabilitasyon ile koruyucu hekimlik hizmetleri KDVK md.13/f.1/1'ye göre vergiden istisnadır.⁷⁸⁸ KDVGUT md.II/B/16'da, bu istisnanın nasıl uygulanacağına açıklık getirilmiştir.⁷⁸⁹ Türkiye'de yerleşik olma kavramı KDVK'da açıklanmadığı için, KDVK md.59 uyarınca, GVK md.4 ve md.5'e göre hareket edileceği belirtilmiştir.⁷⁹⁰ Bu hizmetlerin yanında sağlanan diğer teslim ve hizmetlerden ise KDV alınır.⁷⁹¹ Konuyla ilgili özelgelerde, 6458 sayılı Kanun md.91'e göre Türkiye'ye sığınan ve geçici koruma sağlanan kişilere verilen KDVK md.13/f.1/1'de sayılı sağlık hizmetlerinin istisna kapsamında olmadığı⁷⁹², yabancı gerçek kişilere Türkiye'de sağlık hizmeti sunulmasına aracılık eden yetkili acenteler adına sağlık kuruluşlarının düzenlediği faturalarda hizmet alan kişinin KDV Tebliği uyarınca istenilen bilgilerinin doğru olması ve hükümde sayılan hizmetlerden birinin

⁷⁸⁷ 6 Seri No'lu KVGT ile 1 No'lu KVGT'ne eklenen düzenlemelerle de bu parantez içinde sayılan hallerin yorumlanmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Birinci hal, kamu bünyesindeki sağlık kuruluşlarının ihtiyaç fazlası malları birbirleri arasında devrederek ya da mevcut kapasitelerine göre sundukları hizmetlerden birbirlerine yararlandırımlarının istisnayı etkilememesi amaçlanmıştır. İkinci halde de anılan kurum ve kuruluşların kuru mülkiyet kiralaması veya belirli süreli olarak kantin, kafeterya, vb. alanların işletme hakkını devredebilmesinin istisnayı etkilememesi amaçlanmıştır.

⁷⁸⁸ Bu hüküm, 7104 sa. Kanun md.4 ile KDVK md.13/f.1'e eklenmiştir. Gerekçede hükmün lafzının dışında bir nedene yer verilmemiştir. *7104 sayılı Kanun tasarısı*, s.8.

⁷⁸⁹ Tebliğe göre istisna kapsamında hizmet sunanlar, hizmet alanın pasaporttaki veya mavi karttaki bilgilerini ve Türkiye'ye son girişinin altı aydan az zaman önce olduğunu teyit etmek ve bunun fotokopisini almakla yükümlüdür.

⁷⁹⁰ KDVK için GVK md.4 ve 5'in uygulanmasının dayanağı, KDVK md.59'a göre KDVK'ya aykırı olmayan VUK ve diğer kanunlardaki hükümlerin geçerli sayılacağıdır. Buna göre, yerleşim yeri TMK md.19 vd.'na göre Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılında devamlı bir şekilde altı ayı aşan süredir oturanlar Türkiye'de yerleşik sayılırlar. GVK md.5'te de GVK md.4'teki şartlardan birini taşımasına rağmen Türkiye'de yerleşik sayılmayacak kimseler ayrıca sayılmıştır. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, Türkiye Cumhuriyeti Vatandaşı olmayan ve GVK md.4 ve 5'e göre Türkiye'de yerleşmiş sayılmayan yabancı gerçek kişiler, alacakları bu hizmetler bakımından KDVK md.13/f.1/1'deki istisnadan yararlanabilir. 5901 sa. Kanun md.28'e göre mavi kart sahibi yerleşik olmayanlar da istisnanın kapsamındadır.

⁷⁹¹ Madde gerekçesinde, istisna kapsamına girmeyen hizmetler örnek olarak sayılmıştır. Bu hizmetler konaklama, ulaşım, yemek gibi sağlık kuruluşlarıncı verilebilen ama sağlık hizmeti sayılmayan diğer teslim ve hizmetlerdir. *7104 sayılı Kanun tasarısı*, s.8.

KDVGUT md. II/B/16.1.1'de estetik amacıyla yapılan hizmetler sınıfına giren sağlık hizmetlerinin de istisna kapsamına girmediği belirtilmiştir.

⁷⁹² Adana VDBÖ, T.12.08.2020, S.84412373-130-E.93247.

verilmesi halinde istisnanın uygulanacağı⁷⁹³, yetkili olmayan acenteler aracılığıyla sunulan hizmetlerin istisna dışı olduğu⁷⁹⁴ bildirilmiştir. Sosyal amaçlı istisnalar arasında sağlık kuruluşlarını ilgilendiren üç düzenleme vardır. Birincisi, KDVK md.17/1’de sayılan kurum ve kuruluşlara⁷⁹⁵ ait olan ve KDVK md.17/2/a’da sayılan sağlık kuruluşlarının⁷⁹⁶ amaçları doğrultusunda sundukları teslim ve hizmetlerdir.⁷⁹⁷ Konuya ilişkin Afyonkarahisar Defterdarlığı’nın 17.12.2019 tarihli özelgesinde, üniversite bünyesindeki Veteriner Fakültesi ve Hayvan Hastanesi laboratuvarlarında hayvan sağlığı için yapılan bilimsel çalışmalar ve kuruluş amaçlarına göre yapılan teslim ve hizmetlerin vergiden istisna olduğu, ancak bu maddelerin kapsamına girmeyen teslim ve hizmetlerin vergilendirileceği bildirilmiştir.⁷⁹⁸ İkincisi, KDVK md.17/2/a’daki kuruluşların teşhis ve tedavi konusunda birbirlerine yaptığı teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisnadır.⁷⁹⁹ Teslim ve hizmetin bedelli veya bedelsiz olması istisnayı etkilemez. Üçüncüsü, KDVK md.17/1’de sayılan tüzel kişi, kurum ve kuruluşlara yapılacak bedelsiz teslim ve hizmetlerin KDVK md.17/2/b’ye göre vergiden istisna edilmesi nedeniyle bu tüzel kişi, kurum ve kuruluşlara ait sağlık kuruluşları da bedelsiz mal ve hizmet teslimi istisnasından yararlanır.⁸⁰⁰ Konuyla ilgili İstanbul VDB’nın 19.01.2012 tarihli özelgesinde, sağlık ocağı inşaatının tamamlanıp İstanbul İl Sağlık Müdürlüğü’ne bedelsiz teslimi vergiden istisna olup, bu inşaatla ilgili mal ve hizmet alımları ise vergilendirilir.⁸⁰¹ Kazanç amacı gütmeyen sağlık veya sosyal yardım kurum ve kuruluşlarının⁸⁰² enerji tüketimi BGK md.36/f.1’e göre elektrik ve havagazı

⁷⁹³ Antalya VDBÖ, T.12.06.2020, S.76464994-130[KDV.2018.196]-87824.

⁷⁹⁴ İstanbul VDBÖ, T.29.01.2020, S.39044742-130[Özelge]-E.109910.

⁷⁹⁵ Hükümde sayılan kurum ve kuruluşlar, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler, sendikalar, emekli ve yardım sandıkları, kamuya yararlı dernekler, tarım kooperatifleri ve Cumhurbaşkanlığı’nca vergi muafılığı tanınan vakıflardır.

⁷⁹⁶ Hükümde sağlık kuruluşları örnek olarak sayılı olup, sağlık kuruluşu niteliğinde olan ama hükümde sayılmayan kuruluşlara da istisnadan yararlanma imkanı tanınmıştır. Örnek olarak sayılan kuruluşlar arasında, hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, veteriner, bakterioloji laboratuvarları yer alır.

⁷⁹⁷ Bu düzenlemenin sosyal amaçlı istisna olduğu dışında gerekçede herhangi bir nedene yer verilmemiştir. 3065 sayılı Kanun tasarısı, s.15.

⁷⁹⁸ Afyonkarahisar Def.Ö., T. 17.12.2019, S.63611781-130[17-2019/4]-44563.

⁷⁹⁹ 6009 sa. Kanun md.28 (Hükümet teklifi md.30) ile günümüzdeki hali düzenlenmiştir. Kanunun gerekçesine göre, kamu kaynaklarının etkinliğini ve verimli kullanılmasını artırmak amacıyla getirilmiştir. TBMM 23. Dönem 536 no’lu Komisyon Raporu (6009 sayılı Kanun tasarısı), s.10.

⁸⁰⁰ Bu düzenlemenin sosyal amaçlı istisna olduğu dışında gerekçede herhangi bir nedene yer verilmemiştir. 3065 sayılı Kanun tasarısı, s.15.

⁸⁰¹ İstanbul VDBÖ, T.19.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-196.

⁸⁰² Maddede hastane, klinik, sanatoryum gibi isimler geçse de “gibi sağlık kuruluşları” ve “gibi sosyal yardım kuruluşları” dendiği için tüm sağlık veya sosyal yardım kuruluşlarını kapsayan bir muafık vardır.

vergisinden muaftır.⁸⁰³ Konuyla ilgili Büyük Mükellefler VDB'nın 21.07.2015 tarihli özelgesinde, vergi muaflığı tanınan bir vakfın üniversitesine bağlı hastanesine satılan elektrik enerjisi hizmetinden vergi kesilmemesi için hastanenin kazanç amacı güdüp gütmeyeceğinin belirlenmesi gerektiği, üniversitenin elektrik tüketiminin ise vergiye tabi olduğu bildirilmiştir.⁸⁰⁴

Emlak vergileri bakımından sağlık kuruluşlarına tanınan muaflık, EVK md.4/f.1/f bendinde bina vergisi bakımından kabul edilmiştir.⁸⁰⁵ Bu kuruluşların sahip olduğu binalar nedeniyle muaflığının önkoşulları kazanç amacı gütmemeleri ve binalarını kiraya vermemeleridir.⁸⁰⁶ Hükümde ayrıca, kütüphaneler ile aile hayatı olmayan ya da ailesinden uzakta olan kimselere hizmet veren kuruluşlara⁸⁰⁷ da kazanç amacı gütmemek ve binayı kiraya vermemek⁸⁰⁸ şartıyla bina vergisinden muaflık tanınmıştır.

⁸⁰³ Bu ibare, Bakanlar Kurulu'nun tasarısında (md.43) yer almayıp, Danışma Meclisi'nde ihtisas komisyonu tarafından eklenmiştir. Komisyon madde gerekçesinde (Hüküm, komisyonda md.37'ye çekilmiştir.), bu kuruluşların özel nitelikleri gereği vergiden muaf tutuldukları belirtilmiştir. *MGK 1. Dönem 152 no'lu Komisyon Raporu (2464 sayılı Kanun tasarısı)*, s.17.

⁸⁰⁴ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.21.07.2015, S.64597866-175.02[34-2015]-17448.

⁸⁰⁵ Bu kolaylık, 1837 sa. mülga Kanun md.3/f.1/4'le bedelsiz hizmet veren sağlık kuruluşları için sosyal ve ekonomik nedenlerle getirilmişti. *TBMM 4. Dönem 36 no'lu Komisyon Raporu (1837 sayılı Kanun tasarısı)*, s.3.

Bu hüküm, bedelsizlik şartı yerine kazanç amacı gütmeme şartı eklenerek “*hastane, dispanser, sağlık merkezi, rehabilitasyon merkezi, sanatoryum, prevantoryum, revir*” şeklinde işletilen sağlık kuruluşları kapsama alınarak 1319 sa. Kanun md.4/f.1/f ile kısmen yenilenerek aktarılmıştır. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.6.

EVK md.4/f.1/f bendindeki sınırlı sayılan kuruluşlara 1610 sa. Kanun md.1'in gerekçesine göre “*ile benzerleri*” ibaresi eklenerek, kazanç amacı gütmeyen başka sağlık kuruluşlarının kanun değişikliği yapılmadan muaflıktan yararlanmasının önü açılmıştır. *TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 472 no'lu Komisyon Raporu (1610 sayılı Kanun tasarısı)*, s.2.

⁸⁰⁶ 24.11.1994 t. 4046 sa. Kanun'a göre gerçekleştirilen işletme hakkı devri işlemleri, kiralamama koşulunun dışındadır.

⁸⁰⁷ EVK md.4/f.1/f'de sayılan “*öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, kütüphaneler, korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri*” ibareleri örnek olarak sayılmıştır. Bu istisnanın sosyal ve ekonomik amaçlı olduğu belirtilmiştir. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.6.

1610 sa. Kanun md.1'in gerekçesine göre “*ile benzerleri*” ibaresi eklenerek, kazanç amacı gütmeyen bu kuruluşlara benzer kuruluşların kanun değişikliği yapılmadan muaflıktan yararlanmasının önü açılmıştır. *1610 sayılı Kanun tasarısı*, s.2.

⁸⁰⁸ 5020 sa. Kanun md.8'le EVK md.4/f.1'de yapılan değişiklikle, 4046 sa. Kanun'a göre yapılan işletme hakkı devirlerine kiralamama şartının uygulanmayacağı belirtilmiştir.

3.1.4.4. Sporun Geliştirilmesiyle İlgili Vergi Kolaylıkları

Anayasa md.59'a göre, vatandaşların sağlığı için sporun her yaştan insana yayılması devlet tarafından teşvik edilmelidir.⁸⁰⁹ Bu kapsamda sporculara, hakemlere, spor kulüplerine özellikle amatör spor faaliyetleri bakımından vergi kolaylıkları sağlanmaktadır. Müsabakalara katılan amatör sporcuların aldığı nakdi ödül ve ikramiyeler GVK md.29/f.3'e göre vergiden istisnadır.⁸¹⁰ Spor müsabakalarına katılanlara verilen ikramiye ve para ödüllerinin vergiden istisna edilmesi, 5421 sayılı mülga Kanun md.30/f.1/3'te ve GVK md.29/f.1/3'ün ilk halinde tüm sporcuları kapsayan biçimde düzenlenmiştir. Ancak transfer ücreti ve başkaca adlarla yapılan ödemeler kapsam dışı tutulmuştur. 5421 sayılı mülga Kanun'un gerekçesinden, bu düzenlemenin spor müsabakalarına katılımı teşvik için sağlanan bir kolaylık olduğu anlaşılmaktadır.⁸¹¹ Konuyla ilgili Balıkesir VDB'nın 19.12.2014 tarihli özelgesinde, kulübün amatör ligde faaliyet göstermesinin istisna uygulaması için yeterli olmadığı, sporcunun amatör olması ve ödülün bir yarışmaya katılma sonucu verilmesi gerektiği, somut olayda bu iki şart birlikte sağlanmadığı için istisnadan yararlanılamayacağı bildirilmiştir.⁸¹² Basketbol ve voleybol branşlarının en üst liglerinde bulunanlar haricinde amatör müsabakaları yer alan hakemlerin ücretleri de GVK md.29/f.4'e göre vergiden istisnadır.⁸¹³ Hakemlere yapılan ödemelerin istisnasının nasıl uygulanacağı

⁸⁰⁹ Sporun yayılması ve geliştirilmesi amacıyla Gençlik ve Spor Bakanlığı ile spor branşlarıyla ilgili federasyonlar kurulmuştur. Kulüplerin tescil edilmesi, amatör kulüplere ayni ve nakdi yardım yapılması, özel saha ve spor tesislerinin gözetim ve denetimi de bu kapsamda gerçekleştirilen uygulamalardır. "Tarihçe", T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı, <https://gsb.gov.tr/tarihce.html> (13.08.2022).

⁸¹⁰ Düzenlemenin tüm sporcular yerine yalnızca amatör sporcuları kapsayacak şekilde değiştirilmesi, 2361 sa. Kanun md.20 ile olmuştur. Madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.19 olup, Komisyon aşamasında md.20'ye kaydırılmıştır.) profesyonel sporculara verilen ikramiye ve mükafatların vergilendirilebilmesi için bu değişikliğin yapıldığı belirtilmiştir. Transfer ücreti ya da başkaca isimlerle gerçekleştirilen ödemeler ve sunulan menfaatlerin niteliği ücret olarak sayılarak vergilendirilmesi de GVK md.61/f.1/4'te düzenlendiği için bunların istisna dışı olduğunu belirten parantez içi ibare de kaldırılmıştır. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.12.

⁸¹¹ Hükmün ilk halinde, 5421 sa. mülga Kanun md.30/f.1/4'teki düzenlemenin GVK md.29/f.1/4'e aynen alındığı görülmektedir. Bu kapsamda, spor kulüplerinin kendi üyelerine gider karşılığı yaptığı ödemeler ile maç hakemlerine verilen paralar istisna kapsamına alınmıştır. Gerekçede sosyal amaç dışında özel bir neden belirtilmemiştir. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.28.

Ancak bu düzenleme, 2361 sa. Kanun md.20 ile değiştirilerek yalnızca spor yarışmalarını yöneten hakem ücretleri istisna kapsamına alınmıştır. Madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.19) maç deyiminin atletizm ve yüzme yarışmalarını kapsamaması nedeniyle ifadenin değiştirildiği ve spor kulüplerinin üyelerine yapılan ödemelerin uygulamadaki suiistimal ve aksaklıkları önlemek için istisna kapsamından çıkarıldığı belirtilmiştir. *2361 sayılı Kanun tasarısı*, s.12.

⁸¹² Balıkesir VDBÖ, T.19.12.2014, S.46480499-120.03.04[2014/1476]-107.

⁸¹³ Bu düzenleme, 7194 sa. Kanun md.12'yle getirilmiştir. Adalet ve Kalkınma Partisi İstanbul Milletvekili Vedat Demiröz ve arkadaşlarının teklifinde (md.13), hakemlere yapılan ödemelerin tümünün

311 Seri No'lu GVGT md.10'da açıklanmıştır.⁸¹⁴ Konuyla ilgili Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.02.2005 tarihli özelgesi, at yarışlarını yöneten hakem ve hakem yardımcılarının ücretleri, spor yarışmalarında ödenen hakem ücretleri kapsamında sayılacağı ve vergiden istisna edileceği yönündedir.⁸¹⁵

Spor kulüplerinin beden eğitimi ve spor faaliyetlerine özgülünen iktisadi işletmeleri, yalnızca beden eğitimi ve spor faaliyetinde olan anonim şirket niteliğindeki kulüpler, KVK md.4/f.1/j bendine göre vergiden muaftır.⁸¹⁶ KVGT (Seri No:1) md.I/4/12'ye göre, transfer ve bonservis gelirleri, maç bileti satışları, formalara alınan reklamlar, saha reklam gelirleri, maç yayın haklarının satılması da beden eğitimi ve spor faaliyeti kapsamındadır. Ancak kulüp, bu faaliyetleriyle birlikte forma, ayakkabı gibi malzeme satışı, otopark, otel, plaj işletmeciliği gibi faaliyetinde bulunursa bu faaliyetleri ayrı bir iktisadi işletme statüsünde kurumlar vergisi mükellefi kabul edilir. Mali idarenin kulübün beden eğitimi ve spor faaliyetleri dışındaki faaliyetlerini ayrı bir iktisadi işletme olarak değerlendirmesi, kulüplerin muafliktan yararlanmasını sağlayan ama kanundaki hükmü genişleten bir düzenlemedir. Kanun hükmünde parantez içinde hangi faaliyetlerin muaflığı bozmayacağı ve ayrı bir iktisadi işletme statüsünde kabul edilip vergilendirileceğinin düzenlenmesi vergilendirmede kanunilik ilkesine uygun olacaktır. Ayrıca, 7405 sayılı Kanun'da kulüp ve şirket terimleri farklılaştırılmaya çalışılsa da hem bu kanunun başlığında hem de KVK dahil diğer kanunlarda statüsü fark etmeksizin tüm spor kuruluşlarının kulüp olarak nitelendirilmesi nedeniyle kulüp sözcüğü

istisna dışı bırakılması teklif edilmiştir. Ancak komisyon aşamasındaki tartışmalarda amatör spor dallarında görevli hakemlerin ücretlerinin istisna kapsamında kalmasının faydalı olacağı belirtilmiş, teklif sahibi ve ilgili kamu idaresi de bu görüşü destekler bir tutum sergilemiştir. Plan ve Bütçe Komisyonu'nda kabul edilen ve 7194 sa. Kanun'la kanunlaşarak yürürlüğe giren son hali, md.13'ten md.12'ye kaydırılarak yürürlüğe giren şekliyle kabul edilmiştir. *7194 sayılı Kanun teklifi*, s.12, 28, 30 ve 31.

⁸¹⁴ İstisna kapsamındaki hakemlerin bu gelirleri nedeniyle tevkifat yapılmaz. Hakemlerin beyanname verme ya da başkaca gelirleri nedeniyle beyanname verirken bu gelirlerini beyan etme ödevleri yoktur.

⁸¹⁵ GGMÖ, T.04.02.2005, S.B.07.0.GEL.0.42/4213-1285/5165.

⁸¹⁶ Hükmün gerekçesinde (Hükümet teklifinde (k) bendinde olan düzenleme, komisyonda (j) bendine alınmıştır.) hükmünde yer alan ifadelerin dışında bir nedene yer verilmemiştir. Hükme göre, muaflık kapsamındaki spor kuruluşlarının GSGM ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmesi gerekir. *5520 sayılı Kanun tasarısı*, s.11.

Spor kuruluşlarına ve federasyonlarına ilişkin 7405 sa. Kanun kabul edilmiştir. Kanuna göre spor kulüpleri ya md.3'e göre özel amaçlı dernek statüsünde kurulur ya da md.14'e göre anonim şirket olarak kurulur. Hangi şekilde olursa olsun bu kulübün Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından spor kulüpleri/spor anonim şirketi siciline tescil edilmesi gerekir. KVK md.4/f.1/j bendindeki muaflığın, aynı zamanda spor kulüplerinin anonim şirket şeklinde kurulmasını teşvik edici olduğu da KVK ve 7405 sa. Kanun'un karşılaştırılmasından anlaşılmaktadır.

kullanılmaktadır. Kavramla ilgili bu sorunun giderilmesi için sporla ilgili kanun hükümlerinde spor kulübü ile anonim şirketleri ayıran ve her ikisini spor kuruluşu çatısı altında toplayan biçimde bir terim değişikliği tüm mevzuat için kanunla yapılabilir. Konuyla ilgili özelgelerde, GSGM ve(ya) özerk spor federasyonlarına tescilli kulüplerin iktisadi işletmelerinin sponsorluk ve katkı bedeli gelirlerinin vergiden muaf olduğu belirtilmiştir. Ancak, tescilli olmayan bir kulüp olması ya da tescilli olsa da faaliyetlerinin idman ve spor dışında ticari nitelikte olması halinde ise bu kazancının vergilendirileceği⁸¹⁷, beden eğitimi ve spor faaliyetleri dışındaki ticari faaliyetlerde bulunan anonim şirket şeklinde kurulu tescilli spor kulüplerinin muafliktan yararlanamayacağı⁸¹⁸, kulüp derneği binasına para karşılığında reklam panosu asılmasının beden eğitimi ve spor faaliyeti olmaması nedeniyle KVK md.4/f.1/j'deki muaflik kapsamına girmeyeceği, bu faaliyet iktisadi işletme aracılığıyla gerçekleştirilirse işletme tarafından beyanıyla, herhangi bir işletme kurulmadan gerçekleştirilirse de tevkifat yoluyla vergilendirileceği⁸¹⁹, tescilli spor kulübü iktisadi işletmesi tarafından gerçekleştirilecek idman ve spor faaliyetlerinin muaflik kapsamında olduğu, ancak ücret karşılığı verilen kurs hizmetlerinin istisna kapsamına girmediği ve beyan yoluyla vergilendirilmesi gerektiği⁸²⁰ bildirilmiştir.

Spor kulüplerinin giderlerini karşılayabilmesi için 7405 sayılı Kanun md.19/f.1/b ve md.39/f.1/g ile spor kulüpleri ve federasyonlarının sponsorluktan gelir elde edebilmesi kabul edilmiş, konuyla ilgili 3289 sayılı Kanun ek madde 3/f.3 ve 5894 sayılı Kanun md.8/f.1/ç uyarınca gerçek ve tüzel kişilerin spor hizmetleri ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla sponsor olabilmelerinin önü açılmıştır. Sponsor olan kişilerin sporu desteklemelerinin karşılığı olarak da KVK md.10/f.1/b uyarınca sponsorluk harcamalarının amatör spor dalları bakımından tümünün, profesyonel spor dalları bakımından yüzde ellisinin kurum kazancından indirilmesi kabul edilmiştir.⁸²¹ KVGİT (Seri No:1) md.I/10.3'te, ticari kazanç elde etmeyle doğrudan bağı olan reklam harcamaları ile sponsorluk harcamalarının birbirinden farklı olduğu, sponsor kişinin

⁸¹⁷ Aydın VDBÖ, T.16.05.2013, S.87247876-8.VUK.229.Md.2011.1-3.

⁸¹⁸ Antalya VDBÖ, T.09.06.2011, S.B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.68-150.

⁸¹⁹ Ankara VDBÖ, T.12.09.2012, S.38418978-2011-KVK-2-1-922.

⁸²⁰ Muğla VDBÖ, T.09.06.2012, S.96620903-48.15.01/1-91.

⁸²¹ Hükmün teklif gerekçesinde, sportif faaliyetleri teşvik etmek için bunlara yönelik sponsorluk harcamalarının kazançtan indirilmesini sağlamak için bu düzenlemenin kabul edildiği belirtilmiştir. 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.25.

tanıtımını sağlayan işaretlerin spor alanlarına ve sporcu kıyafetlerine konulmasının ise reklam harcaması olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Sponsorluk harcamaları, yapıldığı yıla ilişkin kurumlar vergisinde indirim konusu edilebilir.⁸²² Konuyla ilgili Danıştay 4. Dairesi'nin K.2017/6706 ve K.2020/3683 sayılı kararlarında, sponsorluk harcamalarının yapıldığı döneme ilişkin kurum kazancı elde edilmesi halinde indirim konusu yapılabileceği, kazancın yetersiz olması halindeyse ilgili yılın zararından tamamen indirilemeyen tutarın gelecek yıla devretmeyeceği belirtilmiştir.⁸²³

Amatör spor kulüplerinin yapıları, gelir veya kurumlar vergisi yükümlüsü bir işletmeye ait değilse ya da bunlara tahsis edilmemişse, kiraya verilmemek şartıyla EVK md.4/f.1/o uyarınca bina vergisinden daimi muaftır.⁸²⁴

3.1.4.5. Topluma Duyurulması Gereken Konularla İlgili Vergi Kolaylıkları

Sosyal nedenlerle kabul edilen bazı kolaylıklar, vergi alınmamasından elde edilecek menfaatin vergi almaya göre daha ağır bastığı ve diğer konuların başlığı altına doğrudan girmeyen vergi konuları ya da mükellef grupları bakımından kabul edilmiştir. Bir konunun ya da faaliyetin topluma duyurulmasına ilişkin vergi kolaylıkları bu kapsamda yer alır.

Bir konunun topluma duyurulmasındaki menfaatin, kamu giderlerini karşılamak için vergi alınmasından daha ağır bastığı durumlarda istisna hükümleri uygulanmaktadır.⁸²⁵

⁸²² KVG (Seri No:1) md.I/10.3'te sosyal amacı öne çıkan harcamalar olarak söz edilen sponsorluk harcamalarına örnek olarak spor organizasyonları için yer bedelleri, spor malzemesi bedelleri, sporcuların seyahat ve ikamet giderleri, sporcu transferi için ödenen bonservislerin bedelleri, ilgili makamca uygun görülen spor tesislerine yapılan ayni ve nakdi harcamalar, müsabaka sonuçlarına göre sporculara aynen veya nakden ödenen primler sayılmıştır. Ayrıca, sponsor olacak mükellefin vergi borcu olmadığına dair bağlı olduğu vergi dairesinden yazı alması ve yaptığı sponsorluk sözleşmesini de bu daireye ibraz etmesi de şekli ödev olarak yüklenmiştir.

⁸²³ Danıştay 4. Dairesi, E.2019/7967, K.2020/3683, K.T.12.10.2020. Danıştay 4. Dairesi, E.2013/4011, K.2017/6706, K.T.09.10.2017.

⁸²⁴ Bu düzenleme, 1610 sa. Kanun md.1 ile EVK md.4'e eklenmiştir. Hükümet teklifinde yer almayan bu kolaylığın amatör spor kulüplerini desteklemek amacıyla eklendiği Millet Meclisi Geçici Komisyon raporunun gerekçesinde belirtilmiştir. Ancak bu binalar, kulüplerin Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefi iktisadi işletmelerine ait olmaması veya bunlara tahsis edilmemesi şartı gerekçe de açıkça ortaya konmuş ve hükümde de yer almıştır. *1610 sayılı Kanun tasarısı*, s.9.

⁸²⁵ BGK teklifinde istisnalar md.13'te, muafıklar md.14'te düzenlenmiştir. Ancak, Komisyon aşamasında teklifteki istisna ve muafık hükümleri tek bir maddede (md.15) toplanmıştır. Bunun nedeni olarak

Türkiye’de bu faaliyet kapsamında alınan vergi, BGK md.12-16’da İlan ve Reklam Vergisi olarak düzenlenmiştir. Bu vergi bakımından kolaylık tanınan kişi ve konular BGK md.14’te on bir bentte yer almaktadır. Maddeye göre özünde sosyal veya siyasi bir faaliyetin desteklenmesini amaçlayan ve bu nedenle vergi alınmayan ilan ve reklamların Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu’nun kanallarında yayınlanması ve kurumca yapılması⁸²⁶, gerçek kişilerin yerleşim yerlerinin iç ve dış kapılarında yalnızca kimliklerini göstermesi⁸²⁷, kamu tüzel kişileri ile kamu kurum ve kuruluşları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi, Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ya da Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları Taşımacılık Anonim Şirketi’ne ait olması⁸²⁸, siyasi partiler tarafından siyasi faaliyet sınırları içinde yapılması⁸²⁹ ya da sinema veya tiyatro gösteriminin sunulacağı binanın içinde ve dış yüzünde yapılması⁸³⁰ gerekir.

“kavram kargaşasına meydan vermemek” şeklinde bir gerekçe sunulmuştur. 2464 sayılı Kanun tasarısı, s.16.

⁸²⁶ Anayasa md.133/f.3’te yer alan kamu tüzel kişiliğine sahip tek radyo ve televizyon kurumunun özerkliğini ve yayınlarının tarafsızlığını belediyeler karşısında korumasına katkıda bulunan bir düzenlemedir. Kamu yayıncılığı faaliyetini yürüten bu kamu tüzel kişisi, 2954 sa. Kanun ile kurulan Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu (TRT)’dur.

BGK’nın madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.13) özel bir neden sunulmadan TRT’ye istisna tanındığı belirtilmekle yetinilmiştir. Kanunda vergi alınmamasından söz edilmekle yetinilse de bu kolaylığın istisna uygulaması olduğuna gerekçeden ulaşılmaktadır. 2464 sayılı Kanun tasarısı, s.6 ve 30.

⁸²⁷ BGK’nın madde gerekçesinden (Hükümet teklifi md.13) bu kolaylığın istisna uygulaması olduğuna ulaşılmaktadır. 2464 sayılı Kanun tasarısı, s.6 ve 30.

⁸²⁸ BGK’nın madde gerekçesinden (Hükümet teklifi md.13) bu kolaylığın muaflik uygulaması olduğuna ulaşılmaktadır. 2464 sayılı Kanun tasarısı, s.6 ve 32.

Komisyon aşamasında eklenen ve hükümde geçen Posta, Telgraf ve Telefon İşletmesi Genel Müdürlüğü günümüzde 6475 sa. Kanun md.21 gereği kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi olarak, Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları (TCDD) İşletmeleri günümüzde 6461 sa. Kanun md.1/f.1/c bendi uyarınca kurulan TCDD Taşımacılık Anonim Şirketi olarak faaliyetlerini yürütmektedir. Ayrıca, 406 sa. Kanun’a 4000 sa. Kanun md.3’le getirilen geçici madde 3’e göre, Posta, Telgraf ve Telefon İşletmesi Genel Müdürlüğü’ne yapılan atıfların, hizmet alanları itibariyle Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi veya Türkiye Cumhuriyeti Posta İşletmesi Genel Müdürlüğü’ne (günümüzdeki adıyla Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi’ne) yapılmış sayılır. Bu nedenle, istisnadan yararlanacak kurum ve kuruluşlar arasında Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi de vardır. GİBÖ, T.13.03.2009, S.B.07.1.GİB.0.02.66/6623-102/28424.

⁸²⁹ BGK md.14/f.1/7’de yer alan kolaylık, siyasi partilerin propaganda faaliyetlerini destekleme amacıyla tanındığı anlaşılmaktadır. Bu kolaylık, Anayasa md.68/f.2’ye göre siyasi partilerin demokratik hayatın vazgeçilmez unsuru olması ve md.69/f.1’e göre faaliyetlerini demokrasi ilkelerine uygun biçimde ve kanunda sınırlandırıldığı şekilde yerine getirmesi ile md.31/f.1’deki kişilerin ve siyasi partilerin kamu tüzel kişilerinin elindeki basın dışı kitle haberleşme ve yayım araçlarından yararlanma hakkı (Örneğin TRT’nin radyo ve televizyonlarına reklam verilmesi) ve md.26’daki düşünceyi açıklama ve yayma özgürlüğünün ile örtüşür niteliktedir.

BGK’nın madde gerekçesinden (Hükümet teklifi md.13) bu kolaylığın muaflik uygulaması olduğuna ulaşılmaktadır. 2464 sayılı Kanun tasarısı, s.6 ve 32.

⁸³⁰ BGK md.14/f.1/10’da yer alan kolaylık, sinema ve tiyatroların salonlarda gösterimlerini destekleme amacı taşımaktadır. Günümüzde internet veya mobil içerik platformları üzerinden yapılan sinema ve

3.1.4.6. İbadethanelerle İlgili Vergi Kolaylıkları

Kişilerin inanç ve ibadet özgürlüğü kapsamında kamuya açık ve erişilebilir ibadethane olarak kabul ettikleri yerde Anayasa'ya uygun biçimde serbestçe dini vecibelerini yerine getirebilmesi Anayasa md.24/f.2'de kabul edilmiştir.⁸³¹ Bu kapsamda Anayasa md.136 uyarınca, Cumhurbaşkanlığı'na bağlı Diyanet İşleri Başkanlığı kurulmuştur.⁸³² 23 Temmuz 1923 tarihinde imzalanan Lozan Barış Anlaşması md.40'a göre, Gayrimüslim Türk vatandaşlarının harcamaları kendilerine ait olmak şartıyla dini kurumlar kurup ayinlerini serbestçe ve Müslümanlarla eşit haklarla yapma hakkı tanınmıştır.⁸³³ İnanç ve ibadet hürriyetine ilişkin serbestliği sağlamak adına, laik devlet ilkesine uygun biçimde ibadethanelerin mali yüklerini hafifletecek vergi kolaylıklarının kabul edildiği görülmektedir. İbadethaneler ve bağlı binalarından bina vergisi alınmaması EVK md.4/f.1/g bendinde düzenlenmiştir. Yürürlükteki hüküm, “*Daimî Muaflıklar*” başlığı altında bir maddede düzenlenmiş olsa da hükmün lafzından, konuluş gerekçesinden ve aktarılan mülga kanundaki maddeden ve gerekçesinden anlaşılan, bu kolaylığın istisna niteliğinde olduğudur. Ancak hem EVK'da hem de bu kanunun nasıl uygulanacağını göstermek amacıyla çıkarılan 6 Seri No'lu EVKGT md.A/3/a'daki izahatta da bu kolaylıktan muaflık olarak söz edilmektedir. Ancak, yürürlükteki EVK'nın gerekçesinde, hükmün 1837 sayılı (mülga) Kanun md.3/f.3'ten aynen alındığı ve gerekçenin ilgili hükümden açıkça anlaşıldığı da belirtilmiştir.⁸³⁴ 1837 sayılı mülga Bina Vergisi Kanunu'nda md.3'ün gerekçesine göreyse ibadethaneler, toplumsal veya

tiyatro ilan ve reklamlarını da kapsayacak şekilde bu kolaylığın genişletilerek sürdürülmesi Anayasa md.64'te yer alan Devletin sanat faaliyetlerini ve sanatçıyı koruması ödevine uygun olur.

BGK'nın madde gerekçesinden (Hükümet teklifi md.13) bu kolaylığın muaflık uygulaması olduğuna ulaşılmaktadır. *2464 sayılı Kanun tasarısı*, s.6 ve 32.

⁸³¹ Anayasa md.24'te yer alan ve Anayasa md.15/f.2'de savaş zamanında dahi dokunulmaz haklar arasında sayılan din ve vicdan hürriyeti, esasında laik devlet ilkesinin bir sonucudur. Maddenin başlığından farklı olarak içeriği içsel alanda yer alan vicdan, inanç ve kanaatle başlar. Dışsal ya da dışarıdan görünen ve anlaşılan alanda yer alan ibadet, dini ayin ve törenler ise sonrasında düzenlenir. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.182.

Devletin din ve vicdan hürriyetine ilişkin, Anayasa md.24'ten kaynaklanan bu hürriyeti hem devlet olarak kendinden hem de diğer kişi ve topluluklardan koruma ödevi vardır. AYM'nin 2012'de verdiği bir norm denetimi kararında laik devletin ödevlerinden kısaca söz edilmiş, bu kapsamda kişilerin inançlarını barış içinde ve serbest biçimde öğrenip yaşayabileceği bir hukuki düzenin oluşturulması da ödevler arasında sayılmıştır. AYM, E.2012/65, K.2012/128, K.T.20.09.2012.

⁸³² Diyanet İşleri Başkanlığı (DİB), 429 sa. mülga Kanun md.2 ile Şeriye ve Evkaf Vekaleti'nin kapatılması üzerine aynı kanunun md.1 hükmüyle kurulmuştur. Başkanlığın teşkilat ve görevlerine ilişkin 633 sayılı Kanun yürürlükte. DİB, 633 sa. Kanun md.1'e göre İslam dininin ibadet yerlerini yönetmekle görevli ve md.35'e göre cami ve mescitlere açılış izni vermekle yetkilidir.

⁸³³ <http://ua.mfa.gov.tr/files.ashx?77589> (s.11) (17.08.2022).

⁸³⁴ *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.6.

ekonomik nedenlerle ya da teşvik ve koruma fikriyle vergiden istisna edilen binalar arasında sayılmıştır.⁸³⁵ Bu nedenle, 1319 sayılı Kanun md.4/f.1/g bendindeki kolaylık istisna uygulamasıdır. Sakarya VDB'nın 21.03.2011 tarihli özeldesinde, bir binanın Cami müştemilatı olması ve kiraya verilmemesi şartıyla bina vergisinden EVK md.4/f.1/g bendine göre vergiden daimi muaf sayılacağı bildirilmiştir.⁸³⁶ İbadethaneler tarafından tüketilen elektrik ve havagazı, BGK md.36/f.1/2 bendi uyarınca Elektrik ve Havagazı Vergisi'nden istisnadır.⁸³⁷ İstisnalardan yararlanılabilmesi için bu yerlerin dini hizmetlere özgülenmiş olması ve kamuya açık olmasının yanı sıra kiraya verilmemesi gerekir.

3.1.4.7. Kamu Hizmeti Verilen Binalarla İlgili Vergi Kolaylıkları

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi için kamu kurum ve kuruluşları, kamu tüzel kişileri ve ordunun kullanımına özgülenmiş binalar, araziler ve değerli konutlarla ilgili vergi kolaylıkları da EVK'da yer almaktadır. Bu kolaylıklar, bina sahipleri nedeniyle tanındığı için uygulamanın niteliği daimi muaflıktır.⁸³⁸ Özel bütçeli idarelerin⁸³⁹, yer

⁸³⁵ 1837 sayılı Kanun tasarısı, s.3.

⁸³⁶ Sakarya VDBÖ, T.21.03.2011, S.B.07.1.GİB.4.54.15.01-138-2010-3-3.

⁸³⁷ 1319 sayılı Kanun tasarısı, s.6.

⁸³⁸ Kanunun hükümet teklifinde (md.43) ve ihtisas komisyonunda kabul edilen ilk halinde (md.37) ibadethanelerin istisnasından söz edilmemektedir. Ancak dönemin idaresini elinde bulunduran Milli Güvenlik Konseyi'nin iade ettiği maddeler arasında yer almış, ibadethaneler bu sırada komisyon tarafından istisna kapsamında md.36'ya eklenmiştir. Gerekçe olarak, bu binaların nitelikleri gereği vergiden istisna tutulduğundan söz edilmiştir. *MGK 1. Dönem 152 no'lu 1'inci ek Komisyon Raporu (2464 sayılı Kanun tasarısı ek komisyon raporu)*, s.2.

Bu kanundan önce uygulanan 5237 sa. mülga Kanun md.6'da Elektrik ve Havagazı Vergisi düzenlense de kolaylıklara yer verilmemiştir. *TBMM 8. Dönem 177 no'lu Komisyon Raporu (5237 sayılı Kanun tasarısı)*, s.5-6.

⁸³⁹ EVK md.4'te yer alan muaflıkların çoğu, 1837 sa. mülga Kanun m.3'ten beri yer almaktadır. Mülga 1837 sa. Kanun md.3'te verginin konusu olan binalara yüklenen bu kolaylıklar, gerekçesine göre sosyal, ekonomik, teşvik veya koruma amaçlı istisna niteliğindedir. Ancak, EVK md.4 ve 14'te muaflık olarak söz edilmiş, gerekçeye bakıldığında da binalardaki kolaylığın sahiplerinden kaynaklı olması nedeniyle muaflık olarak kanun koyucu tarafından nitelendirildiği anlaşılmaktadır. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.5. *TBMM 4. Dönem 36 no'lu Komisyon Raporu (1837 sayılı Kanun tasarısı)*, s.3.

İlgili hükümlerde "ait binalar, ait arazi" ifadelerin kullanılması, bu bina ve arazilerin sahipleri nedeniyle vergi kolaylığının uygulandığını gösterir. Kanunun gerekçesinde de binaların ve arazilerin hükümde sayılanlara ait olması gerektiği ve başkasına kiralanmamış olması nedeniyle muaflıkların uygulanabileceği; aksi takdirde bu kişilerin de vergiye tabi olacağı açıkça ifade edilmiştir. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.5.

⁸³⁹ Özel bütçeli idareler, 5018 sa. Kanun'a ekli (II) Sayılı Cetvel'de yer alan kurum ve kuruluşlardır. EVK md.4/f.1/a'nın ilk halinde katma bütçeli idareler ibaresi yer almaktaydı. Ancak 5904 sa. Kanun md.39'la bu ifade kaldırılıp özel bütçeli idareler getirilmiştir.

Ayrıca, bu ibarenin yanında parantez içinde yer alan mazbut vakıflar, 1610 sa. Kanun md.1'le eklenmiştir. Mazbut vakıflar, 5737 sa. Kanun md.3/f.9'a göre Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından

yönünden yerinden yönetimlerin, üniversitelerin ve Devletin üzerine kayıtlı yapılar bakımından EVK md.4/f.1/a'da, araziler bakımından EVK md.14/f.1/a'da vergi muaflığı kabul edilmiştir. Konuyla ilgili özelgelere, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının EVK md.4/f.1/a hükmünde sayılmaması nedeniyle vergiden muaf olmadığı⁸⁴⁰, Bir kısmı Hazine'nin bir kısmı da başka bir kişi veya kayyım idaresinde olan taşınmazın vergilendirilmesinin başka kişi veya kayyım a ait olan kısım hissesi oranında ilgili pay sahibi mükellef tarafından ödenmesi gerektiği⁸⁴¹, kamuya açık ve kiraya verilmemiş iskele, rıhtım ve dalgakıranların da EVK md.4/f.1/j uyarınca bina vergisinden muaf olduğu⁸⁴² bildirilmiştir.

Mahalli idarelerin kendilerine, oluşturduğu birliklere yahut bağlı kuruluşlara ait enerji ve et üretimiyle ilgili işletmeleri, belediyenin yolcu taşıma işletme yapıları ile kapalı durak yerlerine EVK md.4/f.1/b ve EVK md.14/f.1/b uyarınca muaflık tanınmıştır.⁸⁴³ Bu muaflıklar bakımından kiraya verilmeme şartı yoktur.⁸⁴⁴ Rize Defterdarlığı'nın 27.07.2015 tarihli özelgesinde, Köylere hizmet götüren birliklere ait binalarla ilgili EVK md.4/f.1/b/aa'da “*Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları*” şeklinde sınırlama yapıldığı ve bu kapsama girmeyen birlik binalarının daimi muaflıktan

yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile 2762 sa. Kanun md.1'e göre Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yönetilmesine ve temsil edilmesine hükmedilen vakıflardır. Mazbut vakıfların ayrıca eklenmesi, 1610 sa. Kanun'un Genel Kurul görüşmeleri sırasında verilen bir teklif üzerinedir. Millet Meclisi 472'ye ek 01 no'lu Komisyon Raporu'ndaki gerekçeye göre Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce kamu hizmetinde kullanılan veya kiraya verilerek bütçeye gelir elde edilen binaların mazbut vakıflara ait olduğu kabul edildiği için, bu binalara muaflık uygulanması konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla ekleme yapılmıştır. *TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 472 no'lu 1'nci ek Komisyon Raporu (1610 sayılı Kanun tasarısı ek raporu)*, s.1.

⁸⁴⁰ İstanbul VDBÖ, T.24.03.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[4.2016/6.1.28-335393]-83399.

⁸⁴¹ İstanbul VDBÖ, T.15.09.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[4-2015/6.1.87.1371]-81283.

⁸⁴² İzmir VDBÖ, T.08.06.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-220.

⁸⁴³ EVK md.4/f.1/b alt bentlerinde hangi kamu kurum ve kuruluşlarının daimi muaflıktan yararlanacağını sayılmasının hükümet teklifindeki gerekçesi, kanun çıkmadan önceki Danıştay içtihatlarının farklılığını gidermek şeklindedir. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.5.

⁸⁴⁴ 1319 sa. Kanun'un hükümet teklifinde yalnızca Devlete ait bina ve araziler için kiraya verilmeme şartı kabul edilmişken, Millet Meclisi Genel Kurulu aşamasında EVK md.4/f.1/a ve b bentleri ile md.14/f.1/a ve b bentlerindeki malikleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir. *1319 sayılı Kanun görüşmeleri 113. Birleşim*, s. 217-218, 222 ve 227; *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.5 ve 20.

Kiraya verilmeme şartı aranmadan bina ve arazi vergilerinden muaflıkları kabul edilen diğer kurum ve kuruluşlar ise Türk Silahlı Kuvvetleri'ni ve Jandarma Genel Komutanlığı'nın güçlendirme amacıyla kurulan vakıflar, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) devredilen bankalar, tasfiyeleri TMSF tarafından yürütülen müflis bankaların iflas idareleri, kira sertifikası ihraç eden varlık kiralama şirketleridir. Bu kurum ve kuruluşlar, EVK md.4/f.1/s,y,z bentleri ile EVK md.14/f.1/f,ı,j bentlerinde sayılmıştır.

yararlanamayacağı bildirilmiştir.⁸⁴⁵ Değerli Konut Vergisi’ne konu mesken niteliğindeki taşınmaz üzerinde mülkiyet hakkı veya intifa hakkı bulunan genel ve özel bütçeli idarelere, üniversitelere, belediyelere ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı’na EVK md.46/f.1/a ile muaflık tanınmıştır. Askeri konaklama ve sosyalleşme binaları ile bunların müstemilatı⁸⁴⁶, mezarlıklar⁸⁴⁷, TOKİ’ye ait araziler⁸⁴⁸ de vergiden muaftır.

3.2. EKONOMİK NEDENLERLE UYGULANAN VERGİ KOLAYLIKLARI

Vergi kolaylıkları, sosyal ve ekonomik politikalara ilişkin hedeflere ulaşılmasında kullanılan yardımcı araçlardan biridir. Ekonomik politikalar bakımından vergi kolaylıklarının kullanılması, ekonomik gelişmeyi desteklemeye ve piyasa aksaklıklarını gidermeye hizmet etmektedir.⁸⁴⁹ Ekonomik hayata ilişkin vergi kolaylıkları, vergi teşvikleriyle aynı amaca hizmet etse de vergi teşviklerini de içine alan genişlikte bir kapsama sahiptir. Bu bağlamda, Anayasa’nın hem serbest piyasa hem de kamu gücü karşısında koruma altına aldığı veya desteklediği gruplar veya konulara yönelik vergi kolaylıkları, yatırım vergi teşviklerinin ötesinde bir ekonomik hayatı destekleyen yardımcı rol üstlenirler.

Vergi kolaylıklarının yardımcı ve yönlendirici rolü, bir filmdeki yardımcı oyuncu gibi düşünülmelidir. İngilizcede “ensemble” olarak tanımlanan başrol oyuncusu olmayan filmler bir kenara bırakılırsa, bir filmin oyuncu kadrosu aktörler ve/veya aktrislerin yanı sıra yardımcı oyuncularından meydana gelir. Ana hikaye aktörler ve/veya aktrisler etrafında gelişse de yardımcı oyuncular sayesinde hikayenin akışı güçlendirilir. Vergi

⁸⁴⁵ Rize Def.Ö., T.27.07.2015, S.85550353-175[2015-1]-14.

⁸⁴⁶ Ordunun sosyal amaçlı kullandığı ve bentte sayılan binaları EVK md.4/f.1/d uyarınca bina vergisinden muaftır. Bu düzenlemenin ayrıca yapılmasının gerekçesi, bazı ordu evlerinin Devletin mülkiyetinde bulunmaması nedeniyledir. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.5.

⁸⁴⁷ Kimin yönetiminde olursa olsun mezarlıklar EVK md.14/f.1/e’ye göre arazi vergisinden muaftır. Mezarlıklardan ayrıca söz edilmesinin gerekçesi, fiilen vergi alınmayan bu yerlerin kanuna eklenmesi nedeniyledir. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.10.

⁸⁴⁸ Toplu Konut İdaresi Başkanlığı’na ait araziler EVK md.14/f.1/i uyarınca arazi vergisinden muaftır. Muaflığın getirildiği 5953 sa. Kanun md.2’nin gerekçesinde, Devlet hazinesine ait arazinin idareye geçmesi halinde muaflığın sona ermesi nedeniyle, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı’nın sosyal konut projesi faaliyetlerini desteklemek amacıyla getirildiği belirtilmiştir. *TBMM 23. Dönem 455 no’lu Komisyon Raporu (5953 sayılı Kanun tasarısı)*, s.3.

⁸⁴⁹ ATEŞ, 2017, s.4.

kolaylıkları da ekonomik ve sosyal politikaların gerçekleştirilmesinde ana politikaları bu metafordaki gibi güçlendirici bir rol üstlenir. Ana politikanın önüne geçmesi beklenemez. Hatta Laufenburger makalesinde ekonomik kalkınma, tam istihdam ve dönemsel dalgalanmalarla mücadele konularında vergilendirmenin ana politika olarak kullanılmasının olumsuz sonuçlarına değinmiştir.⁸⁵⁰ Göker'in de haklı olarak değindiği üzere, devlet vergi kolaylığı sağladıklarından elde edeceği gelirden vazgeçerek, bunların ülkeye sağlayacağı değer ve katkıları elde etmeyi tercih etmektedir. Ancak vergi kolaylıklarının işlevsel olabilmesi için ilgili ekonomik ve/veya sosyal politikanın faydası, vazgeçtiği vergi gelirinin maliyetinden fazla olmalıdır.⁸⁵¹

3.2.1. Mülkiyet Hakkı İle İlgili Vergi Kolaylıkları

Mülkiyet hakkı, sahibine en geniş yetkileri tanıyan ayni haktır. Malı kullanma, maldan yararlanma ve mala ilişkin tasarrufta bulunma yetkilerini içerir.⁸⁵² Mülkiyetin temel haklar içindeki yeri ve konumu, siyasal gelişmelere göre değişiklik göstermiştir. Ancak bütün dönem ve görüşler bir arada değerlendirildiğinde, mülkiyetin ekonomik temele dayalı bir hak olduğu anlaşılmaktadır.⁸⁵³

⁸⁵⁰ LAUFENBURGER, Henry, "Verginin, İktisadi ve İçtimai Siyasetin Vasıtası Olarak Kullanılması", (Çeviren: Bedi Necmettin Feyzioğlu), *AÜHF Dergisi*, 6(1), 1949, ss.225-235, s.230.

⁸⁵¹ GÖKER, 2011, s.15-16 ve dn.45.

⁸⁵² Nitekim bu yetkiler Türk Medeni Kanunu md.683/f.1'de bu şekilde yer alır.

⁸⁵³ Mülkiyetin gelişimi, ekonomik ve siyasal gelişmelere paralel bir seyir izlemektedir. Mülkiyet hakkının farklı biçimde kategorize edilmesinde, on dokuzuncu yüzyıldan itibaren ortaya çıkan üç görüş etkili olmuştur. On dokuzuncu yüzyılın ilk yarısındaki baskın görüş, modern devletin lokomotif sayılan burjuva sınıfının menfaatlerini ve beklentilerini yansıtan klasik görüştür. Klasik (liberal) görüşe göre iktisadi hak ve özgürlüklerin başını çeken mülkiyet, herkesin sahip olabileceği dokunulmaz, vazgeçilmez, sınırlanamaz doğal bir haktır. Bu dönemde dogmatik dünya görüşünün yerini hukuki dünya görüşü almış, hukukun toplumu inşa ettiği düşüncesi ve genel yararara göre karar alan bir siyasal sistem kabul edilmiştir. Ancak bu genel yarar, ekonomik hayata egemen olanların yönetimdeki egemenliği nedeniyle onların çoğunluğunun tercihini ifade etmektedir. Buna rağmen devlet, genel yarar için de olsa kişinin mülkiyet hakkına herhangi bir müdahalede bulunamazdı ve kişiye herhangi bir ödev yükleyemezdi. Mülk sahiplerinin bu dönemde tekelleşen kapitalist bir anlayışla hareket etmesi ve başkalarının haklarına karşı saygı ve uyum göstermemeleri, toplumun diğer kesimlerinde tepkilere neden olmuştur. Ancak bu yapıya, on dokuzuncu yüzyılın ikinci yarısından itibaren tepkiler iki farklı görüşte vücut bulmuştur. Birincisi, klasik görüşe karşı tepki niteliğinde olan, mülkiyet hakkı konusunda ise bu hakkın toplum yararına olmak üzere toplum adına devlet tarafından kullanılacağı iddiasıyla ortaya çıkan kolektivist görüştür. Bu görüş, yirminci yüzyılda rejimlerini sosyalist cumhuriyet olarak adlandıran devletlerce çeşitli biçimlerde benimsenmiş; bu rejimlerin büyük çoğunluğu 1990'lı yıllarda sona ermiştir. İkincisi ise, klasik görüşün temelde benimsediği siyasal ve ekonomik sistemi reddetmeyen, ancak bu yapıya tepki gösteren toplumsal grupları da sisteme hak ve söz sahibi olarak dahil eden karma (modern, sosyal) görüştür. Karma görüş, mülkiyet hakkının hak sahiplerine ödevleri de beraberinde getirdiğini ve bu hakkın kamu yararına

Günümüzde maddi varlıkların üzerindeki hakların yanı sıra, fikri mülkiyete konu gayri maddi haklar üzerindeki mutlak haklar da Anayasa'daki mülkiyetin korunmasından yararlanmaktadır. Devletin mülkiyete ilişkin müdahaleleri, hakkın özüne dokunma yasağı, kanunilik ve kamu yararı kriterleriyle sınırlandırılmıştır. Ayrıca, devletleştirme ve kamulaştırma gibi devletin mülkiyet hakkına meşru müdahalesini içeren bazı konular anayasalarda ayrı bir madde olarak düzenlendiği görülmektedir.

Mülkiyetin Türk anayasacılığındaki gelişimi de temel hakların gelişimine paralel biçimde gerçekleşmiştir. 1876 Kanun-i Esasi'de ve 1924 Anayasası'nda klasik haklar, 1961 Anayasası'nda sosyal ve ekonomik haklar arasında sayılan mülkiyet hakkı, 1982 Anayasası'nda "*Kişinin Hakları ve Ödevleri*" arasında sayılmıştır.⁸⁵⁴ Özbudun'a göre mülkiyet hakkının kişinin devlet karşısında korunması ve devlete müdahale etmeme yükümlülüğü getiren bir *kişi hakkı* olduğu için 1982 Anayasası'ndaki bu sistematik değişikliği yerindedir.⁸⁵⁵ Ancak Tanör ve Yüzbaşıoğlu, mülkiyet hakkının klasik haklar arasında yer alan *ekonomik haklar* içinde yer aldığı görüşündedir.⁸⁵⁶

Anayasa md.35'e göre mülkiyet hakkı, herkese tanınan, toplum yararına aykırı biçimde kullanılamayan, kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabilen bir temel haktır.⁸⁵⁷

Mülkiyet hakkından herkesin yararlanmasından maksat, kişinin gerçek veya tüzel kişi

kanunla sınırlanabilen halleri olduğunu kabul eder. Böylece, mülkiyet hakkının başını çektiği klasik ekonomik hakların mutlak ve sınırsızlığının getirdiği sosyal ve ekonomik sorunların mevcut sistem içinde giderilmesi hedeflenmiştir. Serbest piyasa ekonomisini devletin sınırlı düzenleme ve denetleme yetkileri içinde kabul eden, çok partili siyasal hayata sahip, Anayasalarında sosyal devlet ya da refah devleti olduğunu belirten devletler karma görüş doğrultusunda mülkiyet hakkına hukuk sistemlerinde yer vermektedir. GÖZE, Ayferi, *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2017, s.425-428. AKİPEK, Jale, AKINTÜRK, Turgut, *Eşya Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2009, s.375-379. AKIN, 1987, s.332-334. TANÖR, 1978, s.51, 62-63, 67, 81-83. EREN, Fikret, "Mülkiyet Kavramı", *Dr. A. Recai Seçkin'e Armağan*, AÜHF Yayınları, Ankara, 1974, ss.765-795, s.767-773, 778-781.

⁸⁵⁴ AKIN, 1987, s. 335-336.

⁸⁵⁵ ÖZBUDUN, 2019, s.139-140.

⁸⁵⁶ TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.200.

⁸⁵⁷ Anayasa md.35'in (Danışma Meclisi Metni md.43) gerekçesinde, mülkiyetin devletten önce de var olan bir gerçeklik olduğu için kişinin hakları arasında düzenlenmesi düşünülse de ekonomik hak olma yönü nedeniyle sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler içinde ele alınmıştır. Mülkiyet hakkının kişinin maddi ve manevi varlığın gelişimi, miras hakkı, konut dokunulmazlığı, tekelleşme ve kartelleşmenin önlenmesi, vergilendirme yetkisi, kamulaştırma ve devletleştirme gibi temel hak ve ödevlerle olan bağlarına ayrı ayrı değinilmiştir. Gerekçeye göre, mülkiyetin bir anayasal hak olması, hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Mülkiyet hakkıyla üretim araçlarına sağlanacak güvencenin, ülke ekonomisine yatırım çekmeye ve bu büyümenin getireceği toplumsal refaha temel olacağı ifade edilmektedir. Maddeyle özel mülkiyetin tanındığı, böylece özel mülkiyeti yok sayan siyasal ve ekonomik sistemlere de kapının kapatıldığı özellikle belirtilmektedir. *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.203-205.

olmasının hak sahipliğini engellemediğidir. Milletlerarası sözleşmelere uygun biçimde kanunla getirilebilen sınırlamalar haricinde kişinin yabancı olması da bir sakınca oluşturmamaktadır. Maddede mülkiyeti toplum yararına aykırı kullanma yasağından ve kamu yararı amacıyla kanunla sınırlamadan söz edilmesinin Anayasa koyucunun bilinçli bir tercihi olduğu görülmektedir. Kamu yararı, ölçülebilir bir kavram olmayıp, tanımlanmasına ilişkin öğretide görüş birliği yoktur.⁸⁵⁸ Ancak bu kavramın idari işlemlerin amaç (maksat) unsuru olduğu ve takdir yetkisinin sınırını oluşturduğu konusunda fikir birliği vardır.⁸⁵⁹ Vergilendirmenin anayasal ilkeleri arasında kamu yararı doğrudan sayılmamakla birlikte idari işlemlerin unsurlarının vergilendirme işlemleri bakımından da geçerli olması nedeniyle, bu işlemlerin genel amacının kamu yararı olması gerekir.⁸⁶⁰ Mülkiyetin vergilendirmeye ilişkisine bakıldığında, ağır vergilendirmeden kaçınılması Anayasa gerekçesinde özellikle belirtilmektedir.⁸⁶¹

⁸⁵⁸ Çakmak'a göre, kamu yararı bilimsel olarak açıklaması zor, her zaman çoğunluğun yararı olmayan, değişken bir özelliğe sahip, ekonomik olarak (parasal anlamda) ölçülemez bir kavramdır. ÇAKMAK, N. Münci, *Kamu Yararı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.111-116.

Doğanay'a göre, kamu yararı ve toplum yararı kavramları birbirinden farklıdır. Kamu yararı, siyasal ve ekonomik yapıyı koruyan menfaati temsil eder. Buna göre, özel mülkiyeti kabul eden bir yapıda mülkiyet hakkının korunmasında kamu yararı ile kişilerin menfaati kesişir. Ancak toplum yararı kavramı, ülkedeki insanların ortak menfaatiyle ilgilidir. İmar planlarında arsa sahiplerinin mülklerini nasıl değerlendirileceğinin (konut, fabrika, vb.) belirlenmesi mülkiyetin toplum yararına uygun kullanılmasına örnektir. DOĞANAY, Ümit, "Toplum Yararı ve Kamu Yararı Kavramları", *Mimarlık Dergisi*, 11(129), 1974, ss.5-6, s.5-6.

Gözler, kamu yararı kavramının tanımının kurucu iktidarca ve bu iktidarın çizdiği sınırlar içinde yasama ve yürütme organlarınca yapılabileceğini belirtmiştir. GÖZLER, *İH – II*, 2009, s.260-261.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1 no'lu Protokol md.1'de "*Mülkiyetin korunması*" başlığı altında birinci fıkra da kamu yararı (public interest) sebebiyle yoksun bırakmadan, ikinci fıkradaysa genel yarara (general interest) uygun şekilde mülkiyet hakkının kullanımının düzenlenmesinden söz edilmektedir. Gümüşkaya'nın ve Gemalmaz'ın tespitlerine göre Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında her iki kavram da aynı anlamda kullanılmaktadır. GÜMÜŞKAYA, Gamze, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.91-92. GEMALMAZ, H. Burak, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2009, s.476-477.

⁸⁵⁹ İdari işlemin amaç unsuru olarak kamu yararı, somut olaya göre yorumlanan bir kavram olması nedeniyle subjektif niteliktedir. Bir işlemde kişisel, siyasi ya da üçüncü kişiye menfaat sağlanması veya usul ve yetki saptırması ya da yargı kararlarının etkisiz kılınması gibi bir amacın açıkça anlaşılması halinde bu işlemde kamu yararı olmadığı gerekçesiyle amaç unsurunun gerçekleşmediği ve hukuka aykırı olduğu kabul edilmektedir. Ancak yargı organı, hukukilik denetimi yerine yerindelik denetimi yaptığı takdirde Anayasa md.9'da ve md.138/f.1'de kendine çizilen sınırı aşmış ve fonksiyon gaspı yapmış olur. Hatta Gözler bu durumu "*yetki saptırması*" olarak niteler. YILDIRIM, 2020, s.510. GÖZLER, *İH – I*, 2009, s.978-979.

⁸⁶⁰ Saraçoğlu, 1961-2011 yılları arasında AYM'nin vergilendirme ile ilgili norm denetimi kararlarında yaptığı incelemede kamu yararı kavramının vergilerin kanuniliği, vergilemede eşitlik, kanunların geriye yürümezliği, temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması, hukuki boşluğun doldurulması gibi çeşitli kural ve ilkelerin uygulanmasının dayanağı olarak kullanıldığını belirlemiştir. SARAÇOĞLU, Fatih, *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s.123.

⁸⁶¹ *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.205.

Vergilendirme, mülkiyete müdahale kapsamına giren hallerden biridir.⁸⁶² Vergi kolaylıkları ise mülkiyet hakkını ve bu haktan kaynaklanan kazanımları destekler.⁸⁶³ Ancak bu destek, eşitlik ilkesini zedeleyen bir hal almışsa, örneğin ekonomik bakımdan güçlü ve imtiyazlı bir mükellef grubu meydana getiriyorsa, mülkiyet hakkını zedeler. Vergi kolaylıklarına ilişkin sürekli veya ölçülü olmayan değişiklikler ise meşru beklentilerin korunmaması bakımından mülkiyet hakkını ihlal eden bir başka uygulama olur.

3.2.1.1. Konut (Mesken) Kirasından Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İradıyla İlgili Vergi Kolaylıkları

Mülkiyet hakkının konularından biri olan taşınmazların konut (mesken) olarak kiralanmasından elde edilen gelire yönelik istisna GVK md.21’de yer alır.⁸⁶⁴ Maddeye göre, mesken olarak kiraya verilen bir ya da birden çok taşınmazın bir takvim yılı hasılatının kanunda belirtilen ve değerlendirme oranında artırılan haddi (2022 yılı için 9.500 ₺) gelir vergisinden istisnadır. İstisnadan yararlanamayacak mükellefler, beyanının doğruluğuna göre iki gruba ayrılır. Birinci grupta, GVK md.21/f.1’in son cümlesine göre, istisna haddinden fazla hasılatı olduğu halde eksik beyan eden ya da hasılatını hiç

⁸⁶² Mülkiyete müdahalenin kapsamına vergi ve benzeri kamu alacakları, kamulaştırma, kamulaştırmaz el atma, tapu ve kadastrodaki uygulamalar, imar uygulamaları, sosyal güvenlik ödemeleri, ruhsat ve tahsis uyuşmazlıkları, devletin borçlu tarafta olduğu para alacakları, tahsis uyuşmazlıkları, müsadere, el koyma, kayyım atama gibi birçok alan girmektedir. Bunlar içinde vergilerin önemi, devletin bu konuda geniş bir takdir yetkisine sahip olmasıdır. Mükellefler, ödedikleri her bir vergiyle aslında malvarlıklarının aktifindeki belirli bir miktar parayı mevcut siyasal ve ekonomik yapıda kalabilmek için devlete vermektedir. Devlet, bu finansal desteği alırken hukukun meşrulaştırdığı kanuni güce dayanarak işlem yapar. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin görüşü de bu yöndedir. GÜMÜŞKAYA, 2010, s.92-93. GEMALMAZ, 2009, s.503-504.

⁸⁶³ Bu başlık altında yalnızca mülkiyet hakkıyla doğrudan bağlantılı olan, başka haklarla bağı doğrudan öne çıkmayan kolaylıklar ele alınmaktadır.

⁸⁶⁴ Kira istisnası, 5421 sa. mülga Kanun’dan bu yana uygulanmaktadır. Kanunun gerekçesinde bu istisnadan mükelleflere destek amacıyla getirildiği belirtilmiştir. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.28. Ancak mülga kanundaki halinde gayrimenkul ve hakların kiralanmasından söz edilirken, günümüzde binaların mesken olarak kiralanmasının istisna edilmektedir. Ayrıca, mülga kanunda VUK’a göre defter tutma zorunluluğu bulunanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirileceklerin kira gelirleri istisna dışı tutulmuştur. Günümüzdeyse ticari, zirai, mesleki kazancını yıllık beyannameyle bildirmesi zorunlu mükellefler ile GVK md.103’teki üçüncü dilimdeki ücret gelirleri tutarından daha fazla gelir elde edenler istisna dışıdır. Buna göre, istisnadan kapsamındaki gayrimenkul sermaye iradı konuları daraltılmış ve konu örtüşmekle birlikte istisnadan yararlanamayacak olan mükellef grubu ise genişletilmiştir. Parasal had uygulaması 1949’dan beri sürdürülmektedir. 4369 sa. Kanun md.27’nin hükümet teklifi gerekçesinde, GVK md.21’in ilk halinden konut kirasından elde edilen gayrimenkul sermaye iradının zamanında ve tam olarak beyan etmeyenlerin de istisnadan faydalanması nedeniyle, tam ve zamanında beyanı teşvik amacıyla değiştirildiği belirtilmiştir. *4369 sayılı Kanun tasarısı*, s.24-25.

beyan etmeyenler yer alır. İkinci grupta ise beyanı doğru olduğu halde bu istisnadan GVK md.21/f.2'ye göre kanun koyucunun istisnadan yararlanmasını uygun bulmadığı mükellef grupları vardır. Bu mükellefler iki gruba ayrılır. Birinci gruptakiler, ticari, mesleki ya da zirai kazancını beyannameyle her yıl bildirmesi gereken mükelleflerdir. İkinci gruptakiler ise, istisna haddinin üzerinde kira geliri elde eden mükelleflerden, beyan gerekliliğine bakılmadan ayrı ayrı ya da birlikte edindiği GVK'daki ticari, zirai veya serbest meslek kazancı hükümlerine girmeyen gelirlerinin net olmayan tutarları toplamı GVK md.103'teki tarifenin üçüncü diliminde ücretler için belirtilen miktarı (2022 yılı için 250.000 ₺) aşanlardır. İstisnanın uygulanmasına ilişkin 286 Seri No'lu GVGT yayımlanmıştır.⁸⁶⁵ Konuyla bağlantılı özelgelerde, murisin terekesindeki taşınmazların mirasçılara geçişine kadar mükellefiyetin tereke adına tesis edileceği ve GVK md.21'deki istisnadan da bu dönem için terekenin yararlanacağı, terekeden kaynaklanan ödevlerin yerine getirilmesi de atanmışsa tereke memuru tarafından, atanmamışsa da mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından yerine getirileceği⁸⁶⁶, taşınmazın mali yılın ortası veya sonunda kiraya verilmesinin o yıl için öngörülen istisna haddini değiştirmeyeceği, örneğin aynı yılın 1 Kasım – 31 Aralık arası dönem için kiralanın konut için de 1 Ocak – 31 Aralık arası dönem için de o yıl için öngörülen istisna haddinin herhangi bir ay ya da gün bölüşümü yapılmaksızın uygulanacağı⁸⁶⁷, dar mükellefiyetin GVK md.21'deki istisnadan yararlanmayı etkilemeyeceği ve istisna haddinin altında bulunan yıllık gayrimenkul sermaye iradının GVK md.86/f.1/2'ye göre dar mükellefiyet nedeniyle tevkif suretiyle vergilendirilmesi sonucu yıllık beyanname vermeye gerek olmadığı, ancak istisna haddinin üstünde gayrimenkul sermaye iradı elde etmesi halinde bu gelirini beyan etmesi gerekeceği⁸⁶⁸, dar mükellefin Türkiye'de elde ettiği kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı olarak Türkiye'de vergilendirileceği veya GVK md.21'e göre istisna kapsamındaysa istisnadan yararlandırılacağı, ancak mukim ülkede vergi matrahının hesaplamasında Türkiye'de ödenen vergilerin esas olan matrahın dışında bırakılacağı (istisna yöntemiyle çifte vergilendirmenin önüne

⁸⁶⁵ Tebliğe göre, menkul sermaye iradı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı ya da diğer kazanç ve irat elde edenlerin bu gelirleri nedeniyle yararlandığı istisnalar ve bu gelirlerin beyan edilip edilmemesi, konut kirası geliri nedeniyle uygulanacak istisnadan yararlanmayı etkilemez. İstisna haddinin altında elde edilen konut kirası geliri de bu mükelleflerin bu dört türdeki gelirleri toplamının GVK md.103'teki üçüncü dilim ücret gelirleri tutarını aşıp aşmadığına bakılmaksızın yıllık gelir vergisi beyannamesine eklenmeyecektir. Tebliğde bu konulara ilişkin uygulamaya yönelik örnekler de yer almaktadır.

⁸⁶⁶ İstanbul VDBÖ, T.09.09.2019, S.62030549-120[70-2018/238]-E.732409.

⁸⁶⁷ Şanlıurfa VDBÖ, T.05.02.2018, S.B.07.1.GİB.4.63.15.01-120.05-4714.

⁸⁶⁸ İstanbul VDBÖ, T.28.07.2016, S.62030549-120[86-2016/54]-102555.

geçileceği), ancak artan oranlı vergi oranı belirlenirken Türkiye'deki gelirlerin de hesaba katılacağı⁸⁶⁹, mükelleflerin beyan etme zorunluluklarına bakılmaksızın ticari, mesleki ya da zirai olmayan gelirlerinin net olmayan tutar toplamının GVK m.103'teki tarifenin üçüncü diliminde ücretler için belirtilen tutarı aşması halinde GVK md.21'deki istisnadan faydalanamayacağı, bu durumun hem dar hem tam mükellefler için geçerli olduğu⁸⁷⁰, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyannameyle bildirmekle yükümlü olan mükelleflerin GVK md.21'deki istisnadan yararlanamayacağı, bu kişilerin kira gelirlerini de yıllık beyannamelerine eklemeleri gerektiği ve yıllık istisna tutarı kadar matrahtan indirim yapılamayacağı⁸⁷¹, taşınmaza birden fazla kişinin malik olması ve kira gelirinin bu kişilerden birinin hesabına yatırılması halinde, GVK md.21'in uygulamasının her bir hissedar için hisselerine karşılık gelen yıllık kira gelirinin istisna haddini aşıp aşmadığı ayrı ayrı değerlendirileceği⁸⁷², taşınmazın kiralanmasında birden fazla kiracı tarafsız, kiralamanın ticari bir organizasyon kapsamına girip girmediği değerlendirilerek oda oda, yatak başına gibi ayrımlarla kiralanmanın ticari bir organizasyon dahilinde gerçekleştiği ve ticari kazanç olarak değerlendirileceği, ancak ev arkadaşlığı veya alt kiracılık şeklinde bir kiralama varsa bu durumda elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğu ve GVK m.d.21'e göre istisna haddinin altında olması durumunda istisnadan yararlanılabileceği⁸⁷³, mesken niteliğindeki taşınmazın, aynı mali yıl içinde bir süre için konut olarak, daha sonra bir başkasına işyeri olarak kiralanması halinde GVK md.21'deki istisnanın uygulanmasının yalnızca konut olarak kiralanın dönem için ve konut olarak kiralamanın toplam bedelinin o yıl için belirlenen istisna haddinin altında olması halinde mümkün olduğu⁸⁷⁴ bildirilmiştir.

3.2.1.2. Sınai Mülkiyet Haklarıyla Bağlantılı Vergi Kolaylıkları

Sınai mülkiyet haklarıyla⁸⁷⁵ bağlantılı gelirlere yönelik, GVK md.18 ve KVK md.5/B'de istisna uygulamaları kabul edilmiştir. Eser, buluş ve program üreten kişilerin

⁸⁶⁹ İstanbul VDBÖ, T.06.10.2015, S.62030549-120[70-2015/92]-84796.

⁸⁷⁰ Ankara VDBÖ, T.22.06.2015, S.38418978-120[70-15/2]-669.

⁸⁷¹ İzmir VDBÖ, T.21.05.2013, S.84098128-120.04.01[21-2013-1]-311.

⁸⁷² Ankara VDBÖ, T.18.02.2013, S.38418978-120[70-12/18]-133.

⁸⁷³ İstanbul VDBÖ, T.15.08.2012, S.62030549-120[70-2012/177]-2590.

⁸⁷⁴ İstanbul VDBÖ, T.26.05.2010, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 21-134.

⁸⁷⁵ Sınai mülkiyetin korunmasını da içeren fikri mülkiyet hakkı, kişinin düşünsel ürünü ve faaliyetine ilişkin menfaatinin korunmasıdır. Maddi nitelikte olmayan mallar üzerindeki bu hakkın, maddi mallar

veya mirasçılarının bu üründen elde ettikleri gelir, serbest meslek kazancı olarak nitelenip GVK md.18/f.1 uyarınca istisna kapsamına alınmıştır.⁸⁷⁶ Tevkifat zorunluluğu ise 3946 sayılı Kanun m.22'yle GVK'ya md.94/f.1/2/a'nın eklenmesiyle getirilmiştir.⁸⁷⁷ Konuyla ilgili özelgelere, resim çalışmalarından ve hat sanatı faaliyetinden elde edilen gelirin hangi istisna kapsamında değerlendirileceğine ilişkin sorular üzerine bu iki faaliyetin GVK md.9/f.1/8'de söz edilenler içinde yer almaması nedeniyle esnaf muaflığından yararlanamayacağı, ancak GVK md.18'de söz edilen faaliyetler arasında

üzerindeki haklardan farklı olarak, belirli bir hukuki koruma süresi vardır ve fikri çabayla ortaya konulan ürünün maddi bir varlık üzerinde cisimlenmesi halinde bu cismin malikinin değişmesi fikri mülkiyet hakkı sahibini değiştirmez. Fikri mülkiyet haklarının fikri haklar ve sınai haklar şeklinde iki ana türü vardır. Fikri haklar, eser sahibinin ortaya koyduğu fikir ve sanat eseri olarak kabul edilen ürün üzerindeki haklarıdır. Sınai haklar ise sınai veya ticari bir faaliyette kullanılmak amacıyla fikri çabayla ortaya konulan ürünler üzerindeki haklardır. Sınai haklar, patent ve faydalı modeller gibi ürünler üzerindeki haklar, markalar gibi ayırt edici işaretler ve adlar üzerindeki haklar şeklinde ikiye ayrılır. Türkiye'de sınai haklar üzerindeki mülkiyetin korunması amacıyla 22.12.2016 t. 6769 sa. Kanun yürürlüktedir. KILIÇOĞLU, Ahmet M., *Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, s.1-2, 6, 17.

⁸⁷⁶ 5421 sa. mülga Kanun md.18'de telif kazançları istisnası olarak düzenlenen bu kolaylık, hem 5421 sa. mülga kanun döneminde hem de 193 sa. Kanun'un ilk halinde md.18'de kısmi istisna olarak uygulanmaktaydı. Parasal üst sınır belirlenen bu düzenleme, eserlerin satım, devir ve kirasından elde edilen net olmayan kazanç ve iratlarına ilişkindi. Eserlerin yayım, konser, sergi gibi şekillerde değerlendirilmesine ilişkin alınan bedeller de bu istisna hesaplamasına katılıyordu. 5421 sa. mülga Kanun'un gerekçesine göre istisnanın amacı, ülkenin bilim ve kültür alanındaki çalışmalarını teşvik etmek olup, düzenleme yapılırken vergilendirmede genellik ilkesinin gözetildiği belirtilmiştir. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.27-28.

GVK md.18'deki değişiklik ise ilk olarak 04.12.1985 t. 3239 sa. Kanun döneminde yapılmıştır. Gerekçesinde (md.2/2) istisna haddinin kaldırıldığı ve daha düşük oranda vergilendirilmelerini sağlayıcı düzenleme yapıldığı belirtilmiştir. Plan ve Bütçe Komisyonu aşamasında, hükümet teklifine hattatların ve videoyla ilgili telif haklarının eklendiği, hükmün md.40'a alındığı görülmektedir. *3239 sayılı Kanun tasarısı*, s.12 ve 30.

GVK md.18'deki ikinci değişiklik, 11.08.1999 t. 4444 sa. Kanun md.4'le yapılmıştır. Kanun teklifinin Genel Kurul görüşmeleri sırasında Milliyetçi Hareket Partisi Erzurum Milletvekili İsmail Köse ve arkadaşları tarafından teklif edilen bu düzenlemeyle, telif kazançları istisnasının kapsamı genişletilmiştir. Bu değişiklikte, bilgisayar yazılımlarından, ilgili eserlerin internet ortamında sunulmasından, CD ve disket ortamına aktarılan eserler ve ihtira beratlarından elde edilen gelirin istisna kapsamına alındığı görülmektedir. Bilgisayar yazılımlarından elde edilen gelirin istisna kapsamına alınması tartışma konusu edilse de tevkifat yoluyla vergilendirmenin yapıldığının altı çizilerek ayrıca bir vergi yükü altına almamak adına teklifin getirildiği belirtilmiş ve madde teklif edildiği haliyle kabul edilmiştir. *TBMM Genel Kurulu 21. Dönem 47. Birleşim Tutanağı (4444 sayılı Kanun görüşmeleri)*, s.285-290.

⁸⁷⁷ 5421 sa. mülga Kanun md.80/f.1/3'e ve 193 sa. Kanun ilk halinde md.94/f.1/3'teki düzenlemesine göre bu istisnadan yararlananların tevkifat yapması zorunlu değildi. Ancak, GVK md.94'te 3946 sa. Kanun m.22'yle yapılan değişiklikte ikinci bende alınan serbest meslek kazançlarına ilişkin tevkifat kapsamına telif kazançları istisnasından yararlananlar da alınmıştır. Gerekçesi de (Hükümet teklifi gerekçesinde md.21/2'de yer almaktadır, ancak teklif metninde md.22'de geçmektedir.) radyo ve televizyon yapımlarında çalışan sanatçılara ödenen ücretlerin tarifeye uygun vergilendirilmesi olarak belirtilmiştir. Kanun koyucu, mevcut düzenlemeyi koruyarak bu tür yapımlarda çalışanların kazançları bakımından tevkifat zorunluluğu getirmek yerine telif kazancı sahiplerinin tümüne tevkifat zorunluluğu getirmeyi tercih etmiş, ancak tümüne neden böyle bir düzenleme getirdiğini gerekçelendirmemiştir. GVK md.94/f.1/2 halen yürürlükte olup, fikri mülkiyet hakkından kaynaklanan eserlerden elde edilen gelirlere ilişkin istisnaya tabi olanlar için tevkifat zorunluluğu devam etmektedir. *TBMM 19. Dönem 403 no'lu Komisyon Raporu (3946 sayılı Kanun tasarısı)*, s.11 ve 46.

yer aldığı için GVK md.103'teki yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmadıkça vergiden istisna olduğu, bu tutarı aşması halindeyse beyana dayalı olarak vergi tarh edileceği ve GVK md.94/f.1'e göre tevkifat yapmak zorunda sayılan mükelleflerce alınmaları halinde bu mükelleflerin hattata yapacağı ödemeler için tevkifat yapmaları gerektiği bildirilmiştir.⁸⁷⁸

Telif kazançlarının arızı olarak elde edilmesi halinde GVK md.18/f.3'e göre istisna ve tevkifat uygulanır.⁸⁷⁹ Faaliyetin arızı olmasının bir sonucu, ilgili mükelleflerin 311 Seri No'lu GVGT md.6/f.5'e göre defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve defter tutma ile belge düzenleme zorunluluklarının, 221 Seri No'lu GVGT md.1/1/9'da da belirtildiği üzere katma değer vergisi yükümlülüklerinin olmamasıdır.⁸⁸⁰ GVK md.18/f.4'e göre, arızı telif kazancı istisnasının GVK md.94/f.1/2'ye göre yapılacak tevkifatla ödenen vergiye etkisi yoktur. Konuyla ilgili özelgelerde, istisna kapsamında bir fikri mülkiyet ürününe ilişkin çalışma kapsamında alınan hizmetin ödemelerinin GVK md.94/f.1/2/a'ya göre hizmet alan bakımından tevkife konu olduğu, hizmet veren sanatçının serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu olmaması nedeniyle bu ödemenin sanatçı tarafından imzalanan gider pusulasıyla belgelenebileceği, hizmet veren sanatçının bu işi uzun süredir ve sürekli olarak yapması halinde verilen hizmetin katma değer vergisine tabi olduğu ve bu verginin KDVK md.9/f.1 ve KDVGUT md.I/C/2.1.2.2 uyarınca ya hizmet verence beyan edip ödenmesi gerektiği ya da GVK md.94'e göre sorumlu kişilerce beyan edilip ödenmesi gerektiği, ancak bu hizmetin arızı biçimde ifa edilmesi halinde Katma Değer Vergisi'nin konusuna girmeyeceği bildirilmiştir.⁸⁸¹

Telif kazançları istisnasının GVK md.18/f.5'e göre parasal üst sınırı vardır. İstisna kapsamındaki kazançları toplamı GVK md.103'teki tarifenin dördüncü gelir dilimindeki

⁸⁷⁸ İstanbul VDBÖ, T.06.11.2020, S.62030549-120[18-2019/461]-821988.

⁸⁷⁹ İdareye göre, GVK md.18 kapsamına giren bir faaliyetten elde edilecek gelirin arızı olarak elde edilmesi istisna ve tevkifat uygulamasına engel oluşturmaz. GVK md.82/f.4'e göre, arızı kazanç için işin devamlılık arz etmemesi ve mutad meslek haline getirilmemesi yeterlidir. Arızı telif kazançlarının Katma Değer Vergisi'ne tabi olmayacağı ayrıca belirtilmiştir. Eskişehir VDBÖ, T.16.08.2013, S.73903997-130[9-2012/21]-160.

⁸⁸⁰ 311 Seri No'lu GVGT md.6/f.5'e göre GVK md.18'deki türden bir faaliyette bulunan arızı kazanç sahiplerinin defter-beyan sistemine kaydolma, defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu yoktur.

⁸⁸¹ Edirne VDBÖ, T.10.03.2021, S.99689007-120.01.02.11[GVK: 3-1]-7280.

tutarı aşanlar istisnadan yararlanmaz ve tevkifte bulunmaz.⁸⁸² 311 Seri No'lu GVGT md.6'ya göre GVK md.18'deki türden bir faaliyette bulunan serbest meslek kazancı sahiplerinin defter beyan sistemine kayıtlı olma, defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu iki halde düzenlenmiştir. Birincisi, Tebliğ md.6/f.2'ye göre eserlerini kısmen ya da tamamen GVK md.94'te belirtilenlerin dışındaki kişilere teslim etmeleri, ikincisi ise Tebliğ md.6/f.4'e göre başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti olması hallerinde zorunludur.

İstisna kapsamında elde edilen gelirin GVK md.65'teki serbest meslek kazancı tarifine uygun olması gerekir.⁸⁸³ Konuya ilişkin özgelelerde, istisna kapsamına girmeyen ürünlerden elde edilen gelirin ticari organizasyona dayanması halinde ticari kazanç olarak vergilendirileceği⁸⁸⁴, istisnadan yararlanabilmek için ilgili ürünün 5846 sayılı Kanun'a göre eser sayılması ve bu eserin GVK md.18'de sayılanlardan biri olması ve istisna kapsamındaki faaliyette çalıştırılan personelin bu faaliyet sonucunda elde ettikleri tevkife tabi olmayan gelirlerini yıllık beyannameyle bildirmeleri gerektiği⁸⁸⁵ bildirilmiştir. İstisnaya konu kazancın, hükümde sayılan eserleri veya ihtira beratına konu ürünlerin yayım, satım, kiralama veya haklarının devir ve temlik yoluyla eseri üreten veya kanuni mirasçıları tarafından elde edilmesi gerekir.⁸⁸⁶ Mirasçıların GVK md.18'deki istisnadan yararlanabilmesi için mirasbırakanın eseri üreten kişi olması zorunlu olduğu, mirasbırakan tarafından üretilen kalıplara dayanılarak kanuni mirasçılar

⁸⁸² 7194 sa. Kanun md.10'la eklenen bu hükmün amacı, Adalet ve Kalkınma Partisi İstanbul Milletvekili Vedat Demiröz ve arkadaşlarının teklifinde md.11'in gerekçesinde, belirlenen parasal haddin altında gelir elde edenler bakımından tevkif yoluyla ödenenin dışında vergi yükünden ve beyanname ödevinden istisna tutmak, ancak bu haddin üstünde gelir elde edenler bakımından getirilen beyanname ödevi ve vergi yükünün yanı sıra tevkif yükümünden ayrık tutulmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Gereğinden anlaşılan, kanun koyucunun telif kazançları istisnasına parasal sınır getirerek, parasal sınırın altında ve üstünde gelir elde edenlerin vergi ödevleri arasında adalet ve dengeyi gözetten bir uygulama öngördüğüdür. 7194 sayılı Kanun teklifi, s.12.

⁸⁸³ Hizmet sözleşmesine göre bu faaliyetlerde bulunanların ise gelirlerinin niteliği ücret olacağı için bu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. GÜNEŞ, Gülsen, *Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997, s.80.

⁸⁸⁴ Bursa VDBÖ, T.10.12.2020, S.17192610-120[GV-18-80]-E.188679.

⁸⁸⁵ İzmir VDBÖ, T.12.08.2020, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017-19]-227158.

⁸⁸⁶ Maddede sayılan eser üreticileri, ressam, müellif, heykeltıraş, bilgisayar programcısı, hattat, bestekar, mütercim ve mucitlerdir. Bu kişiler kanunda sınırlı olarak sayıldığından başka eser üretenlerin kanun dışında bir şekilde eklenerek ya da yorum yoluyla istisnadan yararlandırılması mümkün değildir. Bu husus, 311 Seri No'lu GVGT md.3/f.1/a bendinde de bu durum açıkça belirtilmiştir.

KARASU ÖZTEMEL, Gülçin, *Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2014, s.130-131. GÜNEŞ, 1997, s.81.

tarafından ortaya konulan ürünlerin satışının ise ticari kazanç kapsamında vergilendirileceği İstanbul VDB'nın 18.12.2020 tarihli özelgesinde bildirilmiştir.⁸⁸⁷

İstisna kapsamına giren eser ve ürünlerin neler olduğu öğretide tartışmalıdır. Bir görüşe göre, GVK md.18'de üretilen eserler örnek olarak sayılmıştır. Bu çıkarıma, maddede eserler sayıldıktan sonra “*gibi*” ifadesinden ulaşılmaktadır. Bu görüş, 05.12.1951 tarihli 5846 sayılı Kanun'da md.2-5 arasında eser gruplarından birine giren ve Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan alınacak bir yazı veya yaptırılacak bir kayıt ve tescille eser olduğu ortaya konulan ürünün GVK md.18 kapsamına girdiğinin kabul edilmesi ve istisnaya tabi olduğu düşüncesindedir.⁸⁸⁸ Ancak Karasu Öztemel'in de desteklediği karşı görüş, maddenin dar yorumlanması gerektiği düşüncesindedir. Bu görüşe göre, eserlerin GVK md.18'de sınırlı biçimde sayıldığı, “*gibi*” ifadesi üzerine yapılacak yorumlamayla 5846 sayılı Kanun kapsamındaki tüm eserlerin istisna kapsamına alınamayacağıdır. Aksi takdirde kıyas yoluyla genişletme yasağının ihlal edileceği kanaatindedir.⁸⁸⁹ Bu karşı görüşü destekleyen Yüce'ye göre, maddede istisna kapsamındaki faaliyet ürünü eserlerin sınırlı bir şekilde belirtilmesi nedeniyle, 5846 sayılı Kanun kapsamındaki eserlerden GVK md.18'de sayılanlarla örtüşen eserler istisnadan yararlanır. 5846 sayılı Kanun'un kapsamına girdiği halde GVK md.18'de sayılanların hiçbirisiyle örtüşmeyenler ise maddede belirtilen faaliyetler kapsamında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilip vergilendirilir.⁸⁹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın son yıllardaki uygulamasına bakıldığında, konuyla ilgili tebliğ ve özelgelerinde, GVK md.18'deki “*gibi*” ifadesinden, maddede sayılan eser gruplarından birinin kapsamına girebilecek bir ürün olması halinde istisna kapsamında değerlendirdiği görülmektedir. İstisnaya konu ürünün GVK md.18'de sayılı eser üreticilerinden biri tarafından ortaya konulması ve maddede sayılı faaliyetlere konu edilmesi sonucu kazanç sağlanması da idarenin istisna kapsamına alırken kanun hükmü gereği göz önünde bulundurduğu diğer hususlardır. Konuya ilişkin en yakın tarihli tebliğ 311 Seri no'lu GVGT'dir. Tebliğ'in md.3/f.3'te 5846 sayılı Kanuna göre kayıt ve tescil edilen tüm eserlerin istisna kapsamına

⁸⁸⁷ İstanbul VDBÖ, T.18.12.2020, S.62030549-120[18-2020/764]-E.945707.

⁸⁸⁸ KARASU ÖZTEMEL, 2014, s.132-133.

⁸⁸⁹ KARASU ÖZTEMEL, 2014, s.132.

⁸⁹⁰ YÜCE, Mehmet, “Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Prof. Dr. A. Bora Ocakçıoğlu'na Armağan*, 2001(40), ss.83-101, s.91.

girmediği, istisnadan yararlanmaya konu eserin GVK md.18’de sayılanlar arasında veya bu eserlere benzerlik gösteren nitelikte olması gerektiği açıkça düzenlenmiştir. Bu tebliğden sonra yayınlanan özeldelerde, KTB Telif Hakları Genel Müdürlüğü tarafından kayıtlı ve tescilli bir çalışmanın aynı zamanda GVK md.18/f.1’de sayılan eserler arasında yer alması halinde satışından elde edilen gelir bakımından GVK md.18/f.1’deki istisnadan yararlanmanın mümkün olduğu ve elde edilen kazancın GVK md.103’teki tarifenin dördüncü gelir dilimindeki tutarı aşması halinde satışın meydana geldiği yıla ilişkin gelir vergisi beyannamesiyle bildirilmesi gerektiği⁸⁹¹, başvuruya eserin kayıt ve tescili olmasına rağmen GVK md.18’de sayılan eser grupları içinde yer almaması halinde bu eserden elde edilen telif hakkı kazancının serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceği⁸⁹² bildirilmiştir. Dar yorumlama doğrultusundaki görüş, 311 Seri no’lu GVGT yürürlüğe girmeden önce de ortaya konmuştur.⁸⁹³ Ancak bu dönemde dar yorumlama yapmayan bir görüş de bildirilmiştir.⁸⁹⁴ Bu karşı görüşe dayanak olan düzenleme, 135 Seri No’lu GVGT md.I/B/4’te ve 149 Seri No’lu GVGT md.I/d’de yer alan, 5846 sayılı Kanun kapsamına giren ve eser niteliğinde sayılan ürünlerden elde edilen gelirler, GVK md.18 kapsamında değerlendirilebileceği hükümleriydi. Ancak İdare, 311 Seri No’lu GVGT md.3 ile bu diğer tebliğlerindeki düzenlemeleri daraltan yeni bir düzenleme getirmiş, bunu yeni tebliğden önceki tarihli özeldeleri dahil son yıllardaki özeldelerine de yansıtmıştır.

Mucit ile patent sahibinin farklı kişiler olması halinde, patent sahibinin bu istisnadan yararlanması söz konusu değildir.⁸⁹⁵ İstisnadan yararlanma koşullarını taşıyan film veya fonogram yapımcısı mükelleflerin, KTB Telif Hakları Genel Müdürlüğü’ne gerekli işlemi yaptırmaları, ardından buna ilişkin belgeyle HMB’na başvurmaları gerekir. Maddede geçen “*ihтира beratları*” kavramının patent ve faydalı model olarak değerlendirilmesi gerekir.⁸⁹⁶ 311 Seri No’lu GVGT md.3/f.2’de kayıt ve tescili zorunlu

⁸⁹¹ İstanbul VDBÖ, T.11.05.2022, S.62030549-120[18-2019/1656]-508706.

⁸⁹² İstanbul VDBÖ, T.28.12.2021, S.E-62030549-120[18-2021/523]-1175232.

⁸⁹³ Gaziantep VDBÖ, T.09.09.2019, S.16700543-120[18-515-43]-E.63206. Bursa VDBÖ, 23.02.2016, S.17192610-120[ÖZG-15-64]-38.

⁸⁹⁴ İstanbul VDBÖ, T.14.04.2014, S.39044742-KDV.9-917.

⁸⁹⁵ GÜNEŞ, 1997, s.83.

⁸⁹⁶ Bu konuda Güneş, ihтира beratı kavramının patent belgesi olan ve olmayan tüm buluşları kapsayacak biçimde kabul edilmesi gerektiği görüşündedir. Yazara göre, istisna hükmündeki ifadenin yorumlanmasında ekonomik yaklaşım ilkesine göre hareket edilerek belgesi olsun ya da olmasın patent niteliğini taşıyan tüm buluşlar için uygulanması gerekir. Mükelleflerin kanunu aşan biçimde maddi ve

eserler bakımından belgenin zorunlu aranacağı, ancak ihtiyari olanlar bakımından kayıt ve tescil yapıldığını belgeleme şartı aranmayacağı düzenlenmiştir. Bu tebliğden önceki tarihte çıkarılan İzmir VDB'nın 27.11.2017 tarihli özelgesinde, KTB'den gelen 16.08.2017 tarihli ve 46729386-640-E.168250 sayılı yazıya göre Bakanlıktan alınan ilgili eserin 5846 sayılı Kanun kapsamında yer aldığına ilişkin yazı verilmesine 04.08.2017 tarihi itibarıyla son verildiği, bu nedenle 5846 sayılı Kanun md.13'e göre *"Filmlerin ilk tespitini gerçekleştiren film yapımcıları ile seslerin ilk tespitini gerçekleştiren fonogram yapımcıları"* bakımından zorunlu, diğer eser sahipleri bakımından ihtiyari olarak kayıt ve tescil yapıldığı anlaşıldığından, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir eserin istisna kapsamına girip girmediğini değerlendirirken kayıt ve tescil edilmesi halinde buna binaen verilen belgedeki yazan niteliğe göre eserin değerlendirileceği bildirilmiştir.⁸⁹⁷ Ancak Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca 2020 yılında yayınlanan rehberde, istisnadan yararlanabilmek için tescil başvuru zorunluluğu olmadığı, ancak eser sahiplerinin istisna kapsamına giren eserini isteğe bağlı olarak Telif Hakları Genel Müdürlüğü bünyesinde kaydettirerek istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir.⁸⁹⁸

Hem sınai mülkiyete konu hak ve ürünlerin hem de ekonomik kalkınmanın desteklenmesini içeren bir kolaylık KVK md.5/B olarak *"Sınai mülkiyet haklarında istisna"* madde başlığıyla eklenmiştir. KVK md.5/B uyarınca Ar-Ge ve inovasyon çalışmaları ya da yazılım faaliyetleri sonucu yapılan buluşların kira, satım, devir, Türkiye'de seri üretiminden elde edilen gelirin ve Türkiye'deki üretim sürecinde kullanılmasıyla elde edilen ürünün satışından elde edilen kazancın kendine atfedilen kısmı için yüzde ellilik bir kısmi istisna kabul edilmiştir.⁸⁹⁹ KVK md.5/B/f.6'ya göre, bu istisnadan yararlanan mükellefler, 4691 sayılı Kanun geçici md.2'deki istisnadan veya kazançlarına ilişkin diğer istisnalardan yararlanamaz. 4691 sayılı Kanun geçici

şekli ödev tabi olmasının önüne geçmek amacıyla kabul edilen genişletici yorum yasağı kapsamında değerlendirilmemelidir. GÜNEŞ, 1997, s.84-85.

⁸⁹⁷ İzmir VDBÖ, t.27.11.2017, S.84098128-120.04.02[18-2017/18]-142801.

⁸⁹⁸ T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Kültür Endüstrileri Destek ve Teşvik Rehberi, Ankara, 2020, s.56.

⁸⁹⁹ 6518 sa. Kanun md.82'yle getirilen ve KVK'ya md.5/B olarak eklenen bu istisnanın gerekçesinde, (Teklifte md.42'deyken Plan ve Bütçe Komisyonu'nun alt komisyonunda md.89'a kaydırılmış, Genel Kurul'da ise md.82 olarak kabul edilmiştir.) sınai mülkiyet haklarına konu faaliyetler ve buluşlardan elde edilecek gelirin yüzde ellisinin vergiden istisna edildiğine değinilmekle yetinilmiştir. 6518 sayılı Kanun tasarısı, s. 71, 96, 101, 142.

md.2'deki istisnadan yararlanan mükellefler de KVK md.5/B'deki istisnadan yararlanamaz.⁹⁰⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı, *KVGT (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:8)* md.5.14. ile KVK md.5/B'deki istisnanın nasıl uygulanacağını düzenlemiştir. Tebliğ md.5.14.1.'e göre, istisna konusu buluşa ilişkin patent veya faydalı model belgesi Türk Patent ve Marka Kurumu tarafından verilmelidir.⁹⁰¹ Yüzde elli oranında kısmi istisna uygulaması bakımından üretim sürecinde kullanılan bir buluş söz konusuysa, bu buluştan elde edilen gelir, ortaya konulan ürünün satışından elde edilen kazançtan bu buluşa atfedilen kısım ayrıştırılarak transfer fiyatlandırması esaslarına göre belirlenir. Ancak HMB'na KVK md.5/B'yle verilen yetkiye göre, buluşta hak sahibi mükellefin maliyet unsurlarını göz önünde bulundurarak kazançlarını ayrıştırma seçeneği tanınmıştır.⁹⁰² İstisna, buluş nedeniyle elde edilen gelirler üzerinden vergi kesintisine engel olmaz. Ancak bu istisnadan yararlanılabilen serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratlarından gerçekleştirilecek stopaj yüzde elli indirimli uygulanır. Ayrıca, gelirleri stopaj yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükelleflerin indirimli vergi kesintisi beş yıldan daha fazla süreyle uygulanamaz. İstisnaya konu buluşa ilişkin hakkın devri, satımı veya kiralanmasında bu işlemin Türk Patent ve Marka Kurumu'na tescilinden itibaren hakkı devralan istisnadan yararlanabilir. Araştırma, geliştirme, yenilik veya yazılım faaliyetlerinin bir kısmı yurt dışında gerçekleşmişse yalnızca yurt içindeki kısmından elde edilen gelire istisna uygulanır. Eğer faaliyetin tamamı yurt dışında gerçekleşmişse bu istisnadan yararlanılamaz. Yetkili mahkemelerce patent veya faydalı model belgesinin yetkisizliği kararı verilmişse, bu karar geçmişe etkili olur ve bu nedenle zamanında alınmayan vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle beraber kazancı istisnaya tabi olmuş mükelleften tahsil edilir.

⁹⁰⁰ Ancak, KVK md.10/f.1/a'daki veya 5746 sa. Kanun md.3'teki indirimlerden yararlanan mükellefler ise KVK md.5/B'deki istisnadan yararlanabilir.

⁹⁰¹ İstisnadan yararlanabilecek kişiler patent veya faydalı model belgesinin 551 sa. KHK md.2'ye göre sahibi veya md.88'e göre Türk Patent ve Marka Kurumu'na tescil edilmiş lisans sözleşmesine göre patentli veya faydalı model belgeli buluşlarda tekel niteliğinde özel bir ruhsatı (inhisari lisans sahibi) olmalıdır. İnhisari lisans sözleşmesi dışındaki bir lisans sözleşmesiyle buluşun kullanım hakkını elde edenler istisnadan yararlanamaz. Ayrıca, patent veya faydalı model belgesi için öngörülen koruma süresi aşılmamış olmalıdır. Kolaylıktan yararlanmak için HMB'na değerlendirme raporu düzenlenmesine gerek yoktur, koşullara sahip tüm mükellefler istisnadan yararlanabilir. Dar mükellefler, buluşlarını Türkiye'de gerçekleştirmeleri ve faydalanmaları halinde KVK md.5/B'deki istisnadan yararlanabilirler.

⁹⁰² Bu durumda, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla elde edilen ürünün toplam maliyetindeki payı dikkate alınır. Burada buluşun kullanımıyla ilgili aktifleştirilen Ar-Ge Harcamaları için ayrılan amortismanlar ve başkaca tüm giderler hesaba katılır.

Cumhurbaşkanı'na KVK md.5/B'deki istisna oranını indirme ve artırmaya yönelik geniş bir yetki tanınmasının⁹⁰³ da verginin kanuniliği ilkesinin Anayasa md.73/f.4'le esnetilmesinin tartışmaya açık biçimde geniş bir yorumu olduğu görülmektedir. Yüzde elli oranını sıfıra kadar indirme veya yüzde yüze kadar artırma yetkisi, vergiyi o yıl için hiç alınmayacak ya da bir kat fazla alınacak duruma getirmesi nedeniyle Cumhurbaşkanı'na geniş bir takdir yetkisi vermektedir. Ancak verginin hiç alınmaması veya misliyle alınması konusu verginin temel yapısını ve vergiden elde edilecek kamu gelirini ciddi biçimde etkileyeceği için vergilemede kanunilik ilkesi gereği yasama organı tarafından kanunla düzenlenmesi gerekir. Cumhurbaşkanı'na tanınacak yetkinin verginin yapısına ve devlet bütçesine radikal boyutta etki etmeyecek şekilde kanunda düzenlenmesi vergilemede kanunilik ilkesine ve Anayasa md.73/f.4'te Cumhurbaşkanı'na tanınan sınırlı değişiklik yapma yetkisine daha uygun olacaktır. Oranlarla ilgili bu geniş yetkinin sektör veya belgeye göre farklılaştırılmasına ilişkin tanınan yetki de verginin konusunun düzenlenmesiyle ilgili olduğundan verginin kanuniliği ilkesiyle karşı karşıya gelmektedir. Bu konunun kanun koyucu tarafından düzenlenmesi ve Cumhurbaşkanı'na Anayasa md.73/f.4'ten kaynaklanan sınırlı bir değişiklik yapma yetkisini içermesi verginin kanuniliği ilkesine daha uygun olacaktır.

Bu konuyla bağlantılı bir diğer istisna, KDVK md.17/4/z'de düzenlenmiştir. Patent veya faydalı model belgesi olan buluşun⁹⁰⁴ maddi olmayan haklarının kiralanması, devri veya satışından kaynaklanan teslim ve hizmetler KDVK md.17/4/z uyarınca vergiden istisna edilmiştir.⁹⁰⁵ KDV Genel Uygulama Tebliği md.F/4/22'ye göre, bu istisnadan yararlanılması için buluşun KVK md.5/B'de belirtilen faaliyet sonucu elde edilmesi gerekir. Bu istisna kapsamındaki işlemlere KDVK md.30/f.1/a'daki hüküm uygulanamayacağı için bu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının indirim

⁹⁰³ KVK md.5/B/f.7'ye göre Cumhurbaşkanı, maddenin birinci ve beşinci fıkralarında yer alan yüzde elli vergi istisna ve indirim oranını sıfıra kadar indirme, yüzde yüze kadar artırma ve bu oranları sektörler, gelirler veya patent ya da faydalı model belgesine göre farklılaştırmaya, oranı kanuni seviye olan yüzde elliye getirmeye, beşinci fıkradaki kesinti için tanınan beş yıllık süreyi bir yıla kadar indirmeye ve kanuni düzeye kadar çıkarma yetkisi sahibidir.

⁹⁰⁴ İstisnanın uygulanabilmesi için bu buluşun Ar-Ge, yenilik veya yazılım faaliyeti sonucu ortaya çıkması gerekir.

⁹⁰⁵ 6518 sa. Kanun md.32'yle eklenen bu istisna, hükümet teklifinde yer almayıp Adalet ve Kalkınma Partisi Sivas Milletvekili Hilmi Bilgin ve arkadaşlarının teklifinde md.29'daki öneriyle hükümet teklifine eklenmiştir. Ancak Bilgin ve arkadaşlarının teklifinde hükme ilişkin bir gerekçeye yer verilmediği görülmektedir. Yalnızca madde metni yer almaktadır. *6518 sayılı Kanun tasarısı*, s.69.

hesaplarından çıkarılarak düzeltilmesi gerekmez. Konuyla ilgili İstanbul VDB'nın 01.11.2016 tarihli özelgesinde, KVK md.5/B uyarınca kurumlar vergisinden istisna tutulmayan gayrimaddi hakkın KDVK md.17/4/z'deki istisnadan yararlanamayacağı bildirilmiştir.⁹⁰⁶

3.2.1.3. Aile ve Miras İlişkileriyle İlgili Vergi Kolaylıkları

Mülkiyet hakkının özel olarak ihtilaf konusu olduğu ve düzenlenmesi zorunlu alanlarından biri, Anayasal güvenceye sahip aile⁹⁰⁷ ve miras⁹⁰⁸ ilişkileridir. 1982 Anayasası md.41/f.1'e göre eşler arası eşitliğe dayanan aile, Türk toplumunun temel kurumudur. Maddeye göre devlet, aile kurumunu teşvik etmek ve aile bireylerini, özellikle anne ve çocukları her türlü şiddet ve istismardan ve sosyal eşitsizliğe yol açacak risklerden korumakla ödevlidir. Bu çerçevede, miras ve hediyeleşme gibi aile içinde ihtilafa neden olacak ya da aile bireylerini mağdur edecek konuların ilgili kanunlarda açıkça düzenlenmesi Anayasa md.35 ve md.41 uyarınca gereklidir. Ayrıca Anayasa md.10'daki eşitlik ilkesi gereği aile üyeleri arasındaki ilişkilerin adaletli ve dengeli biçimde düzenlenmesi, dezavantajlı konumdaki üyelerinin korunması ve gözetilmesi de devletin ödevleri arasında yer alır. Anayasa md.41'in gerekçesinde aileler “*toplu yaşamın ilk modeli*”, “*ahlaki bir çevre*” ve “*milletin temeli*” olarak

⁹⁰⁶ İstanbul VDBÖ, T.01.11.2016, S.62030549-120[89-2014/824]-190620.

⁹⁰⁷ Sosyolojik bir kavram olarak aile, TDK Genel Türkçe Sözlük'e göre de aile, evlilik ve kan bağı esasına göre eşler, çocuklar ve kardeşler arası ilişkilerden meydana gelen en küçük toplumsal birliktir. Türk Dil Kurumu Budunbilim Terimleri Sözlüğü ise eş ve çocukların oluşturduğu, iş bölümüne dayalı, çekirdek ve geniş gibi tipleri olan toplumsal ve ekonomik temel birlik olarak tanımlamıştır. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

Aile Hukuku bakımından ise aile kavramı, dar anlamda evli kişiler arasındaki ilişkinin toplumsal yapıdaki konumunu ifade etmek için, geniş anlamda ise bir ev başkanı yönetiminde aynı çatıda yaşayan kişileri ifade eden toplumsal kurum olarak tanımlanmaktadır. DURAL, Mustafa, ÖĞÜZ, Tufan, GÜMÜŞ, Alper, *Türk Özel Hukuku Cilt III Aile Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2014, s.1-4.

⁹⁰⁸ Bir kişinin özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan hak ve borçlarının ölümü sonrasında kanun veya ölüme bağlı tasarruf nedeniyle başka kişilere geçmesine miras denir. Miras ilişkilerinin kanunla düzenlenmesinin önemi, özel mülkiyetin devamlılığı ve kişiye sıkı sıkıya bağlı olanlar dışındaki alacak ve borçların akıbeti nedeniyle. Kanuni ve atanmış mirasçılık statüleri olmasaydı, ne mülkiyetin verdiği tasarruf yetkisinin özgür iradeyle kullanımından ne de güven ilişkisine dayanan ekonomik faaliyetlerden söz edilebilirdi. Murisin ölümü sonrası malların her türlü devlete aktarıldığı düzende özel mülkiyetten, kişiye sıkı sıkıya bağlı olmayan borçların ortadan kalktığı bir düzende ise sürdürülebilir borç ilişkilerinden söz edilebilir. Bu nedenle, miras ilişkileri kanunla düzenlenmiş, kanuni ve atanmış mirasçılık statüleri oluşturulmuş ve mirasçıların hak ve borçlar karşısındaki sorumlulukları düzenlenmiştir. DURAL, Mustafa, ÖZ, Turgut, *Türk Özel Hukuku Cilt IV Miras Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2021, s.1-2. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

görülmektedir.⁹⁰⁹ Bu nedenle, aileler için tanınan vergi kolaylıklarının hem onların refahını sağlama hem de toplumsal hayatın temel birimini koruma amacıyla uygulandığı anlaşılmaktadır. Anayasa md.35’le herkesin mülkiyet hakkıyla birlikte miras hakkına sahip olduğu, bunların ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabileceği kabul edilmiştir. Madde gerekçesinde de mülkiyet ve miras haklarının birbirinden ayrılamayacağı, miras hakkının mülkiyet hakkının özel bir görünümü olduğu ve bu hakkın ağır vergilendirmelerle kullanılamaz hale getirilemeyeceği belirtilmiştir. Buna göre, kişilerin hem kanuni olarak hem de ölüme bağlı miras bırakabilmesine ilişkin özel mülkiyete aykırı düşecek olası engellerinin önüne geçilmek istendiği anlaşılmaktadır.⁹¹⁰ Bu kapsamda, miras ilişkileri sonucu malların intikalinde kabul edilen vergi kolaylıkları miras hakkının bir gereği ve sonucudur.

Aile ve miras ilişkilerinin vergi kolaylıklarıyla ilişkisi, mirasa veya aile içi örf-adet gereği hediyeleşmeye konu mal ve hakların ivazsız bir servet aktarımına konu olmasına rağmen VİVK md.4’te vergiden istisna edilmesinden kaynaklanır. Miras yoluyla intikalde uygulanan ilk istisna, VİVK md.4/f.1/a’ya göre mirasla devralınan ev eşyası, murisin kişisel eşyaları ve aile hatıralarına yöneliktir. Burada kanun koyucu, aile hatırası kabul edilen eşyalarla ilgili “*gibi eşya*” ifadesiyle idareye takdir alanı bıraktığını gerekçede belirtmiştir.⁹¹¹ İstisna kapsamına girecek eşyaların neler olduğu tek tek sayılamasa da parasal değer kriterinin bentte yer almaması, konunun böylelikle idarenin takdirine bırakılması, hukuki öngörülebilirlik bakımından tartışmalıdır. İdarenin takdir yetkisini kullanması sırasında kıyas yasağına ve 213 sayılı VUK md.3/A’ya göre hareket etmesi gerekir.⁹¹² İdarenin konuyla ilgili düzenleyici işlemlerine bakıldığında, 1 Seri No’lu VİVKGT’ne göre, bir eşyanın murisin ev eşyası veya kişisel eşyası olarak değerlendirilip istisna kapsamına alınması için murisin yerleşim yerinde bulunması ve

⁹⁰⁹ *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.235-236.

⁹¹⁰ *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.203-205.

⁹¹¹ Parasal değeri yüksek eşyalar ile tarihi değeri olan heykel, tablo, kitap gibi eşyaların istisna dışı olduğuna da yine gerekçede yer verilmiştir. 7338 sayılı *Kanun tasarısı*, s.5.

⁹¹² VUK md.3/A/f.2’ye göre, lafzi yorumun yeterli olmadığı hallerde tarihsel, amaçsal ve sistematik yoruma başvurularak ilgili normun somut olaya uygulanması gerekir. Hangi aile hatırası eşyaların istisna kapsamına girdiğine ilişkin yorum da hükmün lafzından hareket edilerek eksik yorumlamaya açıktır. Kanunun gerekçesine göre idare, günün koşullarına göre mükellefin mali durumunu ve refah seviyesini dikkate alarak malın istisna kapsamına girip girmeyeceğine karar verebilir. Yine de burada kanun koyucu tarafından kriterlerin açıkça belirlenmesi ve bunların Cumhurbaşkanı tarafından güncellenebilir olması, hukuki belirlilik ilkesi gereği daha uygun olur. Aksi takdirde uygulamada keyfiyete mahal veren ve uyuşmazlık konusu olacak işlemlerle karşılaşmanın yolu açık olacaktır.

murisin ya da evinin ihtiyacına özgülenmiş olması gerekir. Murisin yerleşim yerinde bulunmayan (otel, pansiyon, lokanta, ticaret veya sanata özgülenmiş iş yeri vb. yerlerdeki) eşyaların, niteliği ne olursa olsun ev eşyası kabul edilmesi ve istisnaya konu olması mümkün değildir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18.06.2007 tarihli özelgesinde de ev eşyası, kişisel eşya veya aile hatırasına girmeyen malların vergiye tabi olduğu, bu kapsamda aile hatırası kapsamına girmeyen bireysel ruhsatlı silahların istisna kapsamındaki mallar arasında yer almaması nedeniyle verasetle intikalinin vergilendirileceği bildirilmiştir.⁹¹³

Miras intikaliyle ilgili ikinci istisnaysa VİVK md.4/f.1/b'ye göre evlatlık dahil altsoydan ve eşten her birine düşen miras hisselerinin o yıl için belirlenen en üst değere kadar olan kısmına yöneliktir.⁹¹⁴ Bu istisnanın uygulanacağı taşınır ve taşınmaz malların değerleri VİVK md.10'a göre belirlenir. En üst değer ise, her yıl kanundaki bedelin değerlendirme oranında artırılan haline denk gelen bedeldir.⁹¹⁵ Konuyla ilgili özelgelere, eş ve evlatlık dahil altsoya düşen miras paylarının o yıl için belirlenen istisna haddi kadarı düşüldükten sonra VİVK md.16'ya göre vergilendirmenin yapılacağı ve vergiyi ödediklerine dair belgeyi ibraz eden mirasçılara herhangi bir kesinti yapılmadan ilgili mahkeme, kurum, kuruluş ve kişilerce ödeme yapılacağı, belge ibraz etmeyenlerden ise vergiye karşılık yüzde beşlik kesinti yapılarak kalan tutarların hak sahiplerine verileceği⁹¹⁶, eşlerin TMK md.364'e göre birbirlerine bakma yükümlülüğünü yerine getirmesi zorunlu olup, aralarında ayrıca TBK md.611-619'da düzenlenen ölünceye kadar bakma sözleşmesi bulunsu da bu sözleşmenin dikkate alınmayacağı ve sözleşmeye konu mal devrinin ivazsız intikal olarak görülüp VİVK md.4/f.1/b bendi

⁹¹³ GİBÖ, T.18.06.2007, S. B.07.1.GİB.0.60/6003- 161-54535.

⁹¹⁴ Maddenin 797 sa. mülga Kanun md.2/f.1/2'de ana babaya düşen hisseler de istisna kapsamındayken, VİVK md.4/f.1/b'de bu kısım yer almamıştır. *7338 sayılı Kanun tasarısı*, s.5.

⁹¹⁵ Hükmün ilk hali karmaşık görünse de hesaplama yapılırken kullanılması istenen ölçütlerin hukuki belirlilik ilkesine uygun bir şekilde sıralandığı anlaşılmaktadır. Hükmün nasıl uygulanacağına ilişkin 1 Seri No'lu VİVKGT'nde düzenleme ve açıklama yer almaktaydı. 4008 sa. Kanun md.36'yla değiştirilen halinde de istisnaya konu mallara ilişkin yıllık değerlendirme oranında artırılabilir bir üst sınır kabul edilmiştir. Böylece eski normdaki istisna sınırına ilişkin kriter değiştirilmiştir. Kanun koyucunun ilgili kanun hükmünde değişiklik yapması, hukuki belirlilik ilkesini zedelememiştir. Yalnızca yasama yetkisini usulüne uygun biçimde kullanarak istisnanın koşullarını değiştiren bir tasarrufta bulunmuştur. *TBMM 19. Dönem 659 no'lu Komisyon Raporu (4008 sayılı Kanun tasarısı)*, s.14.

⁹¹⁶ GİBÖ, T.11.12.2009, S. B.07.1.GİB.0.60/6000-2548/117305.

uyarınca istisna tutarının düşülmesinden sonra VİVK md.16'ya göre vergiye tabi olacağı⁹¹⁷ bildirilmiştir.

Hediyelerle ilgili olarak VİVK md.4/f.1/c'de bir istisna düzenlenmiştir. İstisna kapsamına giren menkul mallar, örf ve adet gereği verilmesi olağan görülen hediye, cihaz, yüz görümlüğü⁹¹⁸ ile drahoma⁹¹⁹ amacıyla verilmiş olmalıdır.⁹²⁰ Konuyla ilgili İzmir VDB'nın 26.03.2013 tarihli özelgesinde, çeyiz amacıyla verilen paranın örf ve adete göre verilmesi olağan hediyeler kapsamında değerlendirilemeyeceği ve bu nedenle VİVK md.4/f.1/c'ye göre istisna edilemeyeceği, bu nedenle çeyiz parası adı altında nakdi yardımı yapanın VİVK md.1 ve md.2/f.1/d kapsamında bu ivazsız intikali yerleşim yerindeki vergi dairesine beyan etmesi gerektiği bildirilmiştir.⁹²¹

Mirasçıları ilgilendirebilecek istisna konusu diğer haller ise, bozucu şarta bağlı bağışlamada şartın gerçekleşmesi halinde malın bağışlayana geri verilmesi ve üzerinde intifa hakkı bulunan malın kuru mülkiyetinin intikalidir. Bozucu şarta bağlı olarak TBK md.292'ye göre yapılan bağışlamalarda, bağışlananın ölmesi üzerine bağışlama konusunun bağışlayana geri dönmesi, VİVK md.4/f.1/i bendi uyarınca vergiden istisnadır.⁹²² İstisnaya konu işlem, TBK md.292/f.1'de düzenlenen bağışlananın ölümü halinde geri verme şartına bağlı bağışlama sözleşmesidir. Bu sözleşme, tesadüfi ve TBK md.173'teki tanıma uygun olan bozucu bir şarta bağlı bir tasarruftur. Bağışlama konusunun taşınmaz mal veya taşınmazdaki bir ayni hakla ilgili olması halinde, dönme

⁹¹⁷ GİBÖ, T.14.06.2006, S.B.07.1.GİB.0.60/6000-2362/44753.

⁹¹⁸ TDK'ya göre yüz görümlüğü, düğün gününde damadın geline verdiği hediyedir. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

⁹¹⁹ TDK'ya göre drahoma, gayrimüslimlerde gelinin damada verdiği para veya maldır. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

⁹²⁰ Kanun gerekçesinde de örf ve adet gereği yapılan bu tür ivazsız intikallerin toplumsal hayatın gerekliliği olması nedeniyle vergiden istisna edildiği belirtilmiştir. Herhangi bir parasal sınır da kanun koyucu tarafından bilinçli olarak konulmadığı gerekçede açıkça yer almaktadır. Gayrimenkul mallar ise hangi gerekçeyle ivazsız intikale konu olursa olsun, bedeli yüksek olabilecek bir intikal olup, muvazaalı işlemlere kapı aralayacağı gerekçesiyle istisna dışı bırakılmıştır. Böylelikle mali idare ve mahkemeler önemli bir iş yükünden kurtulmuştur. Nitekim hükümde de parantez içinde gayrimenkullerin istisna haricinde tutulduğu açıkça yazılıdır. 7338 sayılı Kanun tasarısı, s.6.

⁹²¹ İzmir VDBÖ, T.26.03.2013, S.66813766-160[4-2012/10]-176.

⁹²² Bu düzenleme, VİVK hükümet teklifinin ilk halinde yer almamaktadır. Teklife komisyon aşamasında, verginin amacıyla ters düşmemesi için rücu şartıyla bağışlamalar istisna kapsamına alınmıştır. Teklifte Maliye Encümeni mazbatasında (j) bendi olarak eklenen düzenleme, daha sonra Bütçe Encümeni mazbatasında (i) bendine alınmıştır. 7338 sayılı Kanun tasarısı, s.18.

koşulunun tapuya şerh edilebileceği de TBK md.292/f.2’de yer almaktadır.⁹²³ Bu çerçevede, geri verme şartına bağlı bağışlamalarda, malın bağışlayana geri verilmesinden vergi alınması, malın esas sahibine geri verilmesinden başka bir anlamı olmadığı için Veraset ve İntikal Vergisi’nden istisna tutulması yerinde ve gerekli bir uygulamadır. Üzerinde intifa hakkı bulunan bir malın kuru mülkiyetinin intikali, malın yeni malikinde de kuru mülkiyet halinde kalması şartıyla VİVK md.4/f.1/j bendiyle vergiden istisna edilmiştir.⁹²⁴ Kuru mülkiyetten söz edebilmek için ortada TMK md.794 uyarınca intifa hakkına konu bir malın ya da hakkın olması gerekir. İntifa hakkı, sahibine hakkın konusunu kullanma, yararlanma ve zilyet olma yetkilerini tanır. Malik yalnızca tasarruf yetkisini kullanabilir. Mülkiyetin bu durumu da kuru mülkiyet ya da çıplak mülkiyet olarak adlandırılır. İntifa hakkının sona ermesi de TMK md.797’ye göre, gerçek kişilerde hak sahibinin ölümüne, tüzel kişilerde belirlenen sürenin dolmasına veya kişiliğin ortadan kalkmasına kadar sürer ve en çok yüz yıl uygulanabilir.⁹²⁵ Malikin sağlar arası tasarrufları haricindeki kuru mülkiyetinin intikal etmesi, ölüme bağlı tasarruf veya kanuni mirasçılıkla gerçekleşebilir. Ölüme bağlı tasarruflar, vasiyetname (TMK md.502) veya miras sözleşmesi (TMK md.503) şeklinde yapılabilir. Kanuni mirasçılar için ivazsız intikaller VİVK md.4/f.1/a ve b bentleri uyarınca istisna kapsamına alınmışken, kuru mülkiyet halinde devraldıkları mal ve haklar bakımından VİVK md.4/f.1/j bendinin uygulanması vergilemede eşitlik ilkesi

⁹²³ Bağışlamaya bağlı tasarrufun ve geri dönmenin tapu sicil memuruna yönelik yazılı talep ve tescille gerçekleştirilmesi gerekir. Ancak bağışlama konusunun taşınır mal olması halinde, geri dönme şartlı bağışlamada herhangi bir şekil zorunluluğu bulunmayıp, bağışlananın ve murislerinin malı emin sıfatıyla zilyet olarak muhafaza etmesi ve şartın gerçekleşmesi halinde murislerin malı bağışlayana geri verilmesi gerekir. Hakların bağışlamaya konu olması halinde, hakkın intikali hangi yazılı şekle bağlıysa, geri dönme işleminin de aynı şekilde yapılması gerekir. Öğretide farklı görüşler olmakla beraber, sadece şartın varlığından söz edilen ancak hangi işlemin şarta bağlandığı bilinmeyen bağışlamalarda, bağışlayanın ivazsız ödünçle gerçekleştirdiği haklarını korumak adına tasarruf işleminin şarta bağlandığı kabul edilmelidir. KAPANCI, Kadir Berk, “Bağışlananın Bağışlayandan Önce Ölmesi Halinde Bağışlama Konusunun Bağışlayana Geri Dönmesi (Dönüşü) Şartını İçeren Bağışlama”, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2021(1), ss.867-912, s.884-885, 894-895, 905.

⁹²⁴ Kanunun hükümet teklifinde md.2/f.1/b bendinde yer alan bu düzenlemenin gerekçesinde, kuru mülkiyetin intikalinin vergilendirilmesinin herhangi bir yararı olmadığı ve AATUHK md.48’e göre tecile konu olabileceği için istisna kapsamına alındığı belirtilmiştir. Hükümet teklifindeki bu düzenleme, Bütçe Encümeni mazbatasında istisnaların düzenlendiği md.4/f.1/j bendine alınmıştır. 7338 sayılı Kanun tasarısı, s.4 ve 20.

Ancak bu düzenleme, kötüye kullanıldığı ve vergi kayıplarına neden olduğu gerekçeleriyle 2353 sa. Kanun md.1’le değiştirilerek kuru mülkiyetin sağlar arasındaki ivazsız intikali istisna dışı bırakılmıştır. Böylelikle yalnızca ölüme bağlı tasarruflar ile kanuni mirasçılık bakımından kuru mülkiyetin ivazsız intikali istisna kapsamında bırakılmıştır. MGK 1. Dönem 75 no’lu Komisyon Raporu (2353 sayılı Kanun tasarısı), s.1.

⁹²⁵ AKİPEK, Jale G., *Türk Eşya Hukuku (Ayni Haklar) Üçüncü Kitap Mahdut Ayni Haklar (Menkul Rehni Hariç)*, AÜHF Yayınları, Ankara, 1974, s.87 ve 92.

gereği yerinde olur. Konuyla ilgili özelemlerde, kuru mülkiyetin miras yoluyla geçmesinin vergi dışı olması için geçişten sonra da kuru mülkiyetin sürmesi gerektiği ve istisnânın uygulanması için murisin veya mirasçılarının kuru mülkiyetin tamamına sahip olması zorunlu olmadığı, belirli bir hissesine sahip olmaları yeterli olacağı⁹²⁶, taşınmazdaki kuru mülkiyetin, veraset yoluyla o taşınmaz üzerindeki intifa hakkıyla birleşmesi halinde yeni bir ivazsız intikalden söz edilemeyeceği, olayda tam mülkiyete dönüşmenin söz konusu olduğu ve çifte vergileme olmaması adına yeniden vergi alınmayacağı⁹²⁷ bildirilmiştir.

3.2.1.4. Bina veya Arazi Sahipliğiyle İlgili Vergi Kolaylıkları

Emlak vergileri, toprak sahipliği nedeniyle alınan bir servet vergisi olması nedeniyle bu vergiyle ilgili işlem ve kararlar mülkiyet hakkını etkiler. Emlak vergileriyle ilgili kolaylıklar da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Ancak EVK'ndaki bazı kolaylıklarda mülkiyet hakkından kaynaklanan menfaat diğerlerine nazaran daha öne çıkmaktadır. Belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki binalara ilişkin EVK md.4/f.1/u'da, arazilere ilişkin ise EVK md.14/f.1/g'de sürekli kolaylık tanınmıştır.⁹²⁸ Ticari, sınai veya turistik faaliyet için kullanılan binalar ve araziler ile belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar ve araziler kolaylık kapsamı dışındadır. Ancak bu kapsam dışı hale uymakla birlikte, kolaylık kapsamında tutulan binalar da vardır. Gelir vergisinden muaf esnafa ait işyerleri ile kazancı basit usulde Gelir Vergisi mükelleflerinin işyerleri, imar mevzuatına göre belediyenin kontrol ve sorumluluğu dışında bir alanda yer aldığı takdirde EVK md.4/f.1/u'daki kolaylıktan yararlanırlar.

Günümüzde 6360 sayılı Kanun md.1/f.2 gereği büyükşehir belediyesi sınırları il mülki sınırları olarak belirlenmiş ve md.1/f.3'le köylerin tüzel kişiliğine son verilerek mahalle statüsünde bağlı oldukları ilçe belediyesine katılmıştır. Bu nedenle köylerde yararlanılan vergi kolaylıkları mahalleye dönüşmeleri nedeniyle kural olarak sona ermiştir. Ancak,

⁹²⁶ İstanbul VDBÖ, T.23.08.2013, S.97895701-160.01.03[4-2013/5-1.12.4419]-1323.

⁹²⁷ GGMÖ, T.16.05.2003, S. B.07.0.GEL.0.60/6000-2287/20634.

⁹²⁸ 3194 sa. Kanun md.5/f.14'te tanımlanan mücavir alanlar, imar mevzuatına göre belediyenin kontrol ve sorumluluğundaki alanlardır. 3239 sa. Kanun md.100 ve 104'le eklenen bu kolaylıklarla, imar mevzuatına göre belediyenin kontrol ve sorumluluğu dışındaki alanlarda yer alan binalar ve araziler vergi dışı tutulmuştur. Hükümet teklifinde (md.8/f.1) teklif edilen düzenlemenin dışında bir açıklamaya yer verilmemiştir. 3239 sayılı Kanun tasarısı, s.23.

6360 sayılı Kanun'un geçici md.1/f.15 hükmüyle köy tüzel kişiliği kaldırılan ve mahalleye dönüştürülen yerlerdeki mükelleflerden beş yıl EVK'dan ve BGK'dan kaynaklanan vergi, harç ve katılım paylarının alınmayacağı; bu mükelleflere 31.12.2022 tarihine kadar (bu tarih dahil)⁹²⁹ GVK md.9/f.1/3, md.23/f.1/1 ve 5, md.66/f.1/5'ten kaynaklanan kolaylıkların uygulanmasına devam edileceği kabul edilmiştir. Teklif gerekçesinde köylerden mahalleye dönüşümde mahalle sakinleri lehine kolaylık sağlamak amacıyla bu sürelerin kabul edildiği belirtilmiştir.⁹³⁰ Bu düzenleme, otuz büyükşehir belediyesi için geçerlidir. Diğer elli bir il için 6360 sayılı Kanun ve 5216 sayılı Kanun uygulanmadığı için köy statüsündeki yerleşim yerleri için 442 sayılı Köy Kanunu ve bu kanuna dayalı yerleşim yerlerine ilişkin mevzuat uygulanmaktadır. Bu nedenle, EVK md.4/f.1/u bendi dahil köylere ilişkin vergi kolaylıkları da bu elli bir ildeki köylerin statüleri devam ettiği sürece uygulanacaktır. Köyler ile mahalleye dönüştürülen ilçe merkezi dışındaki yerleşim yerleri, ekonomik ve sosyal bakımından benzerlik gösteren yerleşim yerleridir. Her ne kadar mahalleye dönüştürülen köylere büyükşehir belediyesi tarafından hizmet götürülmesi söz konusu olsa da diğer illerdeki köylere aynı hizmetler il özel idaresi tarafından sunulmaktadır. Büyükşehirle bağlı mahalleye dönüşen köylerde vergi kanunlarından kaynaklanan kolaylıkların 01.01.2023 tarihinden itibaren sona ermesi halinde aynı konumdaki mükelleflere farklı muamele uygulanması nedeniyle vergilendirmede eşitlik ilkesini zedeleyen bir hukuka aykırılık söz konusu olacaktır. Bu nedenle, mümkünse 31.12.2022 tarihinden önce, mümkün değilse de kolaylıkların süresi makul biçimde uzatılarak, Köy Kanunu'nun uygulanmaya devam ettiği köyler ile mahalleye dönüşen köyler arasında vergi adaletini

⁹²⁹ 6360 sa. Kanun'un ilk halindeki 31.12.2017 tarihi iki defa uzatılarak 31.12.2022 tarihine değin (bu tarih dahil) kolaylıkların sürdürülmesi sağlanmıştır. Sürenin ilk uzatıldığı 7061 sa. Kanun md.105'le beş yıllık süre altı yıla, 31.12.2017 tarihi de 31.12.2020 olarak uzatılmıştır. Hükümet teklifinde sürenin uzatılma nedenine yer verilmemiştir. Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleriyle Hükümet arasında geçen soru-cevap sürecinde, milletvekillerinin ilgili yerlerde yaşayanların ödeme gücünün iyileşmediğini ve bu vergi yükünü kaldıramayacağını söylemesi üzerine Hükümet adına yapılan açıklamalarda mahalleye dönüşen köylerdeki esnafın birdenbire ağır bir vergi yüküyle karşılaşmasının getireceği mağduriyetlerin önüne geçilmeye çalışıldığı belirtilmiştir. *TBMM 26. Dönem 502 no'lu Komisyon Raporu (7061 sayılı Kanun teklifi)*, s. 35, 58 ve 62.

Sürenin 31.12.2022'ye (bu tarih dahil) uzatıldığı 7159 sa. Kanun md.6'da neden böyle bir değişikliğe ihtiyaç duyulduğuna gerekçede (Adalet ve Kalkınma Partisi İstanbul Milletvekili Mehmet Muş ve arkadaşlarının teklifinde md.4) yer verilmemiş, yalnızca sürenin uzatıldığına değinilmekle yetinilmiştir. Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleriyle Hükümet arasında geçen soru-cevap sürecinde, milletvekillerinin bu kolaylıkların süresiz olarak düzenlenmesi teklifleri üzerine teklif sahibince yapılan açıklamalarda ilgili mahallelerdeki olası mağduriyetlerin bu şekilde önleneceği ifade edilmiştir. *TBMM 27. Dönem 38 no'lu Komisyon Raporu (7159 sayılı Kanun teklifi)*, s.6, 11 ve 12.

⁹³⁰ *TBMM 24. Dönem 338 no'lu Komisyon Raporu (6360 sayılı Kanun tasarısı)*, s.9.

sürekli biçimde sağlayan bir düzenleme yapılması uygun olur. Bu yeni düzenleme, her iki yerleşim yerindekilere kolaylık sağlanması şeklinde olabileceği gibi her iki tarafa da benzer düzeyde vergi yükü getirecek bir değişiklik de olabilir. Konuya ilişkin takdir yetkisi, Anayasa md.73/f.2 gereği kanun koyucudadır.

Belediye ve mücavir alan sınırlarının dışındaki yapılara veya arazilere sağlanan kolaylıklarla ilgili özelgelerde, köyden mahalle statüsüne geçen yerlerde taşınmazın statü değişikliğinin (EVK md.33/f.1/6'ya göre bir taşınmazın taksim veya ifrazı ya da mükellefinin değişmesi vergi değerini tadil nedeni sayılarak) EVK md.23'e göre bildirilmesi gerektiği, aksi takdirde VUK md.352/f.2/4'e göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği⁹³¹, muaflığa konu arazilerin kiraç, taban veya sulak olmasının önemli olmadığı, ancak bu arazilerin EVK md.14/f.1/g uyarınca kiraya verilmemesi, arsa sayılacak parsellenmiş arazi olmaması ve ticari, sınai, turistik faaliyetlerde kullanılmaması halinde vergiden muaf olacağı⁹³², köy sınırlarındaki taşınmazların belediye veya mücavir alan sınırları içinde yer alması veya köy statüsünden belediye statüsüne geçilmesi halinde bina ve arazi vergisine tabi olduğu⁹³³ bildirilmiştir. Danıştay 9. Dairesi de K.2021/3292 sayılı kararında, 6360 sayılı Kanun geçici madde 1'in EVK md.22 karşısında sonraki tarihli özel kanun hükmü olması nedeniyle uygulanması ve ilgililere bina ve arazi vergilerine ilişkin geçici muaflığın uygulanması gerektiğine hükmetmiştir.⁹³⁴ Buna dayanak olarak, EVK md.22'deki düzenlemenin 01.03.1972 tarihinde yürürlüğe giren 1610 sayılı Kanun md.14'le getirildiği dönemde yürürlükteki özel kanun hükümlerinde yer alan emlak vergisi kolaylıklarını ilga ettiğini, 01.03.1972 tarihinden sonra yürürlüğe giren özel kanun hükümlerindeki emlak vergisi kolaylıklarını ise etkilemeyeceğine hükmeden Danıştay İBK'nın K.1988/2 sayılı kararını göstermiştir.⁹³⁵

⁹³¹ Manisa VDBÖ, T.07.09.2015, S.85373914-175.01[66.01.04]-100.

⁹³² Mersin VDBÖ, T.04.11.2011, S.B.07.1.GİB.4.33.15.01-2011-708-1-88.

⁹³³ GİBÖ, T.01.04.2008, S.B.07.1.GİB.0.66/6685-5225/32297.

⁹³⁴ Danıştay 9. Dairesi, E.2018/3143, K.2021/3292, K.T.25.05.2021.

⁹³⁵ Kararda atıf yapılan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının karar numarası haricinde hem tarihi ve esas numarasıyla hem de içeriğiyle örtüşen bir başka karara erişilebilmiştir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E.1987/3, K.1988/1, K.T.11.02.1988.

Belediye ve mücavir alan sınırları içindeki arsa statüsüne geçmemiş araziler için EVK md.16 ile kısmi istisna kabul edilmiştir.⁹³⁶ Bu kolaylık bakımından öngörülen parasal sınır ise yıllık değerlendirme oranında artmayan sabit bir değerdir. 5904 sayılı Kanun md.32'yle bu değer on bin lira olarak düzenlenmiştir.⁹³⁷ Konuyla ilgili Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 13.08.2001 tarihli özelgesinde, belediye ve mücavir alan sınırları içindeki arsalar haricindeki arazilerin toplam vergi değerinin kanunda belirtilen bedele karşılık gelen kadarının vergiden istisna olduğu, kanunda belirtilen bedelin yıllık yeniden değerlendirme oranında artırılmadığı yani sabit olduğu bildirilmiştir.⁹³⁸

Mesken olarak kullanmak amacıyla yeni inşa edilen binalara veya yeni binalardaki apartman dairelerine EVK md.5/f.1/a ile belirli bir parasal sınırın altında olmamak şartıyla vergi değerinin dörtte biri için beş yıllık geçici süreli kolaylık kabul edilmiştir.⁹³⁹ Hükümde geçen “mesken” kavramı hiçbir vergi kanununda tanımlanmamıştır. Ancak mesken kavramının nasıl yorumlanacağına ilişkin EVKGT

⁹³⁶ EVK'nın yürürlüğe girdiği halinde, bir vergi dairesi bölgesindeki (arsalar hariç) arazilerin belli bir toplam vergi değerine kadar kısmına küçük çiftçilik istisnası şekline getirilmiştir. Türkiye'deki tarım faaliyetlerinin arsalar hariç belirli bir vergi bedeli altındaki arazilerle yürütülmesi nedeniyle desteklemesi gerektiği, bu arazilere tanınacak vergi kolaylığının hem sosyal hem de ekonomik bakımdan olumlu kazanımları olacağı gerekçeleriyle bu kolaylık kabul edilmiştir. Madde gerekçesinde muaflik şeklinde söz edilse de, madde başlığında istisna teriminin kullanılması, bu kolaylığın vergi konusu esas alınarak düzenlenmesi ve arazi sahibinin statüsünün kolaylığın uygulanmasını etkilememesi nedeniyle doğru bir kullanımdır. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.10.

Küçük çiftçilik istisnası, 3239 sa. Kanun md.104 ve 105'le değişikliğe uğramıştır. Değişikliğin gerekçesi (Hükümet teklifi md.8/f.5), küçük çiftçilik istisnasına son verilip belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki arazilerin aynı kanun teklifinde md.104'le sürekli kolaylık (kanun koyucunun deyimıyla daimi muaflik) kapsamına alınması sonucu, belediye ve belediyenin mücavir alan sınırları içindeki arazilere uygulanan kolaylığı sürdürmektir. *3239 sayılı Kanun tasarısı*, s.23.

⁹³⁷ Değişiklik gerekçesi, 5083 sa. Kanun'a uyum ve istisna tutarını uygulanabilir hale getirmek olarak belirtilmiştir. *5904 sayılı Kanun tasarısı*, s.7.

⁹³⁸ GGMÖ, T.13.08.2001, S.B.07.0.GEL.0.66/6685-4430/42751.

⁹³⁹ EVK'nın teklif gerekçesinde yeni yapı muaflığı olarak söz edilen bu kolaylık, ilk haliyle vergi değeri belirli bir parasal sınıra kadar olan yeni binalar veya yeni apartman daireleri için on yıllık süreyle mesken olarak kullanılmaları şartıyla kabul edilmiştir. Yeni binanın boş arsaya veya yıkılan bir binanın arsasına yapılmasının önemi yoktur. Yeni binanın veya apartman dairesinin mesken olarak kullanılmaya özgülendiğinin açıkça anlaşılır olması gerekir. Mesken dışında herhangi bir amaçla (Örneğin ticari, sınai veya kültürel bir faaliyet için ya da depo olarak) kısmen ya da tamamen kullanılması halinde bu kolaylıktan yararlanılamaz. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.7.

Bu kolaylığı sona erdirecek bir örnek, 634 sa. Kanun md.24/f.2'de yer almaktadır. Hükme göre, mesken niteliğindeki bir yere açılacak bazı iş ve ticaret yerlerinin açılmasının kat malikleri kurulunun oybirliği ile vereceği karara bağlı olduğu belirtilmiştir. Bu durumda Kat Mülkiyeti Kütüğü'ndeki mesken niteliği yazılı olarak devam etmekle birlikte, mülkün kullanımı vergi hukuku bakımından VUK md.156'ya göre bir işyerine (ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyette kullanılan yere) dönüşmesi halinde malikin EVK md.5/f.1/a'daki kolaylıktan yararlanması, mülkün mesken dışında bir amaçla kullanılmaya başlandığı veya kiralandığı tarihi izleyen bütçe yılında sona erer.

(Seri No:6) md.A/3/b/1’de bir açıklama yapılmıştır.⁹⁴⁰ Ayrıca, EVK bakımından md.8/f.2’de hükümde belirtilen koşulların varlığı halinde indirimli vergi oranının uygulanacağı *tek meskenden* ve bu indirimin uygulanmayacağı yazlık, yayla evi, vb. amaçlarla *belirli süreli kullanılan meskenlerden* söz edilmektedir.⁹⁴¹ Görüldüğü üzere, EVK’nda mesken kavramı, yerleşim yerini de kapsayan biçimde daha geniş anlamda kullanılmaktadır.⁹⁴² Tüm bu açıklamalar üzerine EVK’ndaki kullanımına göre mesken, insanların barınması için inşa edilen binaların ve kat mülkiyetine konu binalardaki bağımsız bölümlerin genel adıdır. Yeni mesken kolaylığı, binaların inşaatının sona ermesini takip eden bütçe yılı itibariyle dört yıl uygulanır.⁹⁴³ Hükümde geçen parasal sınır, yıllık değerlendirme oranında artırılmamaktadır.⁹⁴⁴ Yeni inşa edilen bina veya bina bağımsız bölümü sahiplerine düşen vergi, EVK md.8/f.3’e göre, bu malikin arsasına veya arsa payına ilişkin vergiden daha az olamaz.⁹⁴⁵ Konuyla ilgili özelgelerde, yıkılıp yeniden inşa edilecek binaların olduğu arsaların malikleri yıkım tarihini takip eden

⁹⁴⁰ Elbirliği mülkiyetine konu bina veya apartman dairelerine ilişkin açıklama getirirken idare, müşterek maliklerin her birinin kendi hissesi oranında faydalanacağını ve bu geçici kolaylığın mesken niteliğindeki bina veya apartman dairesi esas alınarak tanınması nedeniyle kolaylığın uygulanacağı miktar hesaplamasında her bir dairenin ayrı ayrı dikkate alınacağı belirtilmiştir. Buradaki ifadedden anlaşılan, bina veya kat mülkiyetine konu bağımsız bölümün Kat Mülkiyeti Kütüğü’nde mesken niteliğinde olmasının yanı sıra mesken amaçlı kullanılması, kiraya verilmesi veya boş tutulması gerekir.

⁹⁴¹ Kanun koyucunun bu hükümde tek meskenden söz ederken, md.5/f.1/a’da mesken sözcüğünü “tek” sıfatı olmadan kullanması ve ilgili Tebliğ’de kolaylığın birden fazla yeni meskene sahip malike de uygulanabileceğinden söz edilmesi, mesken kavramının TMK md.19’daki “*bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu*” ve ayrıca tek bir yeri ifade eden “*yerleşim yeri*” (743 sa. mülga Kanun md.19’da tanımlanan ve VUK md.94/f.1, md.150/f.1/2, md.215/f.2/b, md.223/f.1, md.235/f.4/3, mf.243/f.1/2 ve f.2 hükümlerinde söz edilen haliyle “*ikametgah*”) kavramıyla eş anlamda kullanılmadığı sonucu çıkarılmaktadır.

⁹⁴² Ancak kanunlarda tanımlanmayan mesken kavramına ilişkin bu çıkarımın dayanağı, Türkiye’de otorite olarak kabul edilen TDK’nın sözlüklerinde yer almaktadır. TDK Güncel Türkçe Sözlüğüne göre “*mesken*”, konut sözcüğünün ilk anlamıyla eş anlamlıdır. Aynı sözlüğe göre “*konut*”, insanların içinde yaşamlarını sürdürdüğü yeri ifade eder. TDK’nın 1980’de yayımladığı Kentbilim Terimleri Sözlüğü’ne göre konut, “*Bir ya da birkaç ev halkının yaşaması için yapılmış, insan yaşamasının gerekli kıldığı uyuma, yemek pişirme, soğuktan ve sıcaktan korunma, yıkanma ve ayakyolu gibi temel gereksinme konularında kolaylıkları bulunan barınak.*” anlamına gelir. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

⁹⁴³ EVK md.5/f.1/a/1’e göre kolaylığın uygulanması, inşaatın sona erdiği bütçe yılını takip eden yıl itibariyle başlar. Eğer uygulama sırasında satım veya başkaca nedenle el değiştirmesi halinde, EVK md.5/f.1/a/2’ye göre yeni malik arta kalan süre için kolaylıktan yararlanır. EVK md.5/f.1/a/3’e göre, mevcut binaya usulüne uygun biçimde yapılan ekleme Kat Mülkiyeti Kanunu md.2/f.1/a’ya göre bağımsız mülkiyete konu olabilen bir bölüm (bağımsız bölüm) ise, eklenen kısmın değeri bakımından EVK md.5/f.1/a/1’deki koşul ve süreler çerçevesinde geçici kolaylık uygulanır. Mevcut binadaki diğer bölümlere bu kolaylığın uygulanıp uygulanmaması, bu yeni bağımsız bölüm için bağlayıcı değildir.

⁹⁴⁴ EVK’nun ilk halinden (11.08.1970) itibaren elli bin liralık asgari limit, 5281 sa. Kanun md.43/f.4/a ile iki bin beş yüz liraya çıkarılmış, gerekçe olarak da Yeni Türk Lirası’na geçiş sürecinde vergi kanunlarındaki parasal hadlerin güncellenmesi belirtilmiştir. Ancak bu değişiklikte de parasal haddin yıllık değerlendirme oranında artırılması şeklinde bir düzenleme eklenmediğinden iki bin beş yüz lira alt sınır uygulaması devam etmektedir. 5281 sayılı Kanun tasarısı, s.2 ve 13.

⁹⁴⁵ 4736 sa. Kanun md.4/A ile eklenmiştir.

bütçe yılı itibariyle arsa vergisine tabi olup, yıkımdan sonra inşa edilmiş yeni bina veya bağımsız bölüm malikine hangi kolaylığın uygulanacağı da mükellefin yeni meskene malik olduğu dönemdeki statüsü ve yeni meskenin vergi kanunları karşısındaki konumuna göre belli olacağı⁹⁴⁶, yeni yapının vergisi hesaplanırken meskenin bina vergisi ile binanın arsa vergisi karşılaştırılıp düşük olanın vergi değerinden 1/4 kolaylık miktarı düşülüp kalan değer üzerinden bina vergisi hesaplanacağı⁹⁴⁷, bina inşaatının sona ermesinden önce yapının mesken olarak kullanıldığı belirlenirse mesken kullanım tarihinden itibaren inşaatın sona erip taşınmazın binaya dönüştüğü kabul edilip geçici muaflığın de bu tarihi takip edem bütçe yılından itibaren uygulanacağı⁹⁴⁸, geçici istisnadan yararlanmak için binanın bittiği yılda ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerektiği ve geç yapılan bildirimlerde kalan dönemde muaflığın uygulanacağı⁹⁴⁹ bildirilmiştir.

Doğal afetlerden sonra veya doğal afetlere karşı önlem amacıyla yenilenen binaların mükelleflerine EVK md.5/f.1/c’de on yıllık geçici süreli muaflık tanınmıştır.⁹⁵⁰ Doğal afetler nedeniyle alınacak tedbirler ve yapılacak yardımlara ilişkin dayanağı olan 7269 sayılı Kanun md.2/f.1 ile İmar ve İskan Bakanlığı’na verilen afete maruz kalan bölgeyi ilan etme yetkisi, 698 sayılı KHK md.24’le Cumhurbaşkanı’na verilmiştir. Ayrıca, 4

⁹⁴⁶ İstanbul VDBÖ, T.28.01.2019, S.97895701-175[2018/6.1-34]-88489.

⁹⁴⁷ İstanbul VDBÖ, T.21.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-654.

⁹⁴⁸ İstanbul VDBÖ, T.13.10.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-1809.

⁹⁴⁹ Kocaeli VDBÖ, T.27.10.2010, S.B.07.1.GİB.4.41.15.01-EVK-2010-3-58.

⁹⁵⁰ Maddenin ilk kabul edildiği halinde, deprem, sel, yangın gibi bir doğal afet gerçekleşen yerlerde bu doğal afetin gerçekleştiği yıldan itibaren beş yıl içinde yapılacak binalar ile kamu kurumları tarafından inşa edilip hak sahiplerine hangi tarihte olursa olsun teslim edilen binaların malikleri on yıl süreyle bina vergisinden muaf olması kabul edilmiştir. Millet Meclisi’ne sunulan hükümet teklifinin gerekçesinden EVK md.5/f.1/a’daki geçici muaflıktan farklı bir durum söz konusu olduğu için ayrı bir düzenleme yapıldığı ve bu binaların maliklerine EVK md.5/f.1/a’nın uygulanmayacağı anlaşılmaktadır. Kamu kurumlarınca teslim edilecek binalara ilişkin düzenleme, Cumhuriyet Senatosu’nca eklenmiştir. Hükümde “*Deprem, su baskını, yangın gibi*” ibaresi kullanılarak doğal afetler örnek olarak sayılmıştır. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.8. *TBMM Cumhuriyet Senatosu 9. Yasama Yılı 1461 no’lu Komisyon Raporu*, s.2-3. Ancak bu hüküm, 1610 sa. Kanun md.2 ile değişikliğe uğramıştır. Değişiklik teklifi gerekçesinde, mükellefin bizzat inşa ettiği binalar bakımından azami beş yıllık inşaat süresinin doğal afetin gerçekleştiğinin ve binanın afetten etkilenildiğinin yetkili kurum tarafından tebliğinden itibaren başlayacağı eklenmiştir. Ayrıca ikinci bir alt bent eklenerek ilgili kamu kurumlarınca inşaat yasağı konulan yerlere bina yapan mükellefler muaflık dışında bırakılmıştır. Deprem dışında bir doğal afete uğraması olasılığı öngörülen yerlerde afete dayanıklı olacak şekilde yeniden inşa edilen binaların sahiplerinin de geçici muaflık kapsamına alınmıştır. Bu düzenlemede de “*yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç)*” ibaresiyle deprem hariç herhangi bir doğal afete uğrama olasılığından söz edildiği anlaşılmaktadır. Mükelleflerin doğal afetten etkilendiklerine ilişkin belgeyi İmar ve İskan Bakanlığı veya bakanlığın yetkili kıldığı kuruluştan alıp vergi dairesine sunması üçüncü bir alt bentle düzenlenmiştir. *1610 sayılı Kanun tasarısı*, s.2.

no'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi md.56/A'ya göre, afet işleriyle ilgili İmar ve İskan Bakanlığı'na yapılan atıflar İçişleri Bakanlığı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı'na yapılmış sayılmalıdır. Mükellefler, doğal afete maruz kaldıklarına ilişkin belgeyi afetin meydana geldiği ildeki Valiliğe bağlı Afet ve Acil Durum Müdürlüğü'nden talep edebilmelidir.

3.2.1.5. Tek Mesken Sahipliğiyle İlgili Vergi Kolaylıkları

Meskenlerle ilgili bir başka kolaylık da EVK md.8/f.2'de sayılan koşullara sahip mükelleflerin sahip oldukları tek meskeni için Cumhurbaşkanı'na tanınan vergi oranını sıfıra indirme yetkisidir.⁹⁵¹ Bu hükme dayanılarak alınan ve halen yürürlükte olan 2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla EVK md.8/f.2 kapsamına girenler için vergi oranı yüzde sıfır olarak süresiz uygulanmaktadır. Bu karar her ne kadar Anayasa md.73/f.4'e ve EVK md.8/f.2'ye dayanılarak alındığı için Anayasa ve kanuna uygun olsa da niteliği itibariyle bazı dezavantajlı mükellef grupları bakımından mülkiyet haklarını ve ekonomik güçlerini koruma amacıyla muaflık tanınmasıdır. İndirim yerine bu mükellef gruplarına muaflık uygulanacağının kanunla düzenlenmesi Anayasa md.73/f.2'de yer alan verginin kanuniliği kuralına daha uygun olacaktır.

Geliri olmayanların durumunu nasıl belgeleyip başvuracağına ilişkin düzenleme yetkisi HMB'na verilmiştir. Bu kapsamda HMB, hem geliri olmayanlara hem de indirimden yararlanacak diğer mükellef gruplarına yönelik birden fazla EVKGT yayınlamıştır.⁹⁵²

⁹⁵¹ 4962 sa. Kanun md.15'le EVK md.8/f.2'ye eklenen bu düzenlemenin gerekçesinde (Hükümet teklifi md.11), indirimli bina vergisi oranından yararlanan mükellef gruplarını (Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan aldıkları aylıktan başka geliri olmayanlar, gaziler, şehitlerin eş ve çocukları) bir düzenlemeye toplamak ve hiçbir geliri olmayıp bakmakla yükümlü kimsesi olmayan on sekiz yaşını doldurmuş mükellefleri de indirim kapsamına almak amacıyla getirildiği ifade edilmiştir. Ayrıca, bu tek meskenin brüt iki yüz metrekareyi geçmemesi ile ilgili mükelleflerin bu tek evin maliki veya intifa hakkı sahibi olmaları şartları ve belirli zamanlarda dinlenme amaçlı kullanılan yazlık, yayla evi, kış evi gibi yerlere bu indirimin uygulanmayacağı da hükümde yer almaktadır. Dolayısıyla indirimden yararlanmak isteyen mükelleflerin tek meskenlerini sürekli biçimde kullanıyor olmaları gerekir. Engelliler bu düzenlemede kolaylık kapsamına alınmamıştır. *4962 sayılı Kanun tasarısı*, s.5.

5378 sa. Kanun md.22 ile EVK md.8/f.2'ye yapılan eklemeye, engelliler de bu indirimden yararlanma imkanına sahip olmuştur. Bu eklemenin, engellilerin ekonomik ve sosyal olarak dezavantajlı konumlarını telafi etmek amacıyla yapıldığı gerekçeden anlaşılmaktadır. *5378 sayılı Kanun tasarısı*, s.9.

⁹⁵² Bu kapsamda yayınlanan EVKGT seri numaraları 38, 44, 45, 47 ve 57'dir. EVKGT (Seri No: 47)'ye göre engellilerin bu indirimden yararlanabilmesi için durumlarını belgeleyen tam teşekküllü Devlet hastanesi sağlık kurulu raporunu ilgili belediyeye matbu dilekçeyle birlikte sunması gerekir. EVKGT

EVKGT (Seri No: 38)'e göre, hiçbir geliri olmayan çocuklar mülkün sahibi olsa da bu kolaylıktan yararlanamamaktadır.⁹⁵³ Aynı tebliğe göre, Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan alınan aylıklar kapsamında emekli, dul, yetim, ölüm ve maluliyet aylıkları yer alır ve bu aylıklardan birini alanların istisnadan yararlanabilmesi için başkaca bir geliri ve birden fazla meskeni olmamalıdır.⁹⁵⁴ EVKGT (Seri No: 45)'le açıklık getirilen konu ise, hiçbir geliri olmayan veya yalnızca SGK'dan aldığı aylıkla geçinen mükelleflerin edindiği ve yıllık tutarı indirimden yararlanılan yılın önceki yılındaki GVK md.103'teki tarifenin ikinci gelir dilimindeki tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iratları EVK md.8/f.2'deki indirimden yararlanmalarına engel olmayacağıdır.⁹⁵⁵

Tek mesken için indirimli bina vergisi uygulamasına ilişkin özelgelere, tek mesken sahibinin arazisi üzerindeki metruk ya da yıkık durumdaki binanın EVK md.8/f.2'deki indirimli vergi oranından yararlanmasına engel oluşturmayacağı, bu durumun ilgili belediye tarafından yoklama ve tespit edilmesi gerektiği⁹⁵⁶, tapuda arsa görünen taşınmazı üzerine yapılan ve iskanı olmayan binanın EVK md.8/f.2'de sayılan gruptan birine giren mükellefin tek meskeni olması ve kullanıma başlanması halinde indirimli vergi oranından yararlanabileceği, bina vergisi mükellefiyeti için iskan verilmesini beklemenin zorunlu olmadığı ve kullanıma başlanmanın yeterli olduğu⁹⁵⁷, mülkiyetin tam veya kuru olmasının indirimli vergi oranından yararlanmaya engel olmadığı, ancak biri tam biri kuru olmak üzere iki binaya malik olunması durumunda

(Seri No: 57)'yle engelli kimlik kartı sahibi mükelleflerin bu kimliklerinin fotokopilerini eklemesi yeterli görülmüş, kartı olmayan mükellefler ise sağlık kurulu raporunun aslı veya onaylı örneğini sunmalıdır.

⁹⁵³ Ancak, bu çocuğa bakmakla yükümlü olanların hiçbir geliri yoksa ve iki yüz metrekarenin altında tek mesken sahibiyse bu kişilerin indirimden yararlanması mümkündür. Hiçbir geliri olmayan mükellefler, yerleşim yerlerindeki vergi dairesinden alacakları hiçbir kazanç ve irat elde etmemeleri nedeniyle gelir vergisi mükellefi olmadığına dair belge ve SGK'dan alacakları aktif sigortalı olmadıklarına yönelik belgeyle durumlarını kanıtlamaları ve yetkili belediyeye bu tebliğin ekindeki matbu taahhünameyi sunmaları gerekirdi. Ancak ilgili kurumlardan belge toplamaya ilişkin şartlar, EVKGT (Seri No: 44)'le kaldırılarak yalnızca (Seri No: 44) olan tebliğdeki matbu taahhünameyi sunmaları yeterli görülmüştür. Koşulları hiç taşımadığı veya sonradan taşımayan bir statüye geldiği belediyece belirlenen ya da öğrenilen mükelleflere cezalı olarak ve gecikme faiziyle birlikte vergi tarh olunur. Bu durum, SGK aylığı dışında hiçbir geliri olmayan tek mesken maliki veya intifa hakkı sahibi mükellef grubu bakımından da geçerlidir.

⁹⁵⁴ Kanun hükmünde tek mesken şartından söz edildiği için, mesken niteliğinde olmayan mülkler (işyeri, arsa, arazi) gelir getirmediği takdirde idareye göre indirim uygulanmasında sakınca yoktur.

⁹⁵⁵ Hatta bu nedenle mağdur olan mükelleflere mümkünse terkin, değilse red ve iade işlemlerinin yapılması istenmiştir. Gaziler ile şehit eş ve çocuklarının indirimden yararlanmasında ise herhangi bir faaliyet veya gelir koşulu olmadığı, yalnızca iki yüz metrekareyi geçmeyen tek meskenlerinin maliki veya intifa hakkı sahibi olmalarının yeterli kabul edileceği belirtilmiştir.

⁹⁵⁶ Van Def.Ö., T. 15.04.2021, S.60757842-175.01-7979.

⁹⁵⁷ Samsun VDBÖ, T.02.11.2020, S.13649056-175.01[2019/EVK-ÖZE-02]-59533.

indirimli vergi oranından yararlanamayacağı⁹⁵⁸, mükellefin tek meskenini kiraya verip başka mesken kiralamasının veya bir yakınının yanına yerleşmesinin istisnadan yararlanmaya engel olmadığı, ancak kira sözleşmelerinin kendi adına olması gerektiği⁹⁵⁹, muhtaçlık kararına binaen yaşlılık aylığı alan ve tek mesken sahibi mükellefin ilgili taahhüt belgesini doldurarak ilgili belediyeye vermesi halinde istisnadan yararlanabileceği⁹⁶⁰, doğum nedeniyle ücretsiz izne çıkan ve başkaca bir geliri olmayan mükellefin, ilgili taahhüt belgesini ilgili belediyeye vermesi halinde, ücretsiz izinli olduğu dönemle sınırlı olmak üzere EVK md.8/f.2'deki şartları taşıyan tek meskeni için indirimden yararlanabileceği⁹⁶¹, hem emekli hem de bir şirketin hissedarı olan mükellefin yalnızca emekli maaşı gelirin olması, şirketten hiçbir gelir elde etmemesi ve tek meskeni olması halinde indirimden yararlanacağı⁹⁶², yalnızca nafaka geliri bulunan ve tek meskeni olan mükellefin EVK md.8/f.2'deki şartları taşıması durumunda indirimden yararlanabileceği⁹⁶³, istisnadan yararlanan mükelleflerin işyeri, arsa ve arazilerinin olmasının istisnadan yararlanmayı etkilemediği, meskenin yazlık niteliğinde olmasına rağmen bu meskenin tüm yıl boyunca yerleşim yeri olarak kullanılması indirim uygulanmasına ilişkin tek mesken koşulunu sağladığı⁹⁶⁴, emekli aylığını yabancı ülkedeki sosyal güvenlik kurumundan alan tek mesken sahibi mükellefin EVK md.8/f.2'deki şartları taşısa bile indirimli bina vergisinden yararlanamayacağı, EVK md.8/f.2'de bahsedilen sosyal güvenlik kurumlarının Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulu olanlar şeklinde anlaşılması gerektiği⁹⁶⁵, engellilerin indirimli bina vergisinden yararlanmak için ilgili formu doldurması ve engelli olduğuna ilişkin kimlik kartını eklemesinin yeterli olacağı, ancak engelli kimlik kartı olmayan mükelleflerin tam teşekküllü devlet hastanesinin sağlık kurulu tarafından verilen raporu sunması gerektiği⁹⁶⁶, tek meskeni ve gelir elde ettiği hisseli işyerleri bulunan emekli mükellefin işyerlerinden gelir elde etmesi nedeniyle EVK md.8/f.2'deki indirimden yararlanamayacağı⁹⁶⁷, Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan

⁹⁵⁸ İstanbul VDBÖ, T.21.08.2020, S.97895701-175.01[2020/6.1-1]-614441.

⁹⁵⁹ İstanbul VDBÖ, 10.07.2019, S.97895701-175.01-561833.

⁹⁶⁰ Muğla VDBÖ, 11.01.2017, S.B.07.1.GİB.4.48.15.01-175[8-2016]-3156.

⁹⁶¹ İstanbul VDBÖ, 04.01.2017, S.97895701-175.01[8-2015/6.1.207-338936]-3007.

⁹⁶² İstanbul VDBÖ, 22.12.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[8.2016/6.1.4-40042]-217775.

⁹⁶³ İzmir VDBÖ, 19.09.2016, S.66813766-175.01[8-2015/32]-432.

⁹⁶⁴ Muğla VDBÖ, 17.02.2016, S.B.07.1.GİB.4.48.15.01-175[8-15/3]-15.

⁹⁶⁵ Mersin VDBÖ, 22.03.2013, S.18008620-175.01[ÖZG-2013-1]-31.

⁹⁶⁶ Ankara VDBÖ, 20.03.2013, S.90792880-170[4-2011-10]-264.

⁹⁶⁷ Bursa VDBÖ, 25.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-175.01[12.1]-318.

hem emekli maaşı hem de vefat eden eşinden dolayı ölüm aylığı alan emeklinin EVK md.8/f.2'deki diğer koşulları taşıması halinde tek meskene ilişkin bina vergisi indiriminden yararlanabileceği⁹⁶⁸, tek mesken sahibi engellinin gelir elde etmediği hisseli işyerinin bulunmasının indirimden yararlanmasına engel olmayacağı⁹⁶⁹, mükellefin tek meskenine hisseli malik olmasının indirimden yararlanmasına engel oluşturmadığı⁹⁷⁰ bildirilmiştir.

Mülkiyet veya intifa hakkı sahiplerinin mesken nitelikli tek taşınmaz üzerinde veya birden fazla taşınmazı varsa mesken nitelikli en düşük vergi değeri biçilen taşınmazına ilişkin EVK md.46/f.1/b'de Değerli Konutlar Vergisi bakımından daimi muaflık tanınmıştır.⁹⁷¹ Düzenlemenin 05.11.2022 tarihi itibarıyla yürürlükteki haline göre, Türkiye'de mesken niteliğine sahip tek taşınmaz malı olan veya birden çok mesken nitelikli taşınmazı olup DKV'ye konu en düşük vergi değerine sahip mesken niteliğindeki taşınmazı bakımından malik veya intifa hakkı sahibi mükellefler DKV'den muaftır. Malikin mülkün tamamına veya bir kısmının hissesine sahip olması muaflığı etkilemez.⁹⁷² Konuyla ilgili özelgelerde, Türkiye sınırları içinde birden fazla meskeni bulunan ancak biri değerli konut vergisinin kapsamına giren mükellefin bu vergiden

⁹⁶⁸ İzmir VDBÖ, 17.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.35.17.02-175.01[8-2012/1]-686.

⁹⁶⁹ İstanbul VDBÖ, 21.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-653.

⁹⁷⁰ İstanbul VDBÖ, 21.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-655.

⁹⁷¹ Muaflığın ilk kabul edildiği halinde, EVK md.8/f.2'deki indirimden yararlanan bazı mükellef gruplarının bu kolaylıktan yararlanabilmesini içermektedir. Bu mükellef grupları, SGK aylığından başka geliri olmayan kişiler ile hiçbir geliri olmayıp bakmakla yükümlü kimsesi olmayan on sekiz yaşını dolduran kişilerdir. Mükellefin mesken niteliğindeki tek taşınmazın sahibi olabileceği gibi, bu tek meskende hissesi de olabilir. Muaflıktan yararlanması, hissesi oranında olup yalnızca o mükellefi bağlar. Gerekçede (Adalet ve Kalkınma Partisi İstanbul Milletvekili Vedat Demiröz ve arkadaşlarının teklifi md.33) madde hükmündeki ifadelerin dışında bir nedene yer verilmemiştir. Gerekçesi 7193 sa. Kanun'un Plan ve Bütçe Komisyonu raporunda yer alan bu düzenleme, Cumhurbaşkanı'nın md.50'nin yeniden ele alınması için geri göndermesi nedeniyle 7194 sa. Kanun md.34'le EVK md.46'ya eklenerek yürürlüğe girmiştir. 7194 sayılı Kanun teklifi, s.18.

Mükellef gruplarının çıkarılarak, birden fazla mesken nitelikli taşınmazı olanların eklendiği değişiklik ise 7221 sa. Kanun md.16/f.1/c ile yürürlüğe girmiştir. Değişiklik, kanun teklifinde yer almayıp Genel Kurul görüşmeleri sırasında TBMM İçtüzüğü md.87'deki usule uygun olmadığı halde meclisteki beş siyasi parti grubunun mutabakatıyla ve bir defaya mahsus işleme alınan İyi Parti Kocaeli Milletvekili Lütfü Türkkan ve arkadaşlarının önergesinin kabulüyle eklenmiştir. Genel Kurul'da herhangi bir gerekçe sunulmamıştır. TBMM Genel Kurulu 27. Dönem 54. Birleşim Tutanağı (7221 sayılı Kanun görüşmeleri), s.45-46.

⁹⁷² Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği md.4/f.2/2'ye göre, birden fazla mesken nitelikli taşınmazı olanların muaflıktan yararlanabilmesi için Tebliğ'in ekinde yer alan formu doldurarak ilgili vergi dairesine bildirimde bulunması gerekir. Değerli Konut Vergisi'nin diğer emlak vergilerinden ayrılan önemli bir özelliği, merkezi idare adına ilgili vergi dairelerince tarh, tebliğ ve tahsil işlemlerinin yapılmasıdır.

muaf olduđu⁹⁷³, tek mesken olarak kullanıldığı beyan edilen ancak tapu kayıtlarında iki ayrı mesken olarak geçen ve her ikisi de değerli konut vergisi kapsamındaki mülklerin vergi idaresince iki ayrı konut olarak değerlendirileceği ve en düşük değerli mesken bakımından muaflık uygulanacađı⁹⁷⁴, tapuda mesken olarak görünen binanın fiilen işyeri olarak kullanılması ve ilgili belediyeden işyeri açma ve çalışma ruhsatı alınarak faaliyette bulunulması, bu binanın emlak ve evre temizlik vergileriyle ilgili bildirimlerin işyeri olarak verilmesi halinde bu binaların vergilendirme bakımından işyeri olarak değerlendirileceği ve değerli konut vergisinin konusuna girmeyeceđi⁹⁷⁵, bir sitedeki tek apartman dairesi veya müstakil evi olan mükellefin aynı sitedeki yönetim binası ve sosyal tesis binasına hisseli maliki olması, her üç binanın da tapuda mesken olarak görünmesi ve değerli konut vergisinin kapsamına girmesi nedeniyle, bu yerlerin işyeri amacıyla kullanıldığına ilişkin herhangi bir delil bulunmadıkça, bu mükellefe en düşük değerli mesken bakımından vergi muaflığı uygulanacağı, diğerlerinin vergiye tabi olduğu ve beyanda bulunması gerektiđi⁹⁷⁶ bildirilmiştir.

3.2.2. Özel Teşebbüs zgrlğ İle İlgili Vergi Kolaylıkları

Kişilerin hukuka uygun biçimde diledikleri alanda çalışma, sözleşme yapma, özel teşebbüs kurma zgrlğ Anayasa md.48’de kabul edilmiştir. Anayasa koyucu bu özgürlükleri redaksiyon gerekçesiyle bir arada toplasa da Anayasa Mahkemesi bu birleşimi haklar arasındaki ilişki çerçevesinde ele almaktadır.⁹⁷⁷ Mahkeme, zel teşebbüs özgürlüğünü çalışma özgürlüğünün bir parçası olarak görmektedir.⁹⁷⁸ Sözleşme özgürlüğünü ise, özel girişim özgürlüğüne sahip kişilerin irade özerkliğini

⁹⁷³ İşstanbul VDB, T.30.03.2021, S.97895701-175.01[2020/6.1-38]-277600.

⁹⁷⁴ İşstanbul VDB, T.28.03.2021, S.97895701-175.01[2021/6.1-13]-271358.

⁹⁷⁵ İşstanbul VDB, T.28.03.2021, S.97895701-175.01[2021/6.1-15]-271359.

⁹⁷⁶ İşstanbul VDB, T.28.03.2021, S.97895701-175.01[2021/6.1-11]-271360.

⁹⁷⁷ *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.273-274.

⁹⁷⁸ AYM, alışma özgürlüğü, sözleşme özgürlüğü ve özel teşebbüs özgürlüğünü ayrı ayrı tanımlamakta ve aralarındaki ilişkiyi açıklamaktadır. Mahkeme, 2019/101 Karar sa. norm denetimi kararında çalışma özgürlüğünü iki boyutlu bir kavram olarak ele almış, bu boyutlardan birinin de özel teşebbüs özgürlüğünü içerdiğine değinmiştir. Karara göre, çalışma özgürlüğü hem çalışma hakkı ile zorla alıştırma yasağını ve bunlarla bağlantılı hakları hem de iktisadi ve ticari faaliyet yapma ve mesleki faaliyette bulunma hakkını içerir. Çalışma zgrlğnn çalışma hakkı dışındaki diğer ayağını oluşturan özel teşebbüs özgürlüğü ise, her gerçek kişinin ve özel hukuk tüzel kişisinin dilediği ekonomik veya ticari alanda faaliyette bulunmasını, istediği mesleki faaliyete girebilmesini ve bu faaliyetlerini devletin veya üçüncü kişilerin müdahalesi olmadan serbestçe yürütebilmesini ifade eder. AYM, E.2019/108, K.2019/101, K.T.25.12.2019.

herhangi bir müdahale olmadan serbestçe ortaya koyabilmesinin Anayasal güvencesi olarak yorumlamaktadır.⁹⁷⁹ Öğretide Tiryaki'nin belirttiği üzere özel teşebbüs özgürlüğü, gerçek kişilerin ve özel tüzel kişilerin ekonomik etkinlikte bulunabilme serbestisidir. Tanör ve Yüzbaşıoğlu'na göre, milli ekonominin gerekleri ve sosyal amaçlar çerçevesinde hukuka uygun biçimde sınai, ticari ve ekonomik girişimde bulunabilmeyi içerir.⁹⁸⁰ Bu serbestliğe sahip olan varlığın bir ticari işletme⁹⁸¹ olması gerekir.⁹⁸² Akgüner'in değindiği üzere bu işletmenin, kâr amacıyla gerçek kişiler ya da özel tüzel kişiler tarafından kurulan bir girişim olması gerekir.⁹⁸³

Anayasa md.48/f.2'ye göre, hükümde belirtilen sınırlar içinde devletin desteklemesi ve koruması gereken faaliyet girişimciliktir. Girişimcilik, gereken nakdi sermaye ve zamanın ortaya konularak ve riskleri üstlenilerek gerçekleştirilen ekonomik etkinliklerin sonucunda kazanç ve irade özerkliği sağlayan yeni bir mal ya da hizmet ortaya koyma sürecidir. Bu süreçte üretim faktörleri girişimcinin organizasyonu ile bir araya getirilmekte ve karşılaşılan riskler yenilikçi ve yaratıcı çözümlerle bertaraf edilmektedir.⁹⁸⁴ Bu kapsamda, girişimcilikle bağlantılı inovasyon⁹⁸⁵, yaratıcılık⁹⁸⁶, vb.

⁹⁷⁹ Anayasa Mahkemesi'ne göre sözleşme özgürlüğü, Devlete kişilerin kanuni sınırlar içinde istediği sonuçlara ulaşmasını sağlama ve kişilerin belirli hukuki sonuçlara yönelen iradesinin geçerliğini tanıma, bu iradelerin yöneldiği hukuki sonuçların doğumunu ilke olarak benimseme ve koruma ödevini yükler. Kişiler de özgür iradelerine dayanan sözleşmelerle hukuki ilişki kurmakta serbesttir. Dolayısıyla sözleşme özgürlüğü, kişilerin özgür iradelerini ortaya koyabilmesinin yanı sıra hukuki ilişki kurmalarına dışarıdan müdahale yasağını da barındırır. AYM, E.2014/90, K.2014/180, K.T.04.12.2014.

⁹⁸⁰ TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.201.

⁹⁸¹ TTK md.11/f.1'e göre ticari işletme, gelir sağlamayı hedefleyen, esnaf faaliyeti sınırlarını aşan nakdi sermayeye dayalı devamlı ve bağımsız ekonomik faaliyettir. Kanunda esnaf faaliyeti tanımlanmasa da esnafın tanımı TTK md.15'te yapılmıştır. Buna göre esnaf, ekonomik etkinliği sermayesinden öte bedeni çalışmasına dayalı olan ve TTK md.11/f.2'ye göre çıkarılacak kararnamedeki sınırı aşmayan, gezici veya bir dükkanda ya da açık alanda sabit olarak sanat veya ticaretle uğraşan kişidir. Halen yürürlükteki kararname, 6762 sa. mülga Kanun döneminde çıkarılan, 2007/12362 sa. BK Kararı'dır (RG, T.21.07.2007, S.26589). Kararda yer alan kriterler vergilendirmeye de ilişkilendirilmiştir. Buna göre, Karar'ın md.1/f.1'a'daki diğer kriterleri de sağlamak koşuluyla, basit usulde vergilendirilenler veya işletme hesabı çerçevesinde defter tutanlar ya da vergiden muaf bulunanlardan VUK md.177/f.1'in (1) ve (3) no'lu bentlerindeki nakdi limitlerin yarısını veya (2) no'lu bentteki limitin tümünü aşmayanlar esnaf ve sanatkar sayılarak sicile ve meslek odasına kaydedilir. KAYIHAN, Şaban, *Ticari İşletme Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s.57 ve 60-61. ŞENER, Oruç Hami, *Ticari İşletme Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s.5-7.

⁹⁸² TİRYAKİ, 2008, s.164.

⁹⁸³ AKGÜNER, Tayfun, *Özel Girişim Özgürlüğü ve Yatırımları Teşvik Tedbirleri*, Formül Matbaası, İstanbul, 1979, s.5.

⁹⁸⁴ Kısacası, bir işi kurma ve yürütme organizasyonudur. Girişimcilik, bir fırsatı değerlendirme veya yeni bir metayı ortaya koyma şeklinde ya da rakipleri izleyerek aksiyon alma şeklinde gerçekleşebilir. Karşılığında elde edilen ise kâr ve kişisel tatmindir. EGE, İlhan, İNCE, Fatma, *Yenilikçi Girişimcilik Teori ve Uygulama*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020, s.6-7.

süreç ve faaliyetler de yer alır. Girişimciliğe yönelik izlenecek politikaların ve yapılacak düzenlemelerin sınırları, Anayasa md.48/f.2'ye göre üçe ayrılır. Bu sınırlar, milli ekonominin gerekleri ve sosyal amaçlara uygun faaliyette bulunulması ve güvenlik ve kararlılık içinde çalışılmasıdır.⁹⁸⁷ Özbudun'a göre Anayasa md.48/f.2, md.2, 5, 35 ve 166-173'le birlikte ele alındığında, md.48/f.2'de geçen “*tedbir alma*” ifadesinden hareketle bu hüküm devletin ekonomiye müdahale aracıdır, ancak bu hükümlerin hiçbiri devlete belli bir ekonomi modeli dayatmamaktadır, böylece Anayasa'nın hem saf devletçi hem de saf bir liberal ekonomi modeline kapalı olduğu anlaşılmaktadır.⁹⁸⁸ Anayasa Mahkemesi'nin de K.1986/5 sayılı kararı Özbudun'un bu görüşüyle örtüşmektedir.⁹⁸⁹ İster ticari, ister serbest meslek faaliyeti olsun girişimciliğin korunması, özel teşebbüs özgürlüğü ile Anayasa'da doğrudan yer alır.

Özel teşebbüs özgürlüğünün desteklenmesi ve korunması amacıyla devlet, vergi kolaylıklarının da aralarında yer aldığı çeşitli araçları kullanmaktadır. Özel teşebbüs özgürlüğüyle bağlantılı vergi kolaylıkları, özel vergi kanunlarında ve bu özgürlükle bağlantılı kanunlarda özel hüküm olarak yer almaktadır. Genç girişimcilere, elektronik araç veya internet yoluyla erişilen platformlardaki girişimcilere, banka ve finansal kuruluşların faaliyetleri ve alacaklarına, kooperatiflere, esnaf ve sanatkarlara sağlanan vergi kolaylıkları, özel teşebbüs özgürlüğüyle doğrudan ilgilidir.

⁹⁸⁵ İnovasyon (yenileşim), özgün veya değeri artırılarak yenilenmiş bir mal ya da hizmet ortaya koymak ya da üretim süreci oluşturmak amacıyla bilginin teknolojiyle birleştirilip piyasaya sunulur hale getirilmesidir. Kısacası bir değer yaratma sürecidir. Stratejik planlama, ar-ge, yaratıcı düşünme gibi birçok faaliyeti bünyesinde barındırır. EGE, İNCE, 2020, s.74-75.

⁹⁸⁶ Yaratıcılık, entelektüel beceri ile bilginin, uygun bir düşünme biçimiyle buluşturulup bir grup ya da toplumun kabul edeceği bir ürün ya da eser ortaya konmasıdır. EGE, İNCE, 2020, s.126-127.

⁹⁸⁷ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, Anayasa md.48/f.2'yi devletin yükümlülüğü olarak değerlendirmiştir. Emredici olmayan planlamaların da bu konuda yön çizdiğine değinilmiştir. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, 2019, s.201.

Anayasa md.48/f.2'deki bu kavramlar Anayasa koyucu tarafından metinde veya gerekçede açıklanmamıştır. Tiryaki'ye göre bu açıklanmamanın bir anlamı vardır. Anayasa koyucunun bu tutumu sayesinde AYM, Anayasa'nın farklı ekonomi politikalarına açık olduğunun altını çizmiş ve böylece siyasal iradenin önüne set çekilmediğini konuyla ilgili kararlarında dile getirmiştir.

TİRYAKİ, 2008, s.172, dn.461 ve s.173, dn.462.

⁹⁸⁸ ÖZBUDUN, Ergun “Anayasa Mahkemesi ve Ekonomik Politika”, *Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 60. Yılı Anısına 60 Yıl 60 Makale Cilt 2*, Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Ankara, 2022, ss.921-934, s.923.

⁹⁸⁹ Karara göre, Anayasa md.5, 48, 166 ve 167'nin ekonomik hayatın işleyişini düzenleme ve gerek gördüğünde müdahale etme konusunda devletin yetki ve ödevlerini içermesi nedeniyle birlikte değerlendirilmesi gerekir. TİRYAKİ, 2008, s.171, dn.455. AYM, E.1985/16, K.1986/5, K.T. 04.03.1986.

3.2.2.1. Genç Girişimci Kazanç İstisnası

Genç girişimcilere sağlanan kolaylık, GVK mükerrer madde 20’de düzenlenen kazanç istisnasıdır.⁹⁹⁰ İstisnadan yararlanacak yirmi dokuz yaşını doldurmamış genç girişimcinin kazancını ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetinden elde etmesi ve bu kazançlar nedeniyle gelir vergisi mükellefiyetinin, 6663 sayılı Kanun’un Resmi Gazetede yayımlandığı 10.02.2016 tarihi veya sonrasında ilk kez tanımlanması gerekir.⁹⁹¹ Bu kolaylık, parasal ve zamansal sınırları nedeniyle kısmi bir istisnadır.⁹⁹² İstisnadan yararlanacak mükelleflerin Türk vatandaşı olması zorunlu değildir. Hükümdeki şartları taşıyan Türkiye’de mukim tam mükellef yabancı uyruklular da istisnadan yararlanabilir.⁹⁹³ Ticari, zirai veya mesleki faaliyet bir dönem içinde birlikte yapılması halinde istisna, bu gelirlerin toplamına yönelik uygulanır.⁹⁹⁴ Aynı vergilendirme döneminde faaliyetlerden yalnızca biri genç girişimci istisnası kapsamındaysa, istisna kapsamındaki faaliyetten elde edilen gelirden istisna tutarı düşülür.⁹⁹⁵ Ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle mükellefiyet tesisinden önce vergiden muaf esnaf olarak faaliyet gösteren kişiler bakımından da sonradan genç girişimci istisnası kapsamına girecek bir faaliyete dönüştürmesi ya da böyle bir faaliyete geçmesi halinde istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı konusunda farklı görüşte özelemler vardır. Karabük Defterdarlığı ve Kayseri VDB’nın görüşü istisnadan

⁹⁹⁰ Bu düzenleme, 6663 sa. Kanun md.1 ile kabul edilmiştir. Kanun koyucu bu kolaylığı ekonomik büyüme ve kalkınma için inovasyon ve yaratıcılığı desteklemek amacıyla getirmiştir.

TBMM 26. Dönem 68 no’lu Komisyon Raporu (6663 sayılı Kanun teklifi), s.6.

⁹⁹¹ Antalya VDBÖ, T.11.08.2020, S.49327596-120[GVK.2019.ÖZ.148]-E.123639.

⁹⁹² Gerçek kişi olarak faaliyete başlayan genç girişimciler, faaliyete başladığı takvim yılından başlayarak üç vergilendirme dönemi edindikleri gelirlerinin her bir dönem için yetmiş beş bin Türk Lirası’na kadar olan kısmı istisna kapsamındadır. Üç yılı doldurmadan faaliyeti bırakmış olmak, kalan sürenin yeniden iş başı yapıldığında sayılması şeklinde bir hak doğurmaz. Bir dönemde yetmiş beş bin liranın altında gelir elde etmiş olmak, kalan kısmın bir sonraki döneme devretmesine ve istisna haddini artırmasına neden olmaz. Vergi kanunlarındaki parasal hadlerin değerlendirme oranında artırılmasına rağmen, bu hükümdekinin kanun koyucu tarafından yeniden değerlendirme oranına endekslenmemesiyle, parasal sınıra tabi diğer istisnalar karşısında bu istisnanın uygulamasında vergi adaletini zedeleyen bir durum oluşturmaktadır. Kanun koyucunun hangi gerekçeyle dayanarak GVK mük.md.20’deki parasal haddi sabit bırakmakta belirttiği bilinmemektedir.

⁹⁹³ Sakarya VDBÖ, T.13.11.2020, S.41931384-120[2019-8]-E.44770.

⁹⁹⁴ Ancak, aynı dönemde elde edilen ve bunların dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazanç ve iratlar istisnadan yararlanamaz ve istisna hesaplamasına eklenemez. Ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında bir faaliyetten daha önceden kazanç veya irat elde edilmesi nedeniyle mükellefiyet tesis edilmesi de GVK mükerrer md.20’deki “ilk defa mükellefiyet” şartının ihlali anlamına gelmemektedir. Antalya VDBÖ, T.12.08.2020, S.49327596-120[GVK.ÖZ.2019.85]-124377.

⁹⁹⁵ Bu faaliyetin geçici olması ya da aynı dönemde sona ermesi önemli değildir. Beyannamede bu durum usulünce belirtilmelidir. Nitekim 292 Seri No’lu GVGK md.6/f.5 de bu şekildedir. Bursa VDBÖ, T.11.07.2019, S.17192610-120[GV-18-50]-E.128283.

yararlanamayacağı yönündedir.⁹⁹⁶ Ancak en yakın tarihli olan İstanbul VDB'nın 03.09.2021 tarihli özeldesi, istisnadan yararlanabileceği yönündedir.⁹⁹⁷

Genç girişimci kazanç istisnasından yararlanmanın özel koşulları GVK mükerrer madde 20/f.2'de beş bentte sıralanmıştır.⁹⁹⁸ İlk olarak, mükellefin faaliyete başladığını VUK md.168'e göre on gün içinde ilgili vergi dairesi müdürlüğüne bildirmesi gerekir.⁹⁹⁹ İkincisi, genç girişimcinin kendi işini yürütüyor olması ya da kendi işini yürütmüyorsa bile o işi bizzat sevk ve idare etmesi gerekir. İşin sevk ve idaresinden anlaşılması gereken, işin yürütülmesi hakkında karar alınması, planlama ve denetim yapılmasıdır.¹⁰⁰⁰ Bu durumun tespiti ise mali idare tarafından yapılacak yoklamalarla ve diğer denetim araçlarıyla gerçekleştirilebilir.¹⁰⁰¹ İşyerinin yerleşim yeriyle aynı olması, home ofis denilen şekilde işin evden çalışma usulüyle yürütülmesi istisnadan yararlanmaya engel değildir.¹⁰⁰² Çırak, işçi, vb. yardımcı eleman çalıştırmak veya yolculuk, hastalık, askerlik, tutuklu veya hükümlü olmak gibi geçici süreli zorunlu ayrılıklar nedeniyle kendi işinde çalışmamak istisnadan yararlanmaya engel değildir.¹⁰⁰³ Üçüncü şart, etkinliğin adi şirket veya şahıs şirketi şeklinde olması durumunda ortakların tümünün işe başlanacak olan tarihte GVK mükerrer madde 20'deki şartları taşıması gerekir.¹⁰⁰⁴ Ortaklardan biri bu istisnadan yararlanırken, işini adi ortaklığa dönüştürerek faaliyetlerini sürdürmesi halinde, istisnanın sürdürülebilmesi için diğer ortaklarının da genç girişimci kazanç istisnasının koşullarını taşıması

⁹⁹⁶ İlk defa işe başlama koşulunu ihlal etmeyen önceki bir mükellefiyetten söz edebilmek için, henüz faaliyete başlanmadan veya yoklama yapılmadan terkin edilen bir kayıt olması gerektiği ilgili özeldelerden anlaşılmaktadır. Ayrıca, kanun çıkmadan önce de olsa kısa süreli bir faaliyet gerçekleştirilmişse, idare, bu durum genç girişimci istisnasından yararlanmaya engel oluşturur. Karabük Def.Ö., T.22.04.2020, S.35831311-010.01[GV]-E.5109. Kayseri VDBÖ, T.17.04.2019, S.50426076-120[MÜK-20-2018/20-716]-E.24204.

⁹⁹⁷ İstanbul VDBÖ, T.03.09.2021, S.62030549-120[Mük.20-2021/109]-688595.

⁹⁹⁸ İstisnanın koşulları ve bu koşulların nasıl uygulanacağı örnekleriyle birlikte 292 Seri No'lu GVGT'nde açıklanmıştır.

⁹⁹⁹ Kütahya Def.Ö., T.21.04.2020, S.61504625-120-18695.

¹⁰⁰⁰ Bursa VDBÖ, T.20.04.2020, S.17192610-120[GV-19-41]-62203. İstanbul VDBÖ, T.25.04.2017, S.62030549-120[Mük.20-2016/626]-113406.

¹⁰⁰¹ Eskişehir VDBÖ, T.21.03.2022, S.E-11355271-120[mük202021/-]-18411.

¹⁰⁰² İzmir VDBÖ, T.08.03.2017, S.84098128-120.01.02.04[Mük.20-2016/1]-7674.

¹⁰⁰³ İstanbul VDBÖ, T.25.04.2017, S.62030549-120[Mük.20-2016/626]-113406.

¹⁰⁰⁴ Nitekim GVK mük.md.20/f.1/3'te "tüm ortaklar" ibaresinden anlaşılması gerekenin ne olduğu, konuyla ilgili 292 Seri No'lu GVGT md.3/f.3/a/1'deki açıklama da adi şirket veya şahıs şirketinde tüm ortakların istisna şartlarını taşıması gerektiğinden, aksi takdirde hiçbir ortağın istisna şartlarından yararlanamayacağından açıkça ve örnekle ifade edilmektedir.

gerekir.¹⁰⁰⁵ Adi ortaklık halindeyken genç girişimcilik koşullarını taşımayan ortağın çekilmesi, genç girişimci ortağın yeni durum nedeniyle istisnadan yararlanmasını sağlamaz.¹⁰⁰⁶ Ancak, adi ortaklık halindeyken genç girişimci istisnasından yararlanılırken, istisna süresi sona ermeden ortaklığın sona ermesine rağmen kalan sürede ortakların ayrı ayrı olarak istisnadan yararlanabileceği kabul edilmiştir.¹⁰⁰⁷ Dördüncüsü, faaliyeti durdurulan veya sürdürülen işin eş ya da üçüncü dereceye kadar (bu derece de dahil) hısımlardan teslim alınması veya bunun yoklamada belirlenmesi halinde istisnadan yararlanılamayacağıdır.¹⁰⁰⁸ Bu konuda ayrık bir hal, Tokat Defterdarlığı'na ve Bursa VDB'na yapılan özelge başvurularında yer almaktadır. Bu özelgelerde, ruhsat, izin ya da kotaya tabi olarak yürütülen faaliyetlerin ilgili belge veya aracının eşe veya kan ya da kayın hısımlarından birine bedeli karşılığında devredilmesi, her iki tarafın da aynı alandaki faaliyetlerini ayrı ayrı sürdürmesi ve bu durumun yoklamada tespiti sonucunda, diğer koşulların da varlığı halinde, ilgili belge veya aracı alan genç girişimcinin kazanç istisnasından yararlanabileceği bildirilmiştir.¹⁰⁰⁹ Görünürde herhangi bir iş devri olmadığı halde, aynı sektörde faaliyet gösterdikleri babasının eski işyerine ertesi gün taşınan serbest meslek erbabı genç girişimcinin bu taşınmadan sonra istisnadan faydalanamayacağı Bursa VDB'nın özelgesiyle bildirilmiştir.¹⁰¹⁰ Ölüm nedeniyle faaliyetin devralınması halinde dördüncü şartın varlığı aranmaz.¹⁰¹¹ Beşincisi ise, genç girişimcilere tanınan istisnanın dışında bırakılan bir

¹⁰⁰⁵ Trabzon VDBÖ, T.01.10.2018, S.26468226-120-E.57996.

¹⁰⁰⁶ Bursa VDBÖ, T.04.06.2021, S.17192610-120[ÖZG-20-92]-93337.

¹⁰⁰⁷ Uşak Def.Ö., T.09.12.2020, S.52796708-120[49520]-E.18554.

¹⁰⁰⁸ Bursa VDBÖ, T.03.06.2021, S.17192610-120[ÖZG-20-71]-93077. Manisa VDBÖ, T.13.11.2020, S.85373914-120.01.02.04[40.01.135]-E.104726. Isparta Def.Ö., T.15.06.2020, S.25947440-120[2019/98]-E.9705. Zonguldak VDBÖ, T.27.04.2020, S.84695066-120-E.25571. Konya VDBÖ, T.13.01.2020, S.31435689-120-5454. Edirne VDBÖ, T.09.07.2019, S.60938891-120.01.02.04[GVK: 3-1]-E.20543.

¹⁰⁰⁹ Tokat Def.Ö., T.09.12.2020, S.32695369-120-E.36583. Bursa VDBÖ, T.13.01.2020, S.17192610-120[GV-19-35]-E.13242.

¹⁰¹⁰ Bursa VDBÖ, T.16.11.2020, S.17192610-120[GV-19-39]-E.176110.

¹⁰¹¹ 292 Seri No'lu GVGT md.3/f.3/2'de de belirtildiği üzere, ölüm nedeniyle faaliyetin devralınmasında ölen kişinin bu istisnadan yararlanıp yararlanmamasına bakılmadan, eş ve çocukların bu istisnadan yararlanması hali değerlendirilmeli ve yararlanması mümkünse de üç dönemlik sürenin kanuni koşullar taşındığı süreç kesintisiz uygulanması gerekir. Kanun koyucunun "*Birinci derece/zümre yasal mirasçılar*" terimi yerine "*(ç)ocuklar*" terimini tercih etmesi, muristen önce vefat etmiş çocukların alt soyunun istisnadan yararlanmasına engeldir. Bu kapsamın çocuğun alt soyuna doğru incek şekilde genişletilmesi yasama organında tartışılabilir.

Ayrıca, murisin ölümünden sonra ticari, mesleki veya zirai bir etkinliği aralıksız biçimde devralan mirasçılar, 2001/1 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'ne göre işe başlama bildirimini murisin ölümünden itibaren bir ay içinde yapmalıdır. Genelgenin dayanağı VUK md.168/f.1/1'nci bendi olup, bu hüküm ölüm tarihinin muris için işi bırakma ve mirasçılar için işe başlama tarihi olarak kabul edilmiştir. İstanbul VDBÖ, T.24.09.2020, S.62030549-120[Mük.20-2018/996]-E.701811.

başka faaliyete, mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmamasıdır.¹⁰¹²

Genç girişimci kazanç istisnasından yararlanan mükellefler, kazancı ne kadar olursa olsun yıllık beyanname vermelidir. Konuyla ilgili özelgelerde, GVK mük.md.120'ye göre geçici vergi ödemesi gereken mükellefler, genç girişimci kazanç istisnasına ilişkin şartları sağlasa bile geçici vergi beyanamesi vermesi gerektiği¹⁰¹³, genç girişimci bu istisnadan faydalanmadan beyanamesini vermesi halinde beyanamesini düzelterek istisnadan yararlanabileceği¹⁰¹⁴ bildirilmiştir. Mükellefin istisnadan yararlanmak için vergi dairesine başvurmasına ya da girişimcilik belgesi almasına gerek yoktur.¹⁰¹⁵ GVK mük.md.20/f.3'e göre genç girişimci istisnası tevkif yoluyla ödenecek vergiyi kapsamaz.¹⁰¹⁶

Genç girişimci istisnasının uygulanmasına ilişkin özelgelerde yer alan diğer hususlara bakıldığında, istisnadan yararlanan girişimcinin üç dönemi doldurmadan yirmi dokuz yaşını doldurmasına rağmen üçüncü dönemin sonuna kadar yararlanacağı¹⁰¹⁷, on sekiz yaşını doldurmadığı halde kanuni engel olmadığı için ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete başlayan ve ödevleri kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilen genç girişimcinin istisnaya ilişkin koşulları taşıması ve bu durumun yoklamayla belirlenmesi halinde genç girişimci istisnasından yararlanabileceği¹⁰¹⁸, aynı iş yerinin farklı odalarında çalışanların kanuni şartları taşımaları halinde genç girişimci istisnasından

Faaliyeti devraldığını bu şekilde bildirmeyen mükellefin GVK mük.md.20'deki şartları taşısa bile genç girişimci istisnasından yararlanamayacağı bildirilmiştir. Karabük Def.Ö., T.24.08.2020, S.35831311-105-E.9363.

¹⁰¹² 292 Seri No'lu GVGT md.3/f.3/c/2'de de belirtildiği üzere, bir kişi mükellef olduğu tarihten önce faaliyete girmiş bir işletme veya ortaklığa ortak olduğunda, genç girişimciliğe ilişkin diğer şartları taşısa bile istisnadan yararlanamaz.

¹⁰¹³ 292 Seri No'lu GVGT md.6/f.4 de bu şekildedir. Kayseri VDBÖ, T.30.12.2016, S.50426076-120[Mük.20-2016/20-626]-188.

¹⁰¹⁴ İstanbul VDBÖ, T.03.06.2021, S.62030549-120[Mük.20-2020/629]-436747.

¹⁰¹⁵ Gaziantep VDBÖ, T.12.07.2019, S.16700543-120[18-515-112]-E.49678. Şanlıurfa VDBÖ, T.07.04.2017, S.64958909-120-10978.

¹⁰¹⁶ 292 Seri No'lu GVGT md.6/f.1'e göre GVK md.94/f.1'in kapsamında bulunanların genç girişimci istisnasından yararlanan mükelleflere tevkifat kapsamında ödeme yapması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmalıdır. Ancak aynı maddenin ikinci fıkrasına göre de istisna konusu kazancın elde edilmesinde tevkif edilen vergilerin tümü beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.

¹⁰¹⁷ Balıkesir VDBÖ, T.03.02.2022, S.E-46480499-120[2021/1752]-13943.

¹⁰¹⁸ Kahramanmaraş VDBÖ, T.13.01.2020, S.17192610-120[GV-19-35]-E.13242.

yararlanabileceği¹⁰¹⁹, istisnaya konu faaliyetten önce sermaye şirketlerinde yönetim kurulu başkanı veya üyesi sıfatıyla görev alınması veya limited şirkete, iş ortaklıklarına (joint venture) veya kooperatife ortak olunması, komandit şirkete komanditer ortak olunması halinde elde edilen gelirin menkul sermaye iradı olması nedeniyle, bu faaliyetlerden sonra başlanacak ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle genç girişimci istisnasından yararlanmaya engel oluşturmayacakları¹⁰²⁰ bildirilmiştir.

3.2.2.2. Elektronik Araçlarla ve İnternet Bağlantısıyla Erişilen Platformlarla İlgili Vergi Kolaylıkları

Girişimcilerin elektronik araçlarla ve internet bağlantısıyla erişilen platformlarda gerçekleştirdiği faaliyetlerden elde ettiği gelirlerin bazıları 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanun (7338 sayılı torba Kanun) md.2'yle eklenen yeni düzenlemeyle belirli şartları sağlayanlar bakımından istisna kapsamına alınmıştır. GVK mükerrer madde 20/B olarak eklenen bu düzenlemeye göre, internet ortamındaki sosyal medyada üretilen içeriklerden elde edilen gelirler¹⁰²¹ ile mobil cihazlara yönelik geliştirilen uygulamaların paylaşımı ve satımından elde edilen gelirler¹⁰²², bu gelirlerin Türkiye’de kurulu bankalarda açılan hesap aracılığıyla tahsili ve bu kazançların toplamının GVK md.103’teki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması¹⁰²³ şartlarıyla, gelir vergisinden istisnadır.¹⁰²⁴ Ancak bu gelirlerin vergilendirilmesi bankaların

¹⁰¹⁹ Bursa VDBÖ, T.04.11.2020, S.17192610-120[GV-19-143]-167954.

¹⁰²⁰ Antalya VDBÖ, T.12.08.2020, S.49327596-120[GVK.ÖZ.2019.85]-E.124377.

¹⁰²¹ 318 Seri No’lu GVGT md.4/f.18’e göre, sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden elde edilen reklam veya sponsorluk gelirleri, bağışlar, hediyeler, vb. kazançlar istisna kapsamında değerlendirilir. Tebliğin md.4/f.19’a göre, gelirin üçüncü taraf hizmet sağlayıcıları kanalıyla edinilmesi kolaylıktan yararlanmayı bozmaz. Ancak f.20’ye göre, etkileşim amaçlı içeriğin ikincil ve yan hizmet sunulduğu platformlardaki faaliyetlerden elde edilen gelirlere istisna hükümleri uygulanmaz. Bu platformlar, sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilmemektedir. Örneğin, e-ticaret siteleri, haber siteleri, kişisel internet siteleri bu kapsamdadır.

¹⁰²² 318 Seri No’lu GVGT md.4/f.17’ye göre, ücretli uygulama satış geliri, reklam veya sponsorluk geliri, uygulama içi satış geliri gibi kazançlar kolaylık kapsamında elde edilen gelirler arasında sayılmaktadır. Ancak bu gelirin muhakkak elektronik uygulama paylaşım ve satış platformunda elde edilmesi gerekir.

¹⁰²³ 318 Seri No’lu GVGT md.4/f.8’e göre, istisnadan yararlanmak isteyen mükellefin bu dilimin altında gelir elde edip etmediği her yıl için araştırılmalıdır. Dördüncü gelir dilimine 2022 yılı için öngörülen rakam 880.000 ₺’dir.

¹⁰²⁴ 7338 sa. Kanun’un genel gerekçesine göre bu düzenleme, internetin ve mobil elektronik araçların günümüzde tüm kesimlerce yoğun kullanımı nedeniyle bu alandaki vergilendirmenin basit bir biçimde düzenlenmesini gerektirmiştir. Bu şekilde elde edilen gelir ticari kazanç niteliğinde olduğundan, beyanname verme, defter tutma, bildirimde bulunma gibi birtakım şekli ödevlerin yol açabileceği sorunları bertaraf etmek için tevkiyat usulüyle alınan vergilerin dışındaki maddi ve şekli ödevlerden istisna edilmiştir. Ayrıca ticari kazanç sahibi olmalarına rağmen GVK md.94’e göre ücret, kira, vb.

yapacağı yüzde on beş oranında yapacağı tevkifatla gerçekleştirilmektedir.¹⁰²⁵ GVK mük.md.20/B/f.7'ye göre Cumhurbaşkanı, yüzde on beş tevkifat oranını her bir etkinlik türü bakımından ayrı ayrı sifra indirme ve bir katına kadar artırma yetkisi sahibidir. Bu istisna kapsamındakiler, başkaca kaynaklardan elde edilen kazanç veya iratlara ilişkin kolaylıklardan da yararlanabilir.¹⁰²⁶ İstisnanın nasıl uygulanacağına ilişkin 318 Seri No'lu GVGT yürürlüğe konmuştur. Tebliğ md.4/f.2'ye göre, mükelleflerin tam veya dar olması dikkate alınmaz. İstisnadan yararlanabilmek amacıyla yerleşim yerlerinde tarha yetkili vergi dairelerinden istisna belgesi almaları Tebliğ md.4/f.4'e göre zorunludur.¹⁰²⁷

Konuya ilişkin İstanbul VDB'nın özetlerinde, kişisel internet sitesi üzerinden tıklanma ve reklam yayınlama yoluyla elde edilen gelirin, sosyal platformlarda üretilen ve paylaşılan içerikten elde edilen gelir kapsamında sayılmasının mümkün olmadığı ve istisnadan yararlanamayacağı, ancak sosyal platformlarda reklam, sponsorluk, işbirliği gibi adlarla elde edilen gelirlerin istisna kapsamında dikkate alındığı¹⁰²⁸, sosyal paylaşım platformunda yapılan röportaj ve bu röportajın aynı platformdan paylaşılması karşılığında yapılan ödemenin sosyal platform üzerinde üretilen ve paylaşılan içerikten elde edilen gelir olmadığı, gerçekleştirilen faaliyetin tanıtım videosu çekimi ve internet ortamında verilen bir reklam hizmeti olması nedeniyle GVK md.94'e ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı md.2'ye göre mükellefe yapılan ödemeler üzerinden yüzde on

yapacakları ödemelerden tevkifat yapmaları yükümü de GVK mük.md.20/B/f.3'le ortadan kaldırılarak bir ödevden daha istisna edilmişlerdir. Aynı maddenin f.5'e göre, istisna haddinin üzerinde gelir elde eden veya gelirini şarta uygun tahsil etmeyenler için de GVK md.94/f.1'e göre tevkifat yükümü yoktur, ancak 318 Seri No'lu GVGT md.4/f.9'a göre, elde ettikleri kazancın tümünü yıllık beyannameyle bildirmeleri gerekir. Bu istisnanın kapsamına giren mükellefler, başka gelirleri nedeniyle beyanname vermesi gerektiği takdirde sosyal içerik veya mobil uygulamadan elde ettiği geliri bu beyannameye göstermesi de gerekmemektedir. *TBMM 27. Dönem 280 no'lu Komisyon Raporu (7338 sayılı torba Kanun teklifi)*, s.8, 14-15.

¹⁰²⁵ 318 Seri No'lu GVGT md.4/f.5'e göre, bankaların bu mükelleflere hesap açabilmesi için istisna belgesinin bankaya ibrazı gerekir. Tebliğ md.4/f.6'ya göre mükellefler, banka hesabı açıldıktan sonra, hesaba ilişkin bilgileri, istisna belgesi aldıkları vergi dairesine yazılı olarak bildirmelidir. Bankalar, bu hesaplardaki hasılat tutarı üzerinden aktarım tarihi itibarıyla yüzde on beş oranında tevkifat yapmak, GVK md.98 ve 119'a göre muhtasar beyannameyle beyan etmek ve ödemekle ödevlidir. Ancak, mükellefin istisna haddinin altında veya üstünde gelir elde edip etmediğine ilişkin herhangi bir ödevi yoktur.

¹⁰²⁶ Hatta 320 Seri No'lu GVGT'nde md.8'e göre, bir mükellefin sosyal içerik kazancı istisnasından yararlanması, bu faaliyetinin dışındaki ticari kazanç elde ettiği faaliyetinin GVK md.46-48'e göre basit usule tabi olmasını etkilemez.

¹⁰²⁷ Ancak, bu faaliyetten önce ticari kazancı olup buna ilişkin mükellefiyet kaydı olanlar bakımından, kayıtlı faaliyetlerinin istisna kapsamındaki faaliyetlerle uyumu kontrol edilip uygun görülürse bu belge verilecektir (Tebliğ md.4/f.4/a). Diğer mükellefler ise doğrudan belgeyi alabilecektir (Tebliğ md.4/f.4/b).

¹⁰²⁸ İstanbul VDBÖ, T.14.06.2022, S.E-62030549-120-668583.

beş vergi kesilmesi gerektiği¹⁰²⁹, 7338 sayılı torba Kanun md.62/f.1/b'nin 01.01.2022'de yürürlüğe girmesi nedeniyle bu tarihten önceki sosyal içeriklerden elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirildiği ve GVK'nın ticari kazançlara ilişkin genel hükümlerine göre vergilendirileceği, kazancın edinilmesi ve idamesi için gerçekleştirilen giderlerin indirim konusu yapılabileceği ve yurt dışından elde edilen kazançların kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilip kazançtan kesilmesi halinde, bu kesinti Türkiye'deki beyanda belirtilerek yurt dışından elde edilen gelirden mahsup edilebileceği, yurt içinde gösterilmeyecek şekilde yurt dışına içerik gönderiminin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilip KDV'den istisna edileceği¹⁰³⁰ bildirilmiştir.

Sosyal platformların da içinde yer aldığı dijital ortamlarda sunulan reklam, içerik ve etkileşim hizmetlerini sağlayanlar 7194 sayılı Kanun md.1'e göre Dijital Hizmet Vergisi'ne tabidir.¹⁰³¹ Ancak, bu hizmetlere ilişkin ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde¹⁰³² Türkiye'deki hasılatı yirmi milyon Türk lirasından az veya Dünya'daki hasılatı yedi yüz elli milyon Euro'dan az olan sağlayıcılar, 7194 sayılı Kanun md.4'e göre dijital hizmet vergisinden muaftır.¹⁰³³

3.2.2.3. Finansal Kuruluşların ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun Alacaklarıyla İlgili Vergi Kolaylıkları

Bankalar, finansal kiralama şirketleri, finansman şirketleri ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun alacakları nedeniyle elde ettikleri kazançlara ilişkin KVK md.5/f.1/f'de

¹⁰²⁹ İstanbul VDBÖ, T.23.05.2022, S.E-62030549-120[65-2021/834]-554697.

¹⁰³⁰ Osmaniye Def.Ö., T.01.09.2021, S.54451858-045-22752. İstanbul VDBÖ, T.07.06.2021, S.62030549-120[37-2019/272]-444493. İstanbul VDBÖ, T.07.06.2021, S.62030549-120[37-2018/1297]-444488.

¹⁰³¹ 7194 sa. Kanun md.3'/f.1'e göre, dijital hizmet sağlayıcının GVK veya KVK'ya göre tam veya dar mükellef olması, dar mükellefiyete tabi faaliyetleri Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla gerçekleştirmesi Dijital Hizmet Vergisi mükellefiyetini etkilemez.

¹⁰³² 7194 sa. Kanun md.6/f.1'e göre vergilendirme dönemi, kural olarak takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak HMB'na hizmet türü ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre bu dönemi üçer ay şeklinde tespit etme yetkisi tanınmıştır.

¹⁰³³ Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, muaflığın sona ermesi için 7194 sa. Kanun md.4/f.2'ye göre her iki miktarın ilgili hesap döneminde aşılması gerekir. Sınırın aşıldığı dönemi takip eden dördüncü dönemden itibaren vergi yükümlülüğü doğar. Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göreyse, peş peşe iki hesap döneminde bu limitlerden birinin altında kalan mükellefler, izleyen hesap dönemi itibarıyla vergi muaflığından yeniden yararlanmaya başlar. Dördüncü fıkraya göre, Cumhurbaşkanı'nın bu parasal hadleri verginin konusu olan hizmet türüne göre beraber ya da ayrı olarak sifra kadar indirme veya üç katına kadar artırma yetkisi vardır.

edinimdeki farklılığa göre iki ayrı istisna düzenlenmiştir. İlk olarak, bu kuruluşlara borçlu olan kurumlar ve bunların kefilleri ile ipotek verenlerin hükümde sayılı hak ve mallarının, borçlara karşılık olarak, hükümde sayılı alacaklı kuruluşlara devrinden sağladıkları hasılatın borçların tasfiyesinde kullanılan kısmının tamamı kurumlar vergisinden istisnadır.¹⁰³⁴ Konuya ilişkin özelgelerde, alacaklı banka ile borçlu şirket arasında inançlı temlik işlemi niteliğindeki protokole dayanılarak yapılan teminat amaçlı devrin şartlarının borçlu tarafından yerine getirilmemesi halinde, tahakkuk ilkesi uyarınca şartların ihlal edildiği tarihte bankaya satışının gerçekleştiği kabul edileceği ve KVK md.5/f.1/e veya f bentlerindeki istisnalardan birinin uygulanabilirliğinin bu esnada değerlendirileceği¹⁰³⁵, TMSF'ye borçlu gerçek kişinin kendi borçları nedeniyle yönetim kurulu üyesi olduğu şirketin kefaleti sonucu, şirket taşınmazlarının TMSF'ye devrinden sağlanan kazancın KVK md.5/f.1/f'deki istisna kapsamına girmediği, TMSF'nin ipotek koyduğu şirket taşınmazlarının TMSF'ye devrinden ve TMSF'den izinli olarak üçüncü kişilere satışından kaynaklanacak kazançların yüzde yetmiş beşlik kısmının KVK md.5/f.1/e'deki koşulları sağlaması halinde vergiden istisna olabileceği¹⁰³⁶, şirketin banka borcu nedeniyle icra takibine binaen satılan taşınmazından elde edilen gelirin hiçbirinin KVK md.5/f.1/f'deki istisnaya girmeyeceği, satışın alacaklı bankaya yapılması veya alacaklı banka tarafından edinildikten sonra yapılması halinde istisnanın diğer koşullarının değerlendirileceği¹⁰³⁷ bildirilmiştir.

İkinci olarak, TMSF haricindeki diğer kuruluşların kanuni takibe alınan alacakları nedeniyle elde ettikleri taşınmazların satışından gelecek kazancın yüzde ellisi, iştirak payları, intifa veya kurucu senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğacak kazancın yüzde yetmiş beşi vergiden istisnadır.¹⁰³⁸ Konuyla ilgili özelgelerde, bankaların kanuni

¹⁰³⁴ KVG (Seri No:1) md.5.7.1.'e göre, İstisnadan yararlanacak borçlunun, kefilinin veya ipotek verenin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekir. Alacağın banka, finansal kiralama veya finansman şirketi tarafından kanuni takibe aldırılması ya da alacak sahibinin TMSF olması gerekir. Hükümde sayılan kıymetler, taşınmazlar, kurucu senetleri, iştirak payları, intifa senetleri ve rüçhan haklarıdır. İstisnadan yararlanabilen gelir, hükümde sayılı kıymetlerin borçlara karşılık olarak, alacaklılara devriden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kadarına denk gelen bedelle sınırlıdır. Bu tutarın tamamı istisna kapsamındadır.

¹⁰³⁵ Afyonkarahisar Def.Ö., T. 22.08.2013, S.63611781-KVK.ÖZLG.206-30.

¹⁰³⁶ İstanbul VDBÖ, T.20.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-651.

¹⁰³⁷ İzmir VDBÖ, T.21.02.2012, S.4.35.16.01-176300-205.

¹⁰³⁸ KVG (Seri No:1) md.5.7.2.'ye göre 7061 sa. Kanun md.89'la yapılan değişiklikle taşınmazların satışından elde edilecek kazancın yüzde yetmiş beşi yerine yüzde ellisinin istisnaya konu edilmesi kabul edilmiştir. Ayrıca 6361 sa. Kanun uyarınca gerçekleştirilen finansal kiralama işleminde, kiracının

takipteki alacakları nedeniyle edinilen kıymetlerin satışından doğan zararın yüzde yetmiş beşinin gider olarak istisna dışı kurum kazancından KVK md.5/f.3'e göre indiriminin söz konusu olamayacağı, kalan yüzde yirmi beşinin indirilmesinin mümkün olduğu¹⁰³⁹, bankanın kanuni takip nedeniyle edindiği kıymetlerin vadeli satımının ve satım bedelinin vade sonunda tahsilinin bu işlemi istisna kapsamında değerlendirmeye olumsuz bir etkisi olmayacağı, KVK md.5/f.1/f'deki şartların sağlanması halinde istisnadan yararlanılacağı¹⁰⁴⁰ bildirilmiştir.

3.2.2.4. Anayasal Koruma Altındaki İşletmelerle İlgili Vergi Kolaylıkları

Özel teşebbüs özgürlüğü kapsamında özel olarak korunan işletme sahipleri ya da işletme faaliyetleri de Anayasa'da düzenlenmiştir. Anayasa md.171'le kooperatifler, md.173'le ise esnaf ve sanatkarlar bakımından devletin tedbir alma ödevleri yer alır. Hükümlerde söz edilen “tedbir” ifadesinin yer alması nedeniyle bu işletmelerin devlet tarafından korunması gerektiğine ulaşılmaktadır. Her biri kendi özel kanunuyla düzenlenen bu konuların, vergi kanunlarında da özel hükümlerde düzenlendiği ve vergi kolaylıklarına konu olduğu görülmektedir.

3.2.2.4.1. Kooperatiflerle İlgili Vergi Kolaylıkları

Ortaklarının özellikle mesleki veya temel sayılabilecek nitelikteki ihtiyaçlarını, onların işgücü ve nakdi destekleriyle karşılıklı yardımlaşma, dayanışma ve kefalet şeklinde gidermek üzere gerçek ve tüzel kişilerce kurulabilen, ortak sayısı ve sermayesi kural olarak değişebilir olan, tüzel kişilik sahibi ticaret ortaklıklarına 1163 sayılı Kanun md.1'e göre kooperatif denir.¹⁰⁴¹ Anayasa md.171'e göre devletin kooperatifler üzerinde

temerrüde düşmesi nedeniyle kanuni takipteki finansal kiralama alacağı karşılığı ilgililerin karşılıklı anlaşmasıyla kiralayanın her türlü tasarruf imkanını devraldığı finansal kiralamaya konu taşınmazların satılmasıyla edinilen gelirin yüzde ellisi de istisna kapsamına alınmıştır.

¹⁰³⁹ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.29.11.2012, S.64597866-125[5/1-f-2013]-241.

¹⁰⁴⁰ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.20.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-f-47.

¹⁰⁴¹ Kooperatifler, TTK md.124/f.1'e göre ticaret şirketleri arasında sayılmıştır. Ancak, kooperatiflere ilişkin düzenlemeler 1163 sa. Kanun'da yer almaktadır. 1163 sa. Kanun md.1'te yer alan kooperatif tanımı karşısında, üyelerine ekonomik menfaat sağlama ve koruma amacıyla hareket etmemesi, diğer ticaret şirketleri gibi kâr amacı gütmemesi Poroy/Tekinalp/Çamoğlu'na göre kooperatiflerin ticaret şirketi niteliğini tartışmalı hale getirmektedir. Ancak Bahtiyar, Pulaşlı, Üstün ve Aydın'a göre, kooperatiflerin ekonomik amaç gütmemesi, kooperatiflerin ticaret şirketleri arasında hem mülga kanunda (6762 sa. mülga Kanun md.136) hem mevcut kanunda sayılması, kooperatif kavramının tanımında ve 1163 sa. Kanun'un

gözetim ve denetim ödevi düzenlenmiştir. Kooperatiflerin milli ekonomi yararına hareket etmesi, üretimin artırılması ve tüketicinin korunmasını öncelikli amaç haline getirmesi kabul edilmiştir. Ayrıca, kooperatiflerin siyasi faaliyet ve siyasi partilerle iş birliği yapması yasaklanmıştır.¹⁰⁴² Özel kanunda düzenlenmesi, varlık ve işleyiş amacının kâr unsurundan önce ortaklarının ihtiyaçlarını ortaklarının destekleriyle gidermeyi içermesi, ortak sayısı ve sermaye bakımından kanunda sınırlama içermemesi nedeniyle kooperatifler diğer ortaklıklardan ayrılır. Tarım Kredi Kooperatifleri, diğer kooperatiflerden de ayrı olarak kendi özel kanununa tabidir.¹⁰⁴³ Devlet, milli ekonomi yararına bazı kooperatifleri veya kooperatif faaliyetlerini vergi kolaylığı kapsamına almıştır. Bu kapsamda, hem 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu md.93'te hem de vergi kanunlarında vergi kolaylıkları düzenlenmiştir.

Kooperatiflerin kendi kanununda düzenlenen kolaylıklar, diğer kanunlardaki kolaylık hükümlerini ilga etmeyen, aksine tamamlayıcı ve destekleyici hükümlerdir. Bu kapsamdaki kolaylıklar, 1163 sayılı Kanun md.93'te sayılmıştır.¹⁰⁴⁴ Kooperatiflerin gayrimenkullerinden kural olarak herhangi bir vergi ve harç alınmaz.¹⁰⁴⁵ Kooperatif

ilgili diğer hükümlerinde ortaklık teriminin kullanılması (5146 sa. Kanun md.1'le yapılan değişikliğe kadar teşekkül terimi kullanılıyordu. Bu durum öğreti ve uygulamada tartışmalara neden oluyordu.), ayrıca 1163 sa. Kanun md.98'de kanunda açıklanmayan hususlara ilişkin TTK'nın anonim şirketlere ilişkin hükümlerine atıf yapılması nedeniyle kooperatiflerin ticaret şirketleri arasında sayılması gerekir. BAHTİYAR, Mehmet, *Ortaklıklar Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2017, s.1-2. PULAŞLI, Hasan, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Adalet Yayınevi, 2016, s.7, dn.11. ÜSTÜN, Yusuf, AYDIN, Muhittin, *Kooperatifler Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2014, s.6-7. POROY, Reha, TEKİNALP, Ünal, ÇAMOĞLU, Ersin, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s.15, dn.25.

¹⁰⁴² *Gerekeçli Anayasa*, 2021, s.1091-1092.

¹⁰⁴³ Tarım Kredi Kooperatifleri için 18.04.1972 t. ve 1581 sa. Kanun hükümleri öncelikli olarak uygulanır. Bu kanun özel kanun niteliğinde olup, burada hüküm bulunmayan haller bakımından ise, 1581 sa. Kanun md.20 uyarınca, genel kanun niteliğindeki 1163 sa. Kooperatifler Kanunu hükümleri uygulanır.

¹⁰⁴⁴ Muaf olunan vergiler arasında, kooperatiflerin birbirinden veya kendi ortaklarından aldığı faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri nedeniyle aldıkları bedeller Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nden, kuruluşunda veya faaliyetleri sürdükçe tüm defterlerin açılış, kapanış ve ara tasdikleri her türlü harç ve Damga Vergisi'nden, yönetim kurulunun ortağın istifasını kabulden kaçınması halinde ortağın bu isteğini 1163 sa. Kanun md.13 uyarınca noter aracılığıyla bildirmesi Damga Vergisi, harçlar ve resimlerden muaftır. Ancak çalışma kapsamında Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi, harçlar ve resimlere ilişkin vergi kolaylıklarından söz edilmediği için, kooperatiflerle ilgili olanlardan burada kısaca söz edilmekle yetinilmiştir.

¹⁰⁴⁵ 1163 sa. Kanun md.93/f.1/c'ye göre bu gayrimenkullerin vergiden muaf olabilmesi için kiraya verilmemeleri veya gelir getirmeyen bir şekilde tahsis edilmemeleri gerekir. Konuyla ilgili EVK md.41'e 1610 sa. Kanun md.24'le eklenen hükme göre, uluslararası anlaşmalarla tanınan muaflık ve istisna hükümleri dışında, özel kanunlarda bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisna hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle Kooperatifler Kanunu'ndaki muaflık düzenlemesi bina ve arazi vergileri bakımından uygulanamaz. Değerli Konut Vergisi bakımından, EVK md.41/f.1'de açıkça yer alan "Aşağıda yazılı kanunlarla diğer kanunlardaki bu kanuna uymayan hükümler 1/3/1972 tarihinden

ortaklarının gayrimenkullerini kooperatife devrinden de herhangi bir vergi ve harç alınmaz.

Kooperatifler, KVK md.2/f.2'ye göre Kurumlar Vergisi mükellefidir. Kooperatiflere ilişkin muaflık, KVK md.4/f.1/k bendi uyarınca, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri¹⁰⁴⁶ dışındakiler için, bu hükümde belirtilen şartları sağlamaları halinde uygulanmaktadır.¹⁰⁴⁷ KVGT (Seri No:1) md.4.13.1.4.'e göre, muaflık kapsamına girmeyen mükellef faaliyeti ortak dışı işlemler, ortak olmayanlara yapılan her türlü işlemler ile ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde bulunmayan konulara ilişkin işlemleri kapsar. Ancak, 7061 sayılı Kanun md.88'le parantez içine eklenen hükme göre, kooperatiflerin faaliyetlerine özgüledikleri ve ekonomik ömrünü tüketen amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ortak dışı işlem değildir.¹⁰⁴⁸ Danıştay 4.Dairesi'nin konuya ilişkin K.2007/1431 sayılı kararına göre, ortak dışı işlem

itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.” ifadesi nedeniyle muaflığın, EVK'da düzenlenmesi nedeniyle Değerli Konut Vergisi için de geçerli olmadığı, dolayısıyla kooperatiflerin de Değerli Konut Vergisi mükellefi olduğu kabul edilmelidir.

¹⁰⁴⁶ Tüketim kooperatifleri, ortaklarının temel ihtiyaçlarını giderecek kaliteli ürünleri uygun fiyatlarla temin eden kooperatiflerdir. Motorlu taşıyıcılar kooperatifleri, ortaklarının nakliye hizmetlerini pazarlamak ve bununla ilgili ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan, taşıyıcılar ile taşınma hizmeti alanlar arasında köprü vazifesi gören kooperatiflerdir. ÜSTÜN, AYDIN, 2014, s.34-35.

¹⁰⁴⁷ Kooperatiflerin esas sözleşmelerinde sermaye üzerinden gelir dağıtılmayacağı, yönetim kurulu başkanı ve üyelerine kazançtan hisse verilmeyeceği, yedek akçenin ortaklara dağıtılmayacağı, sadece ortaklarla iş görüleceği yazan ve bu koşullara fiilen uyan kooperatifler muaflıktan yararlanır. Buna göre, faaliyet konusuna giren ürünlerin satışının kooperatif ortağına yapılması veya kooperatif ortağıyla yapılan bir işlemle ilgili olması gerekir. ÜSTÜN, AYDIN, 2014, s.469.

Yapı kooperatifleri için bentteki genel şartlara ek özel şartlar yer almaktadır. Bu kooperatiflerin kuruluşundan bina inşaatı sona erene kadar ilgili kurullarında bu inşaatı sahiplenene gerçek kişilere veya tüzel kişi temsilcilerine, KVK md.13/f.2'ye göre inşaatı üstlenenle ilişkili kişilere, inşaatı üstlenenle iş hukukuna dayalı ilişkisi bulunan kimselere yer verilmemelidir. Ayrıca, yapı ruhsatı ve arsa tapusu kooperatifin tüzel kişiliği üzerine olmalıdır. Genel Tebliğ'e göre, arsası olmayan veya inşaat aşamasına gelmeyen yapı kooperatifleri için yapı ruhsatı şartı aranmaz. Bu muaflıktan, TOKİ, kooperatif birlikleri veya kooperatif merkez birlikleri yerine tapulu arsa üzerinde yapı inşa eden kooperatifler de diğer şartları sağlamaları halinde muaflıktan yararlanır.

Öğretide Üstün ve Aydın, tüketim kooperatifleri ve taşımacılık kooperatifleri bakımından KVK md.4/f.1/k'nın uygulanmasının fiilen mümkün olmadığı gerekçesiyle Anayasa md.171'e aykırı olduğu görüşündedir. Görüşlerini, sadece ortaklarla iş görme şartının her iki kooperatif türünün istisnadan yararlanmasına engel oluşturduğuna dayandırmaktadırlar. ÜSTÜN, AYDIN, 2014, s.470.

¹⁰⁴⁸ Bazı kooperatif türlerine göre ortak dışı işlemler, KVGT (Seri No:1) md.4.13.1.4.'te alt bentler halinde düzenlenmiştir. Üretim kooperatiflerinin ortaklarından aldığı ürünleri birtakım işlemlerle niteliğini değiştirerek üçüncü kişilere satmaları, kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya üçüncü kişilerden sağladığı fonları kooperatif ortağı olmayanlara kredi olarak vermesi, yapı kooperatiflerinin arsalarını kat karşılığı vererek konut ya da işyeri sahibi olması ve kooperatifin taşınmazının başkasına kiralanması veya kooperatifin yaptığı yerlerin ortaklara dağıtımı sonrasında kalan yerlerin satılması (Kiracı veya alıcının kooperatif ortağı olması durumu değiştirmemektedir.) ortak dışı işlem sayılmaktadır. Yapı kooperatifinin ortaklarının ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli tesisleri kurması, işletmesi veya kiraya vermesi ana sözleşmesinde yer alsa da bu bile ortak dışı işlemidir.

kavramı kanunda açıkça tanımlanmadığı için kooperatifler, üye aidatlarından elde ettiği gelirin parasal kaybını önlemek amacıyla banka yoluyla faiz geliri ve repo geliri elde etmesi halinde, bunun kooperatifin amacı çerçevesinde kullanmadığı belirlenmedikçe KVK md.4/f.1/k'daki muaflıktan yararlanır.¹⁰⁴⁹

Kurumlar vergisinden bağışık kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergiye tabi olması konusunda, 7061 sayılı Kanun md.88'le parantez içine hüküm eklenmiştir.¹⁰⁵⁰ Konuyla ilgili özelgelerde, tasfiye halindeki kooperatifin , KVK md.4/f.1/j bendindeki muaflık şartlarını taşıması halinde 01.01.2018 tarihi itibariyle mükellefiyetin sonlandırılması gerektiği ve üye aidatları dışında başkaca geliri ve ortak dışı faaliyeti bulunmaması halinde bu aidatlardan kurumlar vergisi alınmayacağı, fatura düzenlenmesine gerek olmadığı ve KDV'ye tabi tutulmayacağı, ancak tasfiye halindeki kooperatifin muaflık şartlarını taşıyamaması halinde üyelerden toplanan paraların gelir unsuru olarak değerlendirilip hasılatı eklenmesi ve tasfiye kârı belirlenirken gelir olarak değerlendirilip kurumlar vergisine ve katma değer vergisine tabi olması ve fatura düzenlenmesi gerektiği, 01.01.2018 tarihinden itibaren bu şekilde edinilen gelirin kooperatife bağlı iktisadi işletme nezdinde vergilendirileceği ¹⁰⁵¹, kooperatifin taşınmazlarının ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesinin, kooperatife bağlı olduğu kabul edilen bir iktisadi işletme üzerinden yapıldığı kabul edilip, bu işletmeye kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edileceği ve kira gelirlerinin bu işletme üzerinden vergilendirileceği, bu faaliyetlerin KVK md.4/f.1/k'daki muaflıktan yararlanmayı etkilemeyeceği, ancak bu kiralama hizmetinin KDV'ye tabi olduğu¹⁰⁵², taşımacılık kooperatifiyken ana sözleşmesinde değişiklik yapılarak konut yapı kooperatifine dönüştürülen özel tüzel kişiliğin konut veya işyeri inşa etmek ve ettirme faaliyetleri bakımından kanun hükmündeki şartları taşıması halinde kurumlar vergisinden muaf olduğu, ancak amaç dışı faaliyetleri ortak dışı işlem kabul edilerek vergilendirileceği

¹⁰⁴⁹ Danıştay 4.Dairesi, E.2006/5314, K.2007/1431, K.T.30.04.2007. <https://legalbank.net/> (20.08.2022).

¹⁰⁵⁰ Buna göre, kooperatiflerin 01.01.2018'den itibaren gerçekleştireceği ortak dışı işlemler muaflığı etkilememektedir. Ancak bu işlemlerden edinilen gelirlere kooperatif tüzel kişiliğiyle bağlantılı ayrı bir iktisadi işletmenin yükümlülüğünde KV tarh edilir. Ayrıca, muaflıktan yararlanan kooperatiflerin tam mükellef başka tüzel kişinin sermayesine katılması, iktisadi işletmeleri aracılığıyla bu tüzel kişilerden gelir edinmeleri ve bunu ortaklarına dağıtmaları muaflık durumunu etkilememektedir.

¹⁰⁵¹ Çorum Def.Ö., T. 21.12.2020, S.76071283-125.04.02-32157. Samsun VDBÖ, T.03.09.2020, S.13649056-125.04.02[04-2018-ÖZE-01]-E.45229. Muğla VDBÖ, T.12.08.2020, S.62030549-125[8-2018/222]-E.567754.

¹⁰⁵² Bursa VDBÖ, T.12.08.2020, S.45404237-130[I-18-48]-E.114298.

(bu vergilendirme 01.01.2018 tarihi itibarıyla kooperatif bünyesindeki iktisadi işletme adına yapılacağı)¹⁰⁵³ bildirilmiştir.

Kooperatiflere ilişkin risturn¹⁰⁵⁴ istisnası KVK md.5/f.1/i bendinde iki şekilde yer alır. Birincisi, ortakların yönetim gideri karşılığında ödediklerinden harcanmama nedeniyle ortaklara geri verilen tutarlara ilişkindir.¹⁰⁵⁵ KVG (Seri No:1) md.5.11.1.'e göre, hangi özel amaçla kurulduğu fark etmeksizin bütün kooperatifler bakımından ortaklarının yönetim gideri karşılığında ödedikleri paralardan harcanmayan ve ortaklara nakden veya hesaben iade edilen kısımlar istisna kapsamındadır. Balıkesir VDB'nın özeldesinde, Nakliye faaliyetinin bir kısmını ortaklarıyla gerçekleştiren taşımacılık kooperatifinin risturn istisnasından yararlanabilmesi, sadece ortakların yönetim gideri karşılığı ödediği paraların harcanmayarak ortaklara geri verilen kısmı için mümkün olduğu bildirilmiştir.¹⁰⁵⁶ İkincisi ise, tüketim kooperatiflerinin ortaklarına kişisel ve ailevi ihtiyaçları için satın aldığı gıda ve giyeceklerin değerine göre hesaplanan risturnların istisna edilmesidir.¹⁰⁵⁷ KVG (Seri No:1) md.5.11.2.'ye göre, ortaklara yapılan satışlardan elde edilen kazançtan istisna kapsamına girenlerin ayrımında, gıda

¹⁰⁵³ Kocaeli VDBÖ, T.05.02.2018, S.B.07.1.GİB.4.41.15.01-125[4-k/2013/17]-15686.

¹⁰⁵⁴ Risturn kavramı, 1163 sa. Kooperatifler Kanunu md.56/f.6'da geçse de tanımı yapılmamıştır. Öğretide Üstün ve Aydın'ın yaptığı tanıma göre, kooperatiflerin elde ettiği olumlu gelir gider farkının bir kısmı ortaklara onların kooperatifle yaptığı alışveriş oranına göre dağıtılmasına risturn denir. Aynı yazarlar, KVK'daki risturn kavramının "geri verme" anlamına geldiğini ve KVK md.4/f.1/k bendinin ilk halindeki istisnanın kooperatifle ortakları arasındaki ilişkiden kaynaklanan hasılanın ortak lehine azaltılması ve verilen payın aslında ortağın parası olduğunu belirtmişlerdir. ÜSTÜN, AYDIN, 2014, s.12 ve 468.

Poroy/Tekinalp/Çamoğlu'na göre, kooperatif faaliyeti sonucunda hesapta meydana gelen olumlu ya da olumsuz fark vardır, ancak bu farkın olumlu haline kooperatifin kâr elde etme amacı olmaması nedeniyle risturn denir. Kooperatif Kanunu md.38'de gelir gider farkları olarak söz edilen bir yıllık faaliyet hasılatı, kooperatif anasözleşmesinde ortaklar arasında bölüşülmesi açıkça öngörülmedikçe kooperatifin yedek akçesine eklenir. Risturnun bölüşümünde ortakların muamelesi kriteri kanuni zorunluluktur. 1163 sa. Kanun md.38/f.6'ya göre, olumsuz sonuçlar ve farklar ortadan kaldırılmadığı sürece gelir gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz. Ayrıca md.39'da, gelir gider farkının en az yüzde onunun (Kooperatif birlikleri içinse bu rakam yüzde beştir) yedek akçeye ayrılması zorunludur. POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, 2010, s.905-906.

¹⁰⁵⁵ KVK md.5'in gerekçesinde (Hükümet teklifinde (j) bendinde yer almaktadır. Komisyon aşamasında (i) bendine alınmıştır.), konuyla ilgili düzenlemede yer alan cümleden başka bir ifade yer almamaktadır. 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.17 ve 85.

¹⁰⁵⁶ Balıkesir VDBÖ, T.11.12.2019, S.46480499-140[2018/897]-146441.

¹⁰⁵⁷ Maddenin ilk halinde, tüketim kooperatiflerinin yanı sıra üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladığı risturnların ilgili alt bentlerdeki hükümleri taşıması halinde vergiden istisna edilmesi şeklinde düzenlenmiştir. Ancak 7061 sa. Kanun md.88'le getirilen değişiklikle üretim ve kredi kooperatiflerinin yararlanacağı bir muaflik tanınmış, bu muaflik nedeniyle gerek kalmadığı için bu kooperatiflere tanınan risturn istisnası da md.89'la (Hükümet teklifi md.94) kaldırılmıştır. 7061 sayılı Kanun teklifi, s.32-33; 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.17-18.

ve giysilerle ilgili ortaklara gerçekleştirilen iş hacminin, kooperatifin genel iş hacmine oranı kıstas alınır. Kooperatiflerin ortaklarına satacakları diğer mallardan elde edilen gelirler kurumlar vergisine tabidir. İster nakden isterse aynı değerde mal ile ödensin, istisna kapsamındaki risturnların ortaklara dağıtımı KVK md.5/f.1/i/2'ye göre kâr dağıtımı değildir. Ortaklar dışındaki kişilerle yapılan işlemlerden elde edilen gelirler ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden elde edilen gelirlere ilişkin KVK md.5/f.1/i/3'e göre risturn istisnası uygulanmaz.¹⁰⁵⁸ Bu istisna, 6009 sayılı Kanun'un Resmî Gazete'deki yayın tarihi olan 01.08.2010'dan sonraki kazançlar bakımından uygulanmaktadır.¹⁰⁵⁹

Kooperatiflere özel olarak tanınan Katma Değer Vergisi istisnaları, KDVK md.17'de düzenlenmektedir. Tarımsal amaçlı kooperatiflerinin KDVK md.17/1/a'ya göre gerçekleştireceği tarımı yayma, ıslah ve teşvik etme kapsamındaki teslim ve hizmetleri vergiden istisnadır.¹⁰⁶⁰ Konuyla ilgili 60 seri no'lu KDV Sirküleri'nin md.3.6.3.2.'de, KDVK md.17/1/a bendinde sözü edilen “*tarımı yaymak, ıslah ve teşvik*” amacının kapsamına giren teslim ve hizmetler sayılmıştır.¹⁰⁶¹ 60 seri no'lu KDV Sirkülerinde sayılan faaliyetlerin sonunda “*gibi*” ifadesi bulunsun da bu ifade yalnızca başka isimlerle de olsa sirküler maddesinde sayılanlardan birine giren faaliyetler için kullanıldığı özelgeden anlaşılmaktadır.¹⁰⁶² Tarımsal kooperatiflerin tarımı yayma, ıslah ve teşvikle ilgili hizmetlere ilişkin özelgelerde, Tarımsal Kalkınma Kooperatifinin üyelerine verdiği soğuk hava depolama hizmeti ile Tarımsal Kredi Kooperatifinin yaptırdığı ahırları üyelerine tesliminin 60 seri no'lu KDV Sirküleri'nde sayılan teslim ve hizmetler arasında yer almaması nedeniyle KDVK md.17/1/a'daki istisnadan yararlanamayacağı ve KDV'ye tabi olduğu¹⁰⁶³, hayvan ırkının ıslahı için kooperatif niteliğindeki birlik tarafından yapılacak ithal gebe hayvanın üyelere tesliminin KDVK md.17/1/a

¹⁰⁵⁸ Bu hükümler 6009 sa. Kanun md.43'le getirilen ek alt bende göre, 5200 sa. Kanun'a göre oluşturulan birliklerin üyeleriyle aralarındaki işlemlerdeki risturnlara da uygulanır. Düzenlemenin md.43'e eklenmesi Genel Kurul görüşmeleri sırasında teklif ve kabul edilmiştir. *TBMM Genel Kurulu 5200 sayılı Kanun görüşmeleri*, s.695 ve 698-699..

¹⁰⁵⁹ Tekirdağ VDBÖ, T.22.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.59.15.01-KVK-162-2010-32.

¹⁰⁶⁰ Hükümet teklifinde md.20'de düzenlenen bu istisna da kültürel, sosyal, eğitsel amaçlı getirilenler arasında yer alır. *3065 sayılı Kanun tasarısı*, s.15.

¹⁰⁶¹ Buna örnek olarak sayılanlar arasında toprak analizi, damızlık hayvan ve tohum yetiştiriciliği ve teslimi, zirai ürün muayenesi, tarla denemeleri, orman yolu yapımı, fidan, bağ çubuğu, tohum ve faydalı böcek teslimi yer alır. *60 seri no'lu KDV Sirküleri*.

¹⁰⁶² İzmir VDBÖ, T.13.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-720.

¹⁰⁶³ Bursa VDBÖ, T.29.12.2017, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-130[I-16-172]-147650.

kapsamında vergiden istisna olduğu, ancak teslim edilecek gebe hayvanın ithalatının istisnadan yararlanamayacağı¹⁰⁶⁴, tarımsal amaçlı kooperatif niteliğindeki birliğin üyelerine yaptığı damızlık hayvan teslimlerinin teşvik kapsamında KDVK md.17/1/a'ya göre vergiden istisna olduğu, birliğin giderlerini karşılamak için toplanan aidatların ise ticari niteliği olmadığından KDV'ye tabi olmadığı, birlik üyelerine damızlık hayvan dışında yapılan teslim ve hizmetler ile ticari teslim ve hizmetler karşılığı yapılan aidat ödemelerinin istisna kapsamına girmemesi nedeniyle genel hükümlere göre KDV'ye tabi olduğu¹⁰⁶⁵, Tarımsal Kalkınma Kooperatifinin yaptığı meyve fidanı teslimleri KDVK md.17/1/a'ya göre tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek kapsamında sayılarak vergiden istisna olduğu¹⁰⁶⁶ bildirilmiştir.

Esnaf kefalet kooperatiflerinin yararlanabileceği kolaylıklar KDVK md.17/4/d ve e bentlerinde yer almaktadır.¹⁰⁶⁷ Ayrıca, tarım kooperatiflerinin arazi ıslahına ilişkin hizmetleri KDVK md.17/4/h bendine göre istisna kapsamına alınmıştır.¹⁰⁶⁸ Sanayi bölge veya siteleri inşa etmek amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimlerine ilişkin KDVK md.17/4/k uyarınca vergiden istisna edilmesi, bu işletmelerin kooperatif olarak kurulması halinde de geçerlidir.¹⁰⁶⁹

Kooperatiflerin ve kooperatif birliklerinin hizmet binaları, EVK md.4/f.1/p bendiyle vergiden muaf tutulmuştur.¹⁰⁷⁰ Konuyla ilgili İstanbul VDB'nın 11.10.2011 tarihli

¹⁰⁶⁴ Malatya VDBÖ, T.06.01.2016, S.B.07.1.GİB.4.44.15.01-130[17-2015/3]-1.

¹⁰⁶⁵ Isparta Def.Ö., T.28.05.2014, S.25947440-0010-5.

¹⁰⁶⁶ İzmir VDBÖ, T.13.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-720.

¹⁰⁶⁷ Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatiflerinin “banker” kapsamında yaptığı kredi ve kefalet işlemlerinin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'ne konu olduğu, ilgili işlemler nedeniyle aldığı bazı paraların 6802 sa. Kanun md.29/f.1/m uyarınca vergiden istisna olduğu, bu istisnanın KDVK md.17/4/e'deki istisnanın uygulanmasına engel oluşturmadığı bildirilmiştir. Tekirdağ VDBÖ, T.15.04.2014, S.75497510-130[17-2013-122]-27.

¹⁰⁶⁸ Anayasa md.44'e göre toprağın verimli işletilmesini koruma ve geliştirmek amacıyla gerekli önlemleri alma ödevi devlete aittir. Devlet, kendine ait ödevi paylaşan kuruluşları vergi kolaylığıyla desteklemektedir. Tarım amaçlı kooperatifin üyelerine zirai amaçlı su teslimleri ve arazi ıslahına ilişkin hizmetlerin KDVK md.17/4/h kapsamında vergiden istisna olduğu, ancak sera inşasına ilişkin mal ve hizmet alımlarının vergilendirileceği bildirilmiştir. Mardin Def.Ö., T.01.12.2011, S.B.07.4.DEF.0.47.10.00-512-KDV—37.

¹⁰⁶⁹ Bu konu, “1.3. Ekonomik Kalkınmayla İlgili Vergi Kolaylıkları” kapsamında ayrıntılı olarak ele alındığı için burada tekrar ele alınmamıştır.

¹⁰⁷⁰ Kooperatiflerin hizmet binasına ilişkin istisna, 1610 sa. Kanun'un hükümet teklifinde yer almayıp, Millet Meclisi'nde komisyon aşamasında 27.04.1972 t. 472'ye 1'nci ek sıra sayılı raporla md.1 olarak eklenmiştir. Gerekçe olarak, düzenlemedeki ifadelerden başka bir nedene yer verilmemiştir. 1610 sayılı Kanun tasarısı ek raporu, s.1.

özelgesinde, kooperatiflerin binalarına ilişkin muaflığın, kiraya verilmemek şartıyla kendi hizmet binaları için geçerli olduğu, hizmet binaları dışındaki binalar ve araziler bakımından vergi ödenmesi gerektiği bildirilmiştir.¹⁰⁷¹

Kooperatiflerin arazileri ve diğer binalarına ilişkin muaflık ise 1163 sayılı Kanun md.93/f.1/c bendiyle tanınmış, ancak bu kolaylık EVK md.41/f.1/4'le kaldırılmıştır.¹⁰⁷² Emlak vergileriyle ilgili özel kanunlarda tanınan vergi kolaylıklarının kaldırılmasına ilişkin EVK md.41/f.1/4 hükmünün, yürürlüğe girdiği 01.03.1972 tarihinden sonra konulan özel kanunlar bakımından nasıl uygulanacağı sorusu uyuşmazlık konusu olmuş ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun K.1988/1 sayılı kararıyla çözüme bağlanmıştır. Kararda, 1610 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren özel nitelikli kanunlarda yer alan istisna ve muaflık hükümlerinin uygulanacağı oy çokluğuyla kabul edilmiştir. Kararın gerekçesinde, hukuk ilkeleri gereği önceki tarihli genel kanun hükmü ile sonraki tarihli özel kanun hükmü çatıştığında, özel ve sonraki tarihli kanun hükmünün uygulanması gerektiği belirtilmiştir.¹⁰⁷³ Danıştay Dokuzuncu Dairesi de K.2021/3292 sayılı kararında, bu içtihadı birleştirme kararıyla aynı gerekçeye dayanarak hareket etmiştir. Dairenin kararında, TBMM'nin de sonraki tarihli özel hüküm olarak değerlendirilecek kanun hükümleriyle emlak vergileri bakımından muaflıklar getirdiği de belirtilmektedir.¹⁰⁷⁴ Örneğin 6360 sayılı Kanun'un geçici madde

Bina ve arazi muaflık ve istisnalarının kaldırılmasına ilişkin düzenleme, 1610 sa. Kanun'un hükümet teklifinde md.25'te yer alırken, komisyon aşamasında md.24'e kaydırılarak kabul edilmiştir. *1610 sayılı Kanun tasarısı*, s.8 ve 11.

¹⁰⁷¹ İstanbul VDBÖ, T.11.10.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-1786.

¹⁰⁷² 1319 sa. Kanun'un ilk halinde md.22'de özel kanunlardaki bina ve arazi vergisine ilişkin kolaylıkların sürdürülmesi kabul edilmiştir. Ancak 1610 sa. Kanun md.14'le bu hüküm kaldırılarak, bina ve arazi vergilerine ilişkin kolaylıkların yalnızca 1319 sa. Kanun'a ekleme veya değişiklik yapılarak düzenlenebileceği kabul edilmiştir. Bu değişikliğe binaen, yine 1610 sa. Kanun md.24'le özel kanunlara düzenlenen bina ve arazi vergisi kolaylıklarının kaldırıldığı, uluslararası antlaşma hükümlerinin saklı olduğu düzenlenmiştir. Hükümet teklifi gerekçesinde md.14'ün (teklifte md.15'in) getirilme nedeni olarak, vergilendirmede eşitlik ilkesini zedeleyen uygulamalar nedeniyle özel kanunlardaki kolaylıkların kaldırıldığı, uygulamada birlik için yalnızca 1319 sa. Kanun'a ekleme veya değişiklikle kolaylıkların düzenlenmesinin getirildiği belirtilmiştir. Bunu tamamlamak üzere de md.24'e (Hükümet teklifi md.25) özel kanunlardaki kolaylıkların kaldırıldığına ve 244 sa. Kanun gereği uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğuna yönelik bir hüküm getirilmiştir. *1610 sayılı Kanun tasarısı*, s.5-6 ve 8.

¹⁰⁷³ Kararın azlık oyunda ise ilgili hakim ya da hakimler, EVK md.22'deki hüküm değiştirilmedikçe ya da kaldırılmadıkça buna rağmen kabul ve yürürlüğe konulan ve 1319 sa. Kanun'da değişiklik veya kaldırma yapmayan kanun hükümleriyle getirilen kolaylıklarda emlak vergilerinden muaf olduğuna yönelik açık bir ifade olmadıkça "her türlü vergi, resim ve harç" deyiminin emlak vergileri bakımından uygulanamayacağı gerekçesiyle karara katılmadıklarını belirtmişlerdir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E.1987/3, K.1988/1, K.T.11.02.1988.

¹⁰⁷⁴ Danıştay 9. Dairesi, E.2018/3143, K.2021/3292, K.T.25.05.2021.

1 hükmüyle belirli süreli olarak ve 1319 sayılı Kanun'a açıkça göndermede bulunarak bir muaflık kabul edilmiştir.¹⁰⁷⁵ Danıştay'ın bu görüşünü yalnızca EVK ile özel kanun hükümleri arasındaki ilişkide ortaya koymadığı, KVK md.35 ile özel kanun hükümleri arasındaki çatışmayı çözümlerken de aynı tutumu izlediği Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun K.2014/179 sayılı kararından anlaşılmaktadır.¹⁰⁷⁶ İlgili kanun hükümlerinin gerekçelerine bakıldığında, kendilerinden önceki tarihli özel kanun hükümlerinde yer alan vergi kolaylıklarının toplu bir şekilde yürürlükten kalkması amacıyla bu hükümlerin getirildiğine ulaşılmaktadır.¹⁰⁷⁷ Bu nedenle Danıştay'ın sonraki tarihli özel kanun hükümlerinin uygulanması konusundaki görüşü yerinde ve tutarlıdır.

3.2.2.4.2. Esnaf ve Sanatkarlarla İlgili Vergi Kolaylıkları

Anayasa'da özel koruma altına alınan girişimci gruplardan biri de esnaf ve sanatkarlardır. Esnaf sınıfına giren girişimcileri ayıran unsurlar, 5362 sayılı Kanun md.3/f.1-a bendinde sayılmıştır. Bedensel çalışma ve sermayesine dayanan, TTK md.11/f.2'ye göre çıkarılan karardaki azami miktarı aşmayan kazanca sahip, ilgili kurulca esnaf ve sanatkar meslek kollarından birinde sabit veya gezici olarak faaliyet gösteren, basit usulde vergilendirilen, işletme hesabına göre defterini tutan veya vergiden muaf tutulan meslek ve sanat sahiplerine esnaf ve sanatkar denir.¹⁰⁷⁸ Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu'nun verilerine göre nüfusun yaklaşık yüzde iki buçüğünü oluşturan¹⁰⁷⁹ ve ortalama dört kişilik bir aileye sahip oldukları

¹⁰⁷⁵ Bu açık ifade, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 1988/1 Karar sa. kararındaki azlık oyu görüşüyle de kısmen örtüşmektedir.

¹⁰⁷⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2013/842, K.2014/179, K.T.26.03.2014.

¹⁰⁷⁷ 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.45; 1319 sayılı Kanun tasarısı, s.15.

¹⁰⁷⁸ Ticaret Bakanlığı'nın mevzuat sayfasında TTK md.11/f.2'ye göre çıkarılan bir Cumhurbaşkanlığı Kararı bulunmadığından herhangi bir atıf yapılamamıştır. Konuyla ilgili 2007/12362 sa. BK Kararı md.1/f.1-a bendinde "(...) basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunanlardan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan nakdi limitlerin yarısını, (2) numaralı bendinde yazılı nakdi limitin tamamını aşmayanların esnaf ve sanatkar sayılmaları ile esnaf ve sanatkar siciline ve dolayısıyla esnaf ve sanatkarlar odalarına kaydedilmeleri" denilerek belirlenen bu kıstas halen yürürlüktedir. BK Kararı, Karar No: 2007/12362, Karar Tarihi: 18.06.2007, (RG T.21.07.2007, S.26589).

VUK md.177/f.1/b.1 ve 3'teki limitler her yıl VUKGT ile güncellenmektedir. 2022 yılı için limitler 534 Sıra No.lu VUKGT ile 1.1.2022'dan itibaren geçerli olmak üzere yeniden değerlendirilmiştir. Yürürlükteki Esnaf ve Sanatkar Meslek Kolları Listesi ise 2 no'lu Esnaf ve Sanatkar ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu Kararı ile belirlenmiştir (RG, T.21.05.2016, S.29718).

¹⁰⁷⁹ TESK verilerine göre Türkiye'de esnaf ve sanatkar olarak 31.10.2022 itibarıyla 2.119.808 gerçek kişi ve 2.314.642 işyeri kendi illerindeki Esnaf ve Sanatkarlar Odası'na kayıtlıdır. "İllere Göre Esnaf, İşyeri,

düşünüldüğünde nüfusun yüzde onunu geçindiren esnaflar Anayasa md.173'le koruma ve destek kapsamına alınmıştır. Anayasa md.173'ün gerekçesinde, topluma mahalli ve sürekli hizmet veren, tüketiciler ve üreticiler arasında köprü vazifesi gören bir faaliyet grubu olarak önemine değinilmiştir. Bu kapsamda Devlete esnafın ekonomik ve sosyal hayattaki konumunu güçlendirecek teşvik ve önlemler alma ödevi yüklenmiştir.¹⁰⁸⁰ Vergi kanunlarında esnaflara yönelik kolaylıklar da Devletin esnaf faaliyetini teşvik ve koruma ödevinin bir parçasını oluşturur.

Esnaf veya sanatkar olarak çalışma hayatında yer alan mükelleflerin elde ettiği gelirler, GVK md.37'ye göre ticari kazanç niteliğindedir. Ancak, GVK md.9'da on bentte sayılan veya ilk on bentte sayılan işlere benzer işlerle ilgilendiği HMB'nca tespit edilen esnaf ve sanatkarlar vergiden muaftır.¹⁰⁸¹ Danıştay Üçüncü Dairesi'nin K.2022/176 sayılı kararında da GVK md.9'da sayılan esnaf faaliyetlerinin kanunilik ilkesine aykırı biçimde genişletici yorumla değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.¹⁰⁸²

Motorlu taşıt kullanmadan gezen veya iş yeri açmadan perakende ticaret yapanlar kural olarak GVK md.9/f.1/1'e göre vergiden muaftır.¹⁰⁸³ Ancak giysi, kişisel veya süs eşyaları, pahalı ev eşyaları, pazar yerlerinde gıda ve temizlik ürünleri satanlar ve sabit işyerindekilerle aynı türde malları o iş yeri önünde satanlar muaflıktan yararlanamaz.¹⁰⁸⁴

Nüfus ve Oda Bilgileri (31/10/2022)", *Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu (TESK)*, <https://www.tesk.org.tr/resimler/sicil/4.pdf> (14.11.2022).

¹⁰⁸⁰ *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.1097-1098.

¹⁰⁸¹ 5421 sa. mülga GVK'nın gerekçesinde, md.9-14'te düzenlenen esnaf muaflığının kazancı gerçekten dar olan küçük esnaf ve sanatkarlara tanındığı, belirlenen muaflık ölçütlerinin bilinçli olarak dar tutulduğu ve muaflığın uygulamasına göre daha da daraltılabileceğinden söz edilmiştir. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.20.

193 sa. GVK'nın madde gerekçesindeyse (Hükümet teklifi md.3), vergi kanunlarındaki asgari ödevlerini bile yerine getirmesi güç olan, vergilendirilmeleri hem kendilerine hem idareye külfet olacak esnaf grubuna muaflığın sürdürüldüğünden söz edilmiştir. Gerçek usulde vergilendirilen kazanç sahiplerinin bu muaflıktan yararlanamayacağı da açıkça hükme bağlanmıştır. *193 sayılı Kanun tasarısı*, s.4.

¹⁰⁸² Danıştay 3. Dairesi, E.2018/1351, K.2022/176, K.T.27.01.2022.

¹⁰⁸³ 114 Seri No'lu GVGT'ne göre köylerde perakende ticaret yapan ve GVK md.47 ve 48'deki basit usule tabi olmaya ilişkin koşulları taşıyan esnaf Gelir Vergisi'nden muaftır. Yaptığı işin gezici olarak yapılması gibi bir zorunluluk yoktur. Buna göre, gezici olarak yapılabilen bir faaliyet olmadığı halde, bentte sayılanların dışındaki bir perakende satışı iş yeri açmadan yapanlar basit usule tabi olma koşullarını korudukları takdirde gelir vergisinden muaftır. 314 Seri No'lu GVGT'ne göre, motorlu araç kullanmadan perakende mal satan seyyar satıcıların esnaf muaflığından yararlanabilmesi için aynı zamanda sabit bir işyerinin de olmaması gerekir.

¹⁰⁸⁴ 67 Seri No'lu GVGT'nde bakkaliye ve pazar yeri kavramına açıklık getirilmiştir. Tebliğe göre bakkaliye kavramından anlaşılması gereken, erzak, hububat ve benzeri mallardır. Sebze ve meyveler, bakkaliye ürünü sayılamaz. Ancak sebze ve meyveler de gıda kategorisine girdiğinden, bunları şehir ve

Konuyla ilgili özelgelerde, yerleşim yeri adresinde kişisel eşya üreten mükellefin diğer koşullara da uyması halinde GVK md.9/f.1/1'e göre muaflıktan yararlanabileceği¹⁰⁸⁵, şirketin parça montajı işini ev hanımlarına yaptırması halinde, şirket ile ev hanımları arasında bağıllık olmadan bu işin gerçekleştirilmesi şartıyla ev hanımlarının GVK md.9/f.1/1'e göre esnaf muaflığından yararlanacağı ve şirketin gider pusulası düzenleyerek yaptığı ödemelerden GVK md.94/f.1/13/d uyarınca yüzde on tevkifat yapılması gerektiği¹⁰⁸⁶, evde pişirdiği yemekleri ilkökul öğrencilerine satan mükellefin kazancının, evini işyeri olarak kullandığı gerekçesiyle GVK md.9/f.1/1'deki muaflıktan yararlanamayacağı ve ticari kazanç mükellefiyetinin tesis edileceği¹⁰⁸⁷, motorlu araç kullanmadan veya bir işyeri açmadan, belediyece ücret karşılığında tahsis edilen yerde camekan veya taşınabilir tezgah kullanılarak simit ve benzeri ürünlerin satımından elde edilen gelirin GVK md.9/f.1/1'e göre vergiden muaf olduğu¹⁰⁸⁸ bildirilmiştir.

Bir iş yeri açmadan, gezici olarak ve doğrudan tüketiciye yönelik olarak faaliyette bulunan küçük sanat erbabı da vergiden muaftır (b.2). Küçük sanat erbabının kimler olabileceği kanunda örnek olarak sayılmıştır.¹⁰⁸⁹ Küçük sanat kavramının kanunda bir tanımı yoktur. Ancak küçük sanatı bir esnaf ve sanatkar faaliyeti olarak değerlendirebilmek için, yapılan işin el emeği ağırlıklı bir ürün olması gerekir.¹⁰⁹⁰ Konuyla ilgili özelgelerde, küçük sanat erbabının GVK md.9/f.1/2'deki muaflıktan yararlanabilmesi için faaliyetini gezici olarak yürütmesinin zorunlu olduğu, gezici olma kriterini sağlamayan sanatkarın gelirlerinin vergiye tabi olduğu¹⁰⁹¹, etkinlik sahipleri ya da mekan işletmecileriyle anlaşarak kendi nam ve hesabına yürütülen fotoğrafçılık faaliyetlerinin gezici olma kriterini karşılamaması ve ticari bir organizasyona dahil olunarak yürütülmesi nedeniyle GVK md.9/f.1/2'deki esnaf muaflığından

ilçe pazarlarında satanlara esnaf muaflığı uygulanmaz. Pazar yeri kavramından ise, şehir ve ilçe merkezlerinde belirli günlerde açılan giysi ve gıda maddeleri satış alanlarıdır.

¹⁰⁸⁵ Bursa VDBÖ, T.01.06.2020, S.17192610-120[GV-19-95]-69817.

¹⁰⁸⁶ Düzce Def.Ö., T.12.06.2020, S.13334133-120-9031.

¹⁰⁸⁷ Antalya VDBÖ, T.26.12.2011, S. B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.206-413.

¹⁰⁸⁸ GİBÖ, T.24.07.2006, S.B.07.1.GİB.03.43/4341-5/056711.

¹⁰⁸⁹ GVK md.9/f.1/b.2'nin kapsamına giren meslekler sayılıdır. Ancak bentte "gibi" ibaresi yer aldığından bu mesleklerin örnek olarak sayıldığı anlaşılmaktadır. Konuyla ilgili 55 Seri No'lu GVGT'nden de kanun koyucunun bir örnekleme yaparak küçük sanat erbabını saydığı anlaşılmaktadır.

¹⁰⁹⁰ TUNA, Orhan, "Küçük Sanatlar ve Problemleri", *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, (30), 1979, ss.1-18, s.2.

¹⁰⁹¹ Trabzon VDBÖ, T.08.12.2020, S.26468226-120[ÖZG-7-2020]-E.61835.

yararlanamayacağı¹⁰⁹², seyyar olarak kombi ve ev aletleri tamirâtı yapan mükellefin bu faaliyetini işyeri açmadan veya sabit bir yerde işgaliye harcı ödeyerek yapmaması şartıyla GVK md.9/f.1/2'deki muaflıktan yararlanabileceği¹⁰⁹³ bildirilmiştir.

Köylerde iş yerinde GVK md.47'ye göre basit usulde vergilendirilebilen sanat erbabı ve gezici olarak her türlü sanatla uğraşanlar GVK md.9/f.1/3 uyarınca esnaf muaflığından yararlanır. Ancak GVK md.51'de basit usulde vergilendirilemeyenler arasında sayılan sanat erbabı bu muaflıktan yararlanamaz.¹⁰⁹⁴ Konuyla ilgili özelgelerde, sabit işyeri açmadan faaliyet gösteren sanatkarların yaptıkları işte kazanç sağlama potansiyelinin bulunması halinde kazançlarının ticari kazanç olarak vergilendirileceği¹⁰⁹⁵, köylerde traktör tamiri, kapı pencere tamiri ve odun kırma faaliyetlerinin iş yeri açarak sürdürülmesinin muaflıktan yararlanmaya engel olmayacağı¹⁰⁹⁶ bildirilmiştir.

Su üzerinde kanunda belirtilen ölçünün altındaki makinesiz veya motorsuz araçları işletenler ile hayvanla ya da bir adet hayvan arabasıyla taşımacılık yapan esnaflar GVK md.9/f.1/4'e göre muaflıktan yararlanır. Ancak aile fertleriyle¹⁰⁹⁷ ya da ortaklıkla¹⁰⁹⁸ işletilen araçlar bakımından kanuni ölçütler, bütün araçların toplamı alınarak değerlendirilir. Konuyla ilgili Denizli VDB'nın 09.06.2011 tarihli özelgesinde, iki adet büyükbaş hayvanı bulunan mükellefin bu hayvanlarla ara sıra yük ve insan taşıyarak elde ettiği gelirin GVK md.9/f.1/4'e göre esnaf muaflığı kapsamına girdiği, ancak GVK md.94'te sayılanlara karşı taşıma işi yapıldığı takdirde ödemelerden tevkifat yapılması

¹⁰⁹² Eskişehir VDBÖ, T.17.11.2020, S.11355271-120.01.03[9-2020/28]-50643.

¹⁰⁹³ Ankara VDBÖ, T.26.08.2013, S.38418978-120[9-13/37]-909.

¹⁰⁹⁴ 114 Seri No'lu GVGT'ne göre köylerde sanat işi yapan ve GVK md.47 ve 48'deki basit usule tabi olmaya ilişkin koşulları sağlayan esnaf Gelir Vergisi'nden muafır. Bu işin gezici olarak yapılması zorunluluğu yoktur. Buna göre, gezici olarak yapılmadığı halde köyde iş yeri olan ve basit usule tabi sanat erbabı esnaf muaflığından yararlanır.

¹⁰⁹⁵ Manisa VDBÖ, T.09.12.2020, S.85373914-120[40.01.136]-E.111765.

¹⁰⁹⁶ Çanakkale Def.Ö., T.07.02.2018, S.B.07.4.DEF.0.17.10.00-120.01.03[9-2017-10]-5015.

¹⁰⁹⁷ 35 Seri No'lu GVGT'ne göre birlikte yaşayan eşler ve velayet altındaki çocuklar kendi nam ve hesabına ayrı taşıma işletiyor olsa da esnaf muaflığı şartlarını taşıyıp taşımadığına aile üyelerinin tümünün işlettiği araçlar ve bu işten elde ettikleri gelirler birlikte hesaba katılır. Çocukların anne ve babayla birlikte yaşaması, 18 yaşını doldurmamış olması, anne ve babanın velayeti altında olması gerekir. Öz veya üvey evlat olması durumu değiştirmez. Eşlerin de Türk Medeni Kanunu md.197'ye göre birlikte yaşamaya ara vermemişse, birlikte yaşadıkları karinedir. Toplu değerlendirmeye ilişkin düzenleme, 55 Seri No'lu GVGT'nde de aynı şekilde yer alır.

¹⁰⁹⁸ 90 Seri No'lu GVGT'ne göre ortaklıklar bünyesinde yapılan taşımacılıkta ortaklığın diğer işlerden elde ettiği hasılatla birleştirilip birleştirilmediği, belirlenen hadleri aşp aşmadığı ayrı ayrı araştırılması ve götürü usule tabi olma şartlarını kaybettiği belirlenenlerin gerçek usulde vergilendirilmesi gerekir.

gerektiği bildirilmiştir.¹⁰⁹⁹ Zirai işlerde kullanılan araçlar veya sandallarla zaman zaman ücret karşılığı taşımacılık yapan çiftçiler de GVK md.9/f.1/5'e göre esnaf muaflığı kapsamındadır.¹¹⁰⁰

Bir diğer muaf esnaf, GVK md.9/f.1/6'ya göre günlük ev işlerinde veya dikiş nakış amacıyla kullanılan elektronik araçlarla¹¹⁰¹ veya el yordamıyla hane dışı bir kişiyi işçi almadan ürettiği yiyecek, tuhafıye, hediyeelik veya çeyizlik eşyaları işyeri açmadan ve ayrıca isteğe bağlı olarak bu malları bir yıllık asgari ücretin brüt tutarını aşmayan bedelle elektronik ortamdan satanlardır.¹¹⁰² Muaflıktan yararlanabilmek için bu ürünlerin iş yerinde satılmamasının yanı sıra, pazar takibi olmadan ticari, mesleki ya da zirai faaliyeti sonucu gelir veya kurumlar vergisi yükümlüsü olan kişilerce düzenlenen kermes, festival veya panayırda satılmaması gerekir.¹¹⁰³ Konuyla ilgili özelgelere, evlerde üretilen malların GVK md.9/f.1/6'da sözü edilen elektronik ortamdan yapılan satışının fiziki ortamın yanı sıra aynı türden malların elektronik ortamdan satılmasını ifade ettiği, ancak bu malları yalnızca internet ortamından satanların hükümdeki diğer

¹⁰⁹⁹ Denizli VDBÖ, T.09.06.2011, S.B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-91-134.

¹¹⁰⁰ 67 Seri No'lu GVGT'ne göre, orman işletmelerine zirai faaliyetlerde kullanılan vasıtalarıyla ücret karşılığı hizmet veren çiftçiler, bu bende dayanarak esnaf muaflığından yararlanamaz. Tebliğe göre, bu orman köylülerinin yaptığı iş nakliyecilik sınırını aştığı için sadece nakliyecilik boyutu esas alınarak muaflık kapsamına alınamaz. Sadece zaman zaman nakliyecilik yapan çiftçiler bakımından bu hükmün uygulanabilmesi için, bu ticari faaliyetin sürekli biçimde yapılmaması gerekir. Sürekli olmama şartı kanunda açıkça yer almakta ve bu tebliğde de ayrıca belirtilmektedir.

¹¹⁰¹ 264 Seri No'lu GVGT md.2.1'e göre, GVK md.9/f.1/6'da elektronik dikiş nakış ve günlük ev aletleri sayılırken "ve benzeri", ürünlerden söz edilirken "gibi" ifadelerinin kullanılması, aletlerin ve ürünlerin sınırlı değil örnek olarak sayıldığını gösterir. Bu nedenle, kanunda bahsi geçmese de hayatın olağan akışında günlük işlerde kullanılan elektronik ev eşyası olarak kabul edilen araçlarla veya elle yapılan yiyecek, tuhafıye, çeyizlik ve hediyeelik eşya ürünü olarak kabul edilen ürünleri bentte sayılı şekilde satanlar vergiden muafır.

¹¹⁰² 314 Seri No'lu GVGT md.3/f.2'ye göre, bu bentteki esnaf muaflığından faydalanmak için sanayide kullanılan veya seri üretim yapan araçlar kullanılmamalı, dışarıdan işçi çalıştırılmamalıdır. Tebliğ md.3/f.3'e göre, muaf mükellefin ticari, mesleki veya zirai geliri nedeniyle gerçek usulde gelir vergisine tabi olmaması gerekir. Faaliyetin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması da gerekir.

¹¹⁰³ Satış yeri olarak kermes, festival ve panayırların dernek, vakıf, sendika ve meslek odalarınca düzenlenenleri de kapsadığına, ancak gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince düzenlenenleri kapsamadığına da 264 Seri No'lu GVGT md.2.3.'te değinilmiştir. Tebliğ, kanun koyucunun bende eklediği ikinci cümleyi daha anlaşılır hale getirmiştir. Bu husus, 306 Seri No'lu GVGT md.5/f.3'te de bu husus tekrarlanmıştır. Tebliğde sanayi tipi veya seri üretim aletlerin kullanılamayacağı, dışarıdan işçi çalıştırılmayacağı, iş yeri ve pazar yeri gibi kanunda sayılı yerlerde satış yapılamayacağı gibi olumsuz koşulların altı ayrıca çizilmiştir. Aynı tebliğe göre, muaflık kapsamına giren esnaf hem iş yeri açmadan yüz yüze hem de internet yoluyla satış yapması halinde, internet gelirleri ile iş yeri açmadan yüz yüze satışta elde ettiği gelirleri ayrı ayrı değerlendirilerek muaflıktan faydalanıp faydalanamayacağına karar verilir.

koşulları da sağladığı takdirde GVK md.9/f.1/10'a göre muaf olduğu¹¹⁰⁴, vergiden muaf esnafların evlerinde imal ettiği malları alıp üçüncü kişilere satılması halinde bu esnafların GVK md.9/f.1/6'dan kaynaklanan muaflığının devam edeceği, ancak malları ticari amaçla alan ve esnafla bağımlılık ilişkisi kurmayan mükellefin esnaflara yapacağı ödemeler üzerinden GVK md.94/f.1/13 uyarınca yüzde iki tevkifat yapması gerektiği¹¹⁰⁵, bir esnafın kendi el emeğiyle üretilen el yapımı doğal sabun ve bitkisel kremlerin elektronik ortamlardan satışında yıl içinde elde edilen gelirin ilgili yılın asgari ücret yıllık brüt tutarını geçmemesi şartıyla muaflıktan yararlanılabileceği, yapılacak hesaplamanın 306 Seri No'lu GVGT md.6'da yer aldığı¹¹⁰⁶, ipek koza sanatı alanındaki çalışmaların GVK md.9/f.1/8 kapsamına girmemekle beraber, şartlarını sağlaması halinde GVK md.9/f.1/6'daki muaflıktan yararlanılabileceği¹¹⁰⁷, el emeğiyle imal edilen turistik eşyaların motorlu araç kullanmadan ve işyeri açmadan satılması halinde GVK md.9/f.1/6'ya göre vergiden muaf olduğu¹¹⁰⁸, başka satıcılardan aldığı bebek kıyafetlerini evde süsleyerek sosyal medya üzerinden sınırlı sayıda satışını yapan mükellefin, ana ürünü evde imal etmemesi nedeniyle GVK md.9/f.1/6'daki muaflıktan, kazanç elde edilen ürünün giyim eşyası olması nedeniyle GVK md.9/f.1/1'deki muaflıktan yararlanamayacağı¹¹⁰⁹ bildirilmiştir.

Ticari işletmelere ait atıkları alanlar haricinde, iş yeri açmadan ve gezici olarak hurda toplayan veya bu toplayıcılardan alıp ticari veya sınai amaçla değerlendirenlere satanlar GVK md.9/f.1/7 uyarınca gelir vergisinden muaftır.¹¹¹⁰ Konuyla ilgili özelgelerde, kendi nam ve hesabına plastik hurda toplayanlardan alınan hurdalara karşılık ödemelerde yüzde iki oranında gelir vergisi stopajı gerektiği, ayrıca ilgili alımın mükellef olmayan yabancı uyruklu kişilerden yapılması halinde 225 seri no'lu GVGT'nde belirtilen şekilde hurda alımının gerçekleştiği gün gider pusulası

¹¹⁰⁴ Eskişehir VDBÖ, T.25.08.2022, S.11355271-120.01.03[9-2021/25]-55762.

¹¹⁰⁵ Kocaeli VDBÖ, T.27.04.2022, S.93767041-120-56003.

¹¹⁰⁶ Eskişehir VDBÖ, T.15.06.2021, S.11355271-120.01.03-30235.

¹¹⁰⁷ Bursa VDBÖ, T.04.11.2020, S.17192610-120[ÖZG-19-106]-167949.

¹¹⁰⁸ İstanbul VDBÖ, T.30.07.2013, S.62030549-120[37-2012/1009]-1137.

¹¹⁰⁹ Hatay VDBÖ, T.21.04.2020, S.35672403-010.01[120-03-2019]-30267.

¹¹¹⁰ 267 Seri No'lu GVGT'ne göre bu bende göre muaf esnafın kendi geçimini sağlamak amacıyla hurda ürünleri gezici olarak toplaması veya satın alması gerekir. Bu işlerin devamlı yapılması veya motorlu araç kullanılarak gerçekleştirilmesi kanunda yasaklanmadığı için muaflığa engel değildir. Hurdacı muaf esnafın gelir veya kurumlar vergisi mükellefine satışında, bu mükellefin gider pusulası düzenlemesi ve GVK md.94/f.1/b.13/b alt bendine göre yüzde iki gelir vergisi tevkifatı yapması ödevleri vardır.

düzenlenerek bu kişilerden imza alınması gerektiği¹¹¹¹, hurda veya atık ürün alım işinin hizmet sözleşmesine göre ya da bağımlılık ve devamlılık gösterecek şekilde yapılması halinde yapılacak ödemelerin ücret olarak kabul edilip vergilendirileceği¹¹¹², karton kağıt toplayarak geçimini sağlayan bir kişinin bu kartonları kiraladığı bodrum katında biriktirerek yaptığı satıştan elde ettiği gelirin, bu bodrum katının VUK md.156'ya göre işyeri olarak değerlendirilmesi nedeniyle GVK md.9/f.1/7'ye göre vergiden muaf edilemeyeceği¹¹¹³, zirai faaliyette kullandığı kamyonla hurdacılık faaliyeti yapan mükellefin, zirai kazancının gerçek usulde vergiye tabi olması nedeniyle GVK md.9/f.1/7'deki esnaf muaflığından yararlanamayacağı¹¹¹⁴, hurda ve atık ürün toplayıcılarından GVK md.9/f.1/7'deki esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefi olan kişi ve kurumlar ile kamu kurum ve kuruluşlarından yapılan hurda ve atık ürün alımlarında yapılacak ödemelerde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı¹¹¹⁵ bildirilmiştir.

Kaybolmak üzere olan ve geleneksel, kültürel, sanatsal değere sahip mesleki faaliyetlerde bulunan esnaflar GVK md.9/f.1/8 uyarınca gelir vergisinden muaftır.¹¹¹⁶ Bentte yer alan “(ve bunlar) gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kolları”nın neler olduğuna ilişkin kanun hükmünde veya hükümle ilgili 283 no'lu GVGT'nde bir liste bulunmamaktadır. Konuyla ilgili özelgelerde idare, bentte açıkça yazmayan faaliyetlerin muaflık kapsamında değerlendirilemeyeceği görüşündedir.¹¹¹⁷ İdarenin dar ya da geniş yorumlama yapmak yerine ilgili kurum ve kuruluşlarla¹¹¹⁸ yazışarak bir liste hazırlaması ve bu listeyi bir Genel Tebliğ ekinde yayınlaması konuya açıklık ve öngörülebilirlik getirecek ve kanun hükmünde yer alan ifadeye daha uygun olacaktır.¹¹¹⁹ Geleneksel, kültürel, sanatsal

¹¹¹¹ İstanbul VDBÖ, T.10.01.2019, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[94-2017/642]-34329.

¹¹¹² İzmir VDBÖ, T.09.11.2012, S.67854564-1741-944.

¹¹¹³ İstanbul VDBÖ, T.28.05.2014, S.62030549-120[9-2014/262]-1481.

¹¹¹⁴ Ankara VDBÖ, T.20.08.2013, S.38418978-120[9-13/33]-877.

¹¹¹⁵ Kayseri VDBÖ, T.13.09.2012, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-492-136.

¹¹¹⁶ Bu bentteki meslek kolları da kanunda örnek olarak sayılmıştır. Kanunda sayılanlar arasında el dokuma işleri, çini ve çömlek yapımı, bastonculuk, yorgancılık, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık yer alır.

¹¹¹⁷ İstanbul VDBÖ, T.11.12.2020, S.62030549-120[9-2019/968]-E.923661.

¹¹¹⁸ Örneğin Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın ilgili birimleri, üniversitelerin ilgili birimleri ve bu meslek kollarıyla ilgili odalar, dernekler, vb. ilgili kurum, kuruluş, makam ve mercilerle yazışma yapılabilir.

¹¹¹⁹ Başvuruya konu faaliyetin GVK md.9/f.1/8'de sayılan faaliyetler arasında yer almaması ve “gibi (...) faaliyetler” kavramının yürütme organınca açıklığa kavuşturulmaması nedenleriyle mükellefin esnaf muaflığından yararlanamayacağı bildirilmiştir. İlgili özelge, Bakanlığın düzenleyici işlem yapma yetkisini

faaliyetlerle ilgili muaflık hakkındaki özelgelerde, GVK md.9/f.1/8 kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerin vergiden muaf esnaf olmaları nedeniyle satış karşılığı herhangi bir belge düzenleme zorunluluğu olmadığı, ancak GVK md.94'te sayılan mükelleflere mal satmaları halinde bunların yapacağı ödemelerde gider pusulası düzenlenmeleri ve GVK md.94/f.1/13/a'ya göre yüzde iki oranında gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerektiği¹¹²⁰, muaflık kapsamındaki faaliyeti aşan başkaca faaliyetlerin de aynı işyerinde yapıldığının yoklamada belirlenmesi halinde muaflıktan yararlanılamayacağı¹¹²¹ bildirilmiştir.

6446 sayılı Kanuna göre lisanssız yürütülebilecek yenilenebilir enerji kaynağına dayalı olarak üretilen elektrik enerjisini son kaynak tedarik şirketine satan ev sahipleri, hane kiracıları, kat malikleri GVK md.9/f.1/9 uyarınca esnaf muaflığından yararlanır. Ancak yararlanabilmenin özel koşulları da ilgili bentte ayrıca belirtilmiştir.¹¹²²

Oturdukları evlerde sanayi tipi ya da seri üretimde kullanılan makine ve aletten yararlanmadan üretilen malların yalnızca elektronik ortamlardan satışını iş yeri açmadan yapanlar, GVK md.9/f.1/10'a göre, bu bentte belirtilen azami sınırın altında gelir elde etmeleri halinde esnaf muaflığından yararlanır.¹¹²³ Bentte belirtilen azami sınırın

tebliğ, vb. bir işlem yoluyla bu konuda kullanmamasının sakıncasını göstermektedir. Ankara VDBÖ, T.28.08.2013, S.27575268-105[156-2013-198]-927.

¹¹²⁰ İstanbul VDBÖ, T.27.05.2022, S.E-62030549-120[9-2021/458]-579180.

¹¹²¹ Bursa VDBÖ, T.22.04.2020, S.17192610-120[ÖZG-18-110]-62726.

¹¹²² Enerjinin üretildiği tesisin 6446 sa. Elektrik Piyasası Kanunu'na göre lisanssız yürütülebilecek bir faaliyet kapsamında olması gerekir. Tesis, ilgili konuttaki çatı veya cephelerde kurulmalıdır. Tesisin kurulu gücü en çok 25 kW'a kadar (25 kW dahil) olması gerekir. Tesisin sayısı birden fazla olmamalı ve ihtiyaç fazlası elektrik enerjisi kanunda gösterilen sınıfa giren şirkete satılmalıdır. Kat maliklerinin bu kapsama girebilmesi için, ana taşınmazın ortak elektrik ihtiyacı için böyle bir tesis kurması ve ihtiyaç fazlasını aynı şekilde ilgili şirkete satması gerekir. 6446 sa. Kanun md.3/f.1/ee ve hh bendine göre son kaynak tedarik şirketi, elektrik enerjisini son kaynak tedarikçisi olarak yetkilendirilen tedarik lisansı sahibi ve tüketiciye elektrik enerjisi perakende tedarik eden tüzel kişidir.

¹¹²³ 314 Seri No'lu GVGT'ne göre muaflıktan faydalanılabilmesi için, yerleşim yerinde tarha yetkili vergi dairesinden "*Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi*" alınması, Türkiye'de kurulu bir bankada ticari hesap açılması ve hasılatın yalnızca buradan tahsil edilmesi gerekir. Ayrıca kanunda gösterilen ve her yıl yeniden değerlendirme oranınca artırılan parasal haddin altında hasılat elde edilmesi gerekir. Elde edilen ya da üretilen mal birden fazla olsa da parasal had, tüm malların internetten satışının toplam hasılatına göre değerlendirilecektir. Satışın yalnızca internet ortamında yapılması gerekir. Hem internet hem de elden satış yapanların GVK md.9/f.1/b.1 veya b.6'ya göre incelenip değerlendirilmesi gerekir. Aynı takvim yılında aynı anda GVK md.9/f.17b.6 ve b.10'dan faydalanılamaz. Ancak mevcut takvim yılında b.6'dan faydalanırken bunu yitiren esnaf, izleyen yılın Ocak ayının sonuna kadar b.10'daki şartları sağlarsa bu bende göre esnaf muaflığı kapsamına girebilir. Bu amaçla açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlardan GVK md.9/f.1'in onuncu bendinde yer alan oranda gelir vergisi stopajı ve GVK md.98 ve 119'a göre beyanda bulunup ödeme ödevi, o hesabın bulunduğu bankaya yüklenmiştir.

üstünde gelir elde edenler, gerçek usulde vergilendirmeye tabi olur ve bir daha bu muaflıktan yararlanamaz. Bentteki diğer koşulları taşımadığı halde muaflıktan yararlandığı belirlenenlere de vergi ziyayı cezası kesilir ve ödemeleri gereken vergi gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir. Ayrıca Cumhurbaşkanı'na bu bentteki oranları ve tutarları yarısına kadar indirme ve iki katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. Konuyla ilgili özelgelerde, evde üretilen el işi ürünlerin yurt dışı merkezli internet siteleri üzerinden satışından elde edilen gelirin GVK md.9/f.1/10'a göre muaf olabilmesi için sanayi tipi veya seri üretim yapabilen araç gereç kullanılmadan ve ayrı bir işyeri açmadan üretilmesi ve satılması gerektiği, 314 Seri No'lu GVGT md.6'ya göre bu satışlarda VUK'a göre belge düzenlenmesi zorunlu olmadığı ancak satışların tevsiki, güvenli taşınması ve alıcıya ulaşması için esnaf vergi muaflığı belgesinin ürün satışı bölümünün doldurularak ürünle birlikte alıcıya gönderilebileceği¹¹²⁴, çeşitli hazır parça ve düzenekleri müşterilerin isteklerine göre birleştirerek ürün oluşturan satıcıların, sadece internet kanalıyla satış yapmaları nedeniyle GVK md.9/f.1/10'daki muaflıktan yararlanacağı¹¹²⁵, evde sanayi tipi ya da seri üretim yapabilen araç gereç kullanılmadan üretilen malların yalnızca internet üzerinden satılması ve hükümde belirtilen haddin altında gelir elde edilmesi halinde GVK md.9/f.1/10'a göre, hem internet üzerinden hem de kermes, festival, panayır gibi yerler dışında fiziki ortamda satması halindeyse GVK md.9/f.1/6'ya göre esnaf muaflığından yararlanabileceği¹¹²⁶, özel işleme ve tasarımlı el ürünün parçalarının bir kısmı dışarıdan sağlansa da bir kısmının esnaf tarafından yapılması ve her iki parçanın da birleştirilerek internet üzerinden satılması halinde GVK md.9/f.1/10'daki muaflıktan yararlanılabileceği¹¹²⁷ bildirilmiştir.

Esnaf muaflığı kapsamına girmeyen esnaf ve sanatkarların kazançları GVK md.46'ya göre basit usulde tespit ediliyorsa, 7338 sayılı torba Kanun md.1 ile eklenen GVK mükerrer md.20/A'ya göre gelir vergisinden istisnadır.¹¹²⁸ Kanunun gerekçesinde küçük

¹¹²⁴ İzmir VDBÖ, T.26.08.2022, S.84098128-120.01.03[9-2021/9]-443583.

¹¹²⁵ Karabük Def.Ö., T.23.05.2022, S.35831311-010.01-11832.

¹¹²⁶ İstanbul VDBÖ, T.06.09.2021, S.62030549-120[9-2021/35]-694328.

¹¹²⁷ Ankara VDBÖ, T.03.09.2021, S.38418978-120[9-20/9]-269626.

¹¹²⁸ Bu düzenlemeden önce, GVK md.89/f.1/15'e eklenen basit usulde belirlenen ticari kazançların kanunda belirtilen ve yıllık değerlendirme oranında artırılan kısmı, gelir vergisi matrahı belirlenirken beyannamede bildirilecek gelirden indirilmekteydi. Hatta GVK mük.md.20'deki genç girişimci istisnasından yararlanan mükellefler bu indirimden yararlanamayacağı da açıkça düzenlenmişti. Ancak bu istisnadan yararlanmalarının sona ermesinden itibaren şartlarını taşımaları halinde basit usulde vergilendirilenlere sağlanan bu indirimden yararlanabiliyordu. İndirimin beyannamede nasıl gösterileceği

esnaf olarak belirtilen ve yüz binlerce kişiden oluşan bu mükellef grubunun bu kazancına ilişkin yıllık beyanname verme ödevi de 7338 sayılı torba Kanun md.4 ile yürürlükten kaldırılmıştır.¹¹²⁹ İstisnanın nasıl uygulanacağı ve bu mükelleflerin diğer gelirlerini nasıl beyan edeceği, basit usulden gerçek usule geçtikleri ya da gerçek usulden basit usule geçtikleri durumlarda hangi ödevleri nasıl yerine getireceği 320 Seri No'lu GVG'T'de düzenlenmiştir. Tebliğin md.4/f.3-6'da her bir ihtimale göre ve örneklerle açıklanmıştır. Bu mükelleflerin vergi levhası almaya, kayıt tutmaya ve belge düzenine ilişkin ödevleri devam etmektedir.¹¹³⁰ Basit usule tabi olmanın genel şartlarından biri olan kendi işinde bizzat çalışma veya işin başında bulunma koşulunun vergi daireleri tarafından yapılacak yoklamalarla belirlenmesi ve buna göre idari işlem yapılması gerekir.¹¹³¹

292 Seri No'lu GVG'T md.8/f.7'de düzenlenmişti. Bu indirim 7338 sa. torba Kanun md.5 ile yürürlükten kaldırılmış ve yerini basit usulde vergilendirilenlere yönelik GVK mük.md.20/A'ya eklenen istisnaya bırakmıştır. GVK mük.md.20/A'da her ne kadar açıkça belirtilmemişse de 320 Seri No'lu GVG'T md.4/f.8'e göre bir mükellefin genç girişimci istisnasından yararlandığı vergilendirme döneminde ticari kazancı basit usulde belirlenenlere yönelik istisnadan yararlanamayacağı, ancak genç girişimci istisnasından yararlanmadığı veya yararlanmasının sona erdiği dönemden itibaren GVK mük.md.20/A'daki istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir.

¹¹²⁹ 7338 sa. torba Kanun'un teklifindeki genel gerekçede ve md.1'in gerekçesinde bu hususlar açıkça ifade edilmiştir. Plan ve Bütçe Komisyonu da teklifteki md.1'i ve md.5'i (Kanunda md.4 olarak yer değiştirmiştir.) aynen kabul etmiştir. *7338 sayılı torba Kanun tasarısı*, s.8, 14 ve 34.

Ancak Plan ve Bütçe Komisyonu'nun raporunda komisyon üyesi Bülent Kuşoğlu ve arkadaşlarının muhalefet şerhinde, vergi adaleti bakımından çelişki oluşturduğunu düşündükleri bir noktaya dikkat çekilmiştir. Bu madde değişikliğinden sonra, GVK md.9/f.1/10'daki gibi esnaf muaflığındaki bazı kazançların tevkifat yoluyla vergilendirilmesi karşısında basit usulde vergilendirilen esnaf ve sanatkarların kazançlarının vergiden istisna edilmesinin adil olmadığı, bu nedenle esnaf muaflığına ilişkin GVK md.9'da da değişiklikler yapılarak vergi adaletinin sağlanması gerektiği görüşünü ileri sürmüşlerdir. Yine de değişikliği olumlu ve yerinde bulduklarını belirtmişlerdir. Durmuş Yılmaz ve Erhan Usta tarafından verilen muhalefet şerhinde ise defter tutma gibi şekli ödevlerin belge düzeni ve kayıt dışılığı önlemek amaçlarıyla sürdürülmesine rağmen, küçük esnafa maliyetinin mevcut istisnadan daha yüksek olduğu ileri sürülerek bu ödevlerin yeniden düzenlenmesi gerektiği ileri sürülmüştür. *7338 sayılı torba Kanun tasarısı*, s.55-56, 67, 88, 94.

Teklifte md.5'te yer alan beyannameyle ilgili bu düzenleme, teklifin 4'üncü maddesinin Genel Kurul görüşmeleri sırasında Denizli Milletvekili Cahit Özkan ve arkadaşlarının teklifi üzerine metinden çıkarılması sonrası, Cumhurbaşkanı'na imza ve yayım için gittiğinde md.4 olarak yer değiştirmiş ve bu şekilde yürürlüğe girmiştir. *TBMM Genel Kurulu 27. Dönem 5. Yasama Yılı 6. Birleşim Tutanağı (7338 sayılı torba Kanun görüşmeleri)*, s.39-41.

¹¹³⁰ 320 Seri No'lu GVG'T md.5 ve 6'da bu şekli ödevlerin nasıl yerine getirileceği yer almaktadır.

¹¹³¹ 320 Seri No'lu GVG'T md.7'de bu koşulun hangi hallerde nasıl yorumlanacağı, özellikle birden fazla ticari araçla ya da birden fazla işyerinde faaliyette bulunanlar bakımından açıklanmıştır. Tebliğin md.7/f.3'te mükellefin başka bir işyerinde ücretli olarak kısmi süreli veya mevsimlik işçi gibi bu şartı ihlal etmeden çalışmasının istisnaya engel oluşturup oluşturmadığı da yoklamayla tespit edilmelidir. Buna ilişkin hem yararlanmaya hem de yararlanamamaya yönelik örnekler de hükümde verilmiştir. Tebliğin md.8/f.1/a bendinde ise basit usule tabi mükelleflerin aynı faaliyetleri internet ve benzeri elektronik ortamlarda gerçekleştirmesi halinde de istisnadan yararlanır. Aynı maddenin (ç) bendindeyse, hem basit usulde kazancı tespit edilen hem de sosyal içerik üreticiliği veya mobil cihazlar için uygulama

GVK md.9 kapsamındaki mükellefler ile basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yaptığı hizmetler ve teslimler KDVK md.17/4/a uyarınca vergiden istisnadır. Buna göre, GVK'ya göre esnaf muaflığından yararlanan mükelleflerin gerçekleştirdiği teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisnadır.¹¹³² Konuyla ilgili Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun K.2022/7 sayılı kararında, mükellefin basit usulde vergilendirmeye ilişkin koşulları kaybettiği takdirde GVK md.46/f.6'ya göre ilgili takvim yılının ertesi yılı itibariyle gerçek usulde vergilendirileceği, bu nedenle KDVK md.17/4/a'daki istisnadan yararlanmasının da ilgili takvim yılının ertesi yılı itibariyle sona ereceği, buna rağmen re'sen salınan vergi ziyayı cezalı katma değer vergilerinin hukuka aykırı olacağı belirtilmiştir.¹¹³³

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.04.2012 tarihli özelgesinde de belirtildiği üzere, esnaf odalarının kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşu olup, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetlerinin KDVK md.17/1 ve KDVK md.17/2/a kapsamına girmesi halinde vergiden istisnadır. Ayrıca bu odalara bedelsiz yapılacak teslim ve hizmetlerin de KDVK md.17/2/b'ye göre vergiden istisnadır.¹¹³⁴ Esnaf odalarını katma değer vergisi bakımından KDVK md.17/4'ün (d) bendinde iktisadi işletme kapsamında değerlendirilmeyen taşınmazların kiralanması bakımından, (e) bentlerinde kredi teminatı sağlama işlemleri bakımından istisna hükümleri uygulanabilmektedir. İstanbul VDB'nin 14.04.2014 tarihli özelgesine göre, Esnaf ve Sanatkar Odasına ait binanın kiralanması, bu binanın odaya ait iktisadi işletme bünyesinde olmaması veya binanın kendi başına bir iktisadi işletme oluşturmaması halinde KDVK md.17/4/d uyarınca vergiden istisnadır.¹¹³⁵

geliştiriciliği faaliyetlerinde bulunanlar hem GVK mük.md.20/A hem de GVK mük.md.20/B'deki istisnadan yararlanabilir. Nitekim GVK mük.md.20/B/f.4'teki hüküm de bu istisnadan yararlanmanın başka istisnalardan yararlanmaya engel olmadığı açıkça düzenlenmiştir.

¹¹³² Madde gerekçesinde, “*vergi toplama maliyetini asgari ve optimal seviyede tutmak*” için küçük ölçekli iş yapan mükelleflerin mal ve hizmet sunumlarının vergiden istisna edildiği belirtilmiştir. *3065 sayılı Kanun tasarısı*, s.15.

¹¹³³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2020/827, K.2022/7, K.T.19.01.2022.

¹¹³⁴ Ankara VDBÖ, T.08.04.2012, S.90792880-155[5362-2012/2290]-342.

¹¹³⁵ İstanbul VDBÖ, T.14.04.2014, S.39044742-KDV.9-891.

3.2.3. Ekonomik Kalkınma İle İlgili Vergi Kolaylıkları

Vergi kolaylıkları girişimciliğin üçüncü kişilerin müdahalesi olmadan yapılmasının yanında milli ekonominin planlı kalkınmasına da yardımcı olabilir.¹¹³⁶ Anayasa md.166 ile siyasal iktidara ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınma ve gelişmeyi belirli bir planlama ve organizasyon çerçevesinde yerine getirme ödevi yüklenmiştir.¹¹³⁷ Cumhuriyetin ilk yıllarından bu yana kalkınma politikaları planlamayla yürütülmektedir.¹¹³⁸ Ancak Anayasa md.166/f.1 ile kalkınma politikalarının plan dahilinde yürütülmesi ve devletin bunu gerekli teşkilatı kurarak sürdürmesi kabul edilmiştir. Bu haliyle siyasal iktidarın plan ve programını, Devlet Planlama Teşkilatı adında ve yapısında olmaksızın, uygun gördüğü organ ve makamlar oluşturarak yürütmesinin önü açılmıştır.¹¹³⁹ Ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi için piyasaların zararlı rekabetten uzak ve hukuk sınırları içinde işlemlerini sağlama ödevi Anayasa md.167/f.1'e göre Devlete aittir.¹¹⁴⁰ Kalkınmanın gerçekleştirilebilmesi için

¹¹³⁶ Bu konuda Ateş, piyasa aksaklıkları ve ekonomik gelişmede karşılaşılan sorunların çözüme kavuşturulmasında vergi teşviklerinin yardımcı rolüne değinmektedir. Piyasa aksaklıkları arasında ileri teknoloji ve ar-ge yetersizliği, bilgi asimetrisi, çevre dostu yatırım atmosferinin eksikliği en çok görülen örnekler arasında sayılmıştır. Ekonomik gelişmeyi destekleme politikaları arasında işsizliğin azaltılması, doğal afet sonrası yatırım ve kalkınmanın teşvik edilmesi, iflase giden şirketlerin kurtarılarak daha büyük sorunların doğumunun önlenmesi örnek olarak sayılmıştır. ATEŞ, 2017, s.4-8.

¹¹³⁷ *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.1066.

¹¹³⁸ Vergilendirmeyi de ilgilendirmesi nedeniyle ekonomi bakımından planlamanın işlevi ve önemine bakıldığında, 17 Şubat-4 Mart 1923 tarihleri arasında İzmir'de gerçekleştirilen İktisat Kongresi'nde alınan kararlar ile başlayan bir planlı ve programlı bir politika tercihi görülmektedir. Ancak planlamayla ilgili esas gelişmeler, 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı sonrasında Türkiye'nin devletçi bir ekonomi benimsemesi ve 1933'te "*Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı*" gibi planlar ve programlarla gerçekleşmiştir. 1930'lu yıllardan itibaren Türkiye'deki siyasal iktidarlar, devletin temel nitelikleri ve inkılaplarla uyumlu biçimde hükümet politikalarını açıklamayı ve uygulamayı tercih etmiştir. 91 sa. Kanun'la iktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmanın plan ve program dahilinde gerçekleştirilmesi için Devlet Planlama Teşkilatı kurulmuştur. 1961 Anayasası'na md.129'la kalkınma planı bir anayasal zorunluluk olarak kabul edilmiş ve Devlet Planlama Teşkilatı da anayasaya göre kanunla kurulması zorunlu bir kuruma dönüşmüştür. 1982 Anayasası'nda md.166'da kalkınma politikalarının plan dahilinde yürütülmesi ve devletin bunu gerekli teşkilatı kurarak sürdürmesi kabul edilmiştir. Bu haliyle siyasal iktidarın plan ve programını, Devlet Planlama Teşkilatı adında ve yapısında olmaksızın, uygun gördüğü organ ve makamlar oluşturarak yürütmesinin önü açılmıştır.

¹¹³⁹ Birden fazla kanun ve kanun hükmünde kararnameyle kuruluş düzenlemesi değiştirilen Teşkilatın görevleri, 641 sa. KHK md.43'le görevlerini yeni kurulan Kalkınma Bakanlığı'na verilmiştir. Kalkınma Bakanlığı ise 703 sa. KHK ile kapatılmıştır. Bakanlığın planlama ile ilgili görevleri 13 sa. CBK ile yeni kurulan T.C. Cumhurbaşkanlığı bünyesindeki Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na verilmiştir. 13 sa. CBK md.26/A/f.1'e göre, ilgili normlarda Devlet Planlama Teşkilatı'na ve Kalkınma Bakanlığı'na yapılan atıfların görev alanına girdiği konular bakımından Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na yapıldığı kabul edilmelidir.

¹¹⁴⁰ Bu hükümde, devletin piyasadaki aktörlerin birbirine ve sosyoekonomik hayata güveninin korunması adına hukuk kurallarına uyulmasını sağlama ve hukuk devletinin işlemlerini gözetmesi ödevlerinden söz edilmektedir. Bu amaçla, rekabetin korunması kapsamında tekelleşme ve kartelleşmenin önlemek de

kullanılan araçlar, sınai ve ticari faaliyetleri teşvik eden politikalar çerçevesinde uygulama alanı bulmuştur. Bu araçlar vergilendirme, sosyal güvenlik, arsa tahsisi, enerji ve altyapı gibi konu başlıkları altında uygulanan teşvik tedbirleridir. Vergilendirme ile ilgili teşvik tedbirleri arasında yer alanlardan biri de vergi kolaylıklarıdır.¹¹⁴¹

KVK’nda yatırımların teşvik edildiği vergi kolaylıkları, md.4’te muaflıklar, md.5’te istisnalar ve md.32’de indirimli kurumlar vergisi şeklindedir.¹¹⁴² Kanun koyucu, HMB’na bu istisnaların nasıl uygulanacağını düzenleme yetkisi tanımış; Bakanlık da KVK md.5/f.2’den aldığı bu yetkiye dayanarak KVGT (Seri No:1)’de “5. İstisnalar” başlığı altında düzenlemiştir. İdarenin düzenleyici işlem yetkisini kullanırken kanunda belirtilen sınırları zaman zaman zorlamakla birlikte¹¹⁴³, ağırlıklı olarak ilgili istisnayı açıklayacak ve uygulanmasını gösterecek şekilde hareket ettiği anlaşılmaktadır. Yine de bu durum, idarenin takdir yetkisini dar kullandığı anlamına gelmemelidir, idarenin bu yetkisini mümkün olduğunca geniş şekilde kullanmaya eğilimli olduğu da görülmektedir. Kurumlar vergisinden istisna kazançlara ilişkin (iştirak hisseleri alımından kaynaklanan finansman giderleri dışındaki) giderleri ile istisna kapsamındaki faaliyetlerinden kaynaklanan zararları, KVK md.5/f.3’e göre istisna dışı tutulan kurum kazancından indirilemez.¹¹⁴⁴

Katma Değer Vergisi bakımından ekonomik kalkınmayı destekleyen kolaylıklar, KDVK md.13 ve md.17’de yer almaktadır. İki ayrı maddede düzenlenme nedenine

devlete özel olarak yüklenen bir ödevdir. Özel girişimciliğin ve serbest piyasa ekonomisinin desteklendiğini göstermesi bakımından özel önemi olan bir düzenlemedir.

Gerekçeli Anayasa, 2021, s.1073.

¹¹⁴¹ Diğer tedbirler arasında düşük vergi oranı, zarar mahsubu, hızlandırılmış amortisman, bazı harcamaların vergiden düşülmesi gibi uygulamalar yer almaktadır. DURAN, Mustafa, *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 2003, s.7-8 ve 23-24. DURAN, Mustafa, *Türkiye’de Yatırımlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği*, Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 2002, s.6-7.

¹¹⁴² Özel girişimle ilgili muaflıklardan spor kulüpleri ve kooperatiflerle ilgili olanlar kendileriyle ilgili başlıkta, kredi teminatı sağlayanlar ile altyapı işleriyle ilgilenenler hakkındakiler ise bu başlıkta ele alınmaktadır.

¹¹⁴³ Örneğin, KVK md.5/f.1/ç/4’te altyapı gayrimenkul yatırım ortaklıklarını ilgili kanun hükmüne ekleme yapılmadan özelge ve ardından tebliğ yoluyla istisna kapsamı dışında bırakmıştır.

¹¹⁴⁴ Hükmün Plan ve Bütçe Komisyonu’ndaki değişiklik gerekçesinde, istisnaya konu kazançlar elde edilirken doğan zararlar gider fazlalığından kaynaklanır ve giderler gibi değerlendirilen bu zararların da indirilemeyeceği düzenlenmiştir. İstisnaya konu gelirler, KVK ile özel kanunlardaki kurumlar vergisinden istisna kazançlardır. İstisna edilen kazançlarla ilgili giderler ve zararlar, kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Bu giderler, kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç belirlenirken indirim konusu edilebilir. 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.63. KVGT (Seri No:1), md. 5.17.

bakıldığında kanun koyucunun özel bir nedenle ikiye ayırdığına ilişkin bir bilgiye ulaşılamamaktadır. Hatta dağınık bir görünümü bulunması nedeniyle ilgili kolaylıkların aynı maddelerde yeniden toplanarak sistematik bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu söylenebilir. Her iki maddedeki ilgili hükümler birlikte değerlendirildiğinde yatırımların, ar-ge ve yenilik (inovasyon) faaliyetlerinin, sanayi bölgelerinin, küçük sanayi sitelerinin ve serbest bölgelerin, basılı yayın sektörünün desteklenmek istendiği anlaşılmaktadır.

3.2.3.1. Kredi Teminatıyla İlgili Vergi Kolaylıkları

Kuruluş sözleşmesine göre yalnızca kredi teminatı sağlamak için kurulan ve faaliyetlerini sürdüren, ortaklarına kâr payı dağıtmayan kurumlar, hükümdeki özel şartları da sağladıkları sürece KVK md.4/f.1/1 bendine göre Kurumlar Vergisi'nden muaf olup, kredi teminatı sağlama işlemleri de KDVK md.17/4/e bendi uyarınca vergiden istisnadır.¹¹⁴⁵ KVGT (Seri No:1) md.4.14.'te muaflığın nasıl anlaşılması ve yorumlanması gerektiğine ilişkin idarece düzenleme yapılmıştır.¹¹⁴⁶ Türkiye'de , küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansmana erişimini kolaylaştırmak için kredi teminatı sağlayan tek kuruluş, Kredi Garanti Fonu Anonim Şirketidir.¹¹⁴⁷ İşletmelere

¹¹⁴⁵ 5520 sa. Kanun md.4'ün gerekçesine göre (Hükümet teklifinde “m” bendinde yer almaktaydı.) 3624 sa. Kanun'a göre kuruluş sözleşmesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı için kurulduğu, ortaklarına kâr payı dağıtmayacağı yer alan kurumlara muaflık tanınmıştır. Bu kuruluşlar, yabancı ülkelerle, uluslararası finans kuruluşlarıyla gerçekleştirilen mali ve teknik işbirliği anlaşmalarına göre kurulmalıdır. Bu kurumlar, kanuni ödevlerini yerine getirdikten sonraki kalan gelirlerini teminat sorumluluk fonlarına eklemesi gerekir ve bu fonlarını da ilgili işletmelere kredi veren banka ve kuruluşlara yatırmalıdır. *5520 sayılı Kanun tasarısı*, s.12.

6009 sa. Kanun md.43'le muaf kredi teminat kurumlarının yeniden düzenlenmiş haline göre ise küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin yanı sıra bunlardan daha büyük ölçekteki işletmelere de kredi teminatı sağlayacak şekilde genişletilmiş ve “küçük ve orta ölçekli işletmeler” ibareleri kaldırılmıştır. Hükmün getirilme amacı olarak ekonomik etkinliğin artırılması söylenmiştir. Diğer genel ve özel koşullar korunmuştur. Konuya ilişkin KVGT (Seri No:1)'de yer alan “4.14.” madde altındaki düzenlemeler, KVGT (Seri No:6) ile değiştirilmiştir. Bu kuruluşların KOSGEB, vb. kuruluşlarca verilen mali yardımlar için teminat sağlaması muaflığı etkilemez. *6009 sayılı Kanun tasarısı*, s.14.

¹¹⁴⁶ Tebliğ md.4.14'e göre, muaflıktan yararlanacak kurumun KVK md.1'de yer alması yeterlidir. Bu kurumların kuruluş sözleşmesinde sadece kredi teminatı sağlamak için kuruldukları yer almalı ve faaliyetlerini de bu şekilde devam ettirecekleri, ortaklarına kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olmalıdır. Bu kurum, mali ve teknik işbirliği amacı içeren bir uluslararası anlaşmaya göre faaliyette bulunmak için kurulmalıdır. Kurumun kazancı, kanuni yükümlülüklerden kaynaklı ödemelerini tamamladıktan sonra kalanının tümünü teminat sorumluluk fonuna eklemesi gerekir. Bu fon da sadece kredi sağlarken teminat amacıyla kullanılmalıdır.

¹¹⁴⁷ Kredi Garanti Fonu Anonim Şirketi, Türkiye'de kredi teminatı amacıyla 1991'de kurulan ve halen faaliyette olan tek kuruluştur. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, KOSGEB, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu gibi işletmelerle ilgili kurum ve kuruluşlar ile bazı bankalar bu şirketin

teminat karşılığında finansman sağlayan kuruluşlar, bankalar ve diğer finans kuruluşları¹¹⁴⁸ ile işletmelerle ilgili kamu kurum ve kuruluşlarıdır¹¹⁴⁹. Kredi garanti fonunun kredi teminatı sağlama işlemleri KDVK md.17/4/e hükmüyle istisna kapsamına alınmıştır.¹¹⁵⁰ Konuyla ilgili özelgelere, Kredi Garanti Fonu'nun kefil olarak elde edeceği gelirin toplanacağı teminat sorumluluk fonunun banka ve kredi kuruluşu sayılan kuruluşlarda değerlendirilmesi ve KVK md.4/f.1/1'deki diğer şartları yerine getirilmesi halinde KVK md.4/f.1/1'deki muaflıktan yararlanacağı ve bu durumda kredi teminatına ilişkin işlemlerinin de KDVK md.17/4/e uyarınca vergiden istisna olacağı¹¹⁵¹, kredi kefaleti sağlama işlemlerinde kefaletin teminatı için alınan taşınır ve taşınmazların değerlemesi için lisanslı ekspertiz şirketlerine yaptırılan ekspertiz işlemlerinin kredi teminatı sağlama işlemi olmaması nedeniyle KDVK md.17/4/e kapsamında istisna kapsamına girmediği¹¹⁵² bildirilmiştir.

3.2.3.2. Sınai ve Ticari Faaliyet Bölgeleriyle İlgili Vergi Kolaylıkları

Sanayi bölge ve sitelerine ait, bu bölge ve sitelerin altyapılarını hazırlama ve bu yerlerde iş yapanların arsa, enerji, su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak için kurulan iktisadi işletmeleri KVK md.4/f.1/n bendine göre Kurumlar Vergisi'nden muaftır.¹¹⁵³ Hükme göre bu iktisadi işletmelerin ortakları kamu kurumları, gerçek ve tüzel kişiler, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları olabilir. İktisadi işletmenin kazancının tamamı, işletmenin kurucusu ve hizmet sağladığı sanayi bölgeleri ve sitelerinin ortak ihtiyacının

ortağıdır. "Tarihçe", *Kredi Garanti Fonu*, <https://www.kgf.com.tr/index.php/tr/hakimizda/tarihce> (20.07.2022). "Ortaklık Yapısı", *Kredi Garanti Fonu*, <https://www.kgf.com.tr/index.php/tr/hakimizda/ortaklik-yapisi> (20.07.2022). "Türkiye'de KGF benzeri kurum var mıdır?", *Kredi Garanti Fonu*, <https://www.kgf.com.tr/index.php/tr/bilgi-merkezi/sikca-sorulan-sorular/47-turkiye-de-kgf-benzeri-kurum-var-midir> (20.07.2022).

¹¹⁴⁸ "Kefalet verdiğimiz finans kuruluşları", *Kredi Garanti Fonu*, <https://www.kgf.com.tr/index.php/tr/kefalet-isleyisi/kefalet-verdigimiz-kurum-ve-kuruluslar/kefalet-verdigimiz-finans-kuruluslari> (07.11.2022).

¹¹⁴⁹ "Kefalet verdiğimiz kurumlar", *Kredi Garanti Fonu*, <https://www.kgf.com.tr/index.php/tr/kefalet-isleyisi/kefalet-verdigimiz-kurum-ve-kuruluslar/kefalet-verdigimiz-kurumlar> (07.11.2022).

¹¹⁵⁰ 4842 sa. Kanun md.23'le yapılan değişikliklerle eklenen bu hükmün gerekçesinde (Hükümet teklifi md.22) kredi teminatında güçlük sağlayan işletmelere teminat sağlayan ve kurumlar vergisinden muaf kredi garanti fonunun işlemlerinin vergiden istisna edildiği belirtilmiştir. *4842 sayılı Kanun tasarısı*, s.7.

¹¹⁵¹ Ankara VDBÖ, T.17.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-488-81.

¹¹⁵² Ankara VDBÖ, T.16.09.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.17.01-14017-67-731.

¹¹⁵³ Bu muaflık, hükümet teklifinde geçici md.1/f.7'de on yıllık süreli bir muaflık şeklinde düzenlenmişken, Plan ve Bütçe Komisyonunda süresiz hale getirilerek KVK md.4/f.1/n bendinde düzenlenmiştir. Hükümet teklifinde, bu bölge ve sitelerin üretim ve istihdama katkılarını artırmak için bu istisnanın tanındığı belirtilmiştir. *5520 sayılı Kanun tasarısı*, s.46 ve 54.

karşılanmasında kullanılmalıdır. Konuyla ilgili özelgelere, organize sanayi bölgelerinin tüzel kişiliğinin vergi uygulamalarında dernek olarak kabul edildiği ve kurumlar vergisi mükellefi olmadığı, ancak devamlılık gösteren sınai, ticari, zirai faaliyetlerinin bir iktisadi işletme bünyesinde değerlendirilip vergilendirileceği, bu bölgelerin altyapı hazırlığı ile arsa, su, enerji gibi ortak ihtiyaçlarını karşılayan iktisadi işletmelerin ise KVK md.4/f.1/n uyarınca vergiden muaf tutulacağı, organize sanayi bölge müdürlüğü faaliyetleri nedeniyle iktisadi işletme olduğu takdirde ortak giderler için alınan aidatların KDV'ye tabi olduğu¹¹⁵⁴, organize sanayi bölge müdürlüklerinin üyelerine su tesliminin bu tüzel kişiliğe bağlı iktisadi işletme faaliyeti olmasına rağmen KVK md.4/f.1/n kapsamında vergiden muaf olduğu, ancak KDV'ye tabi tutulması gerektiği¹¹⁵⁵ bildirilmiştir.

Serbest bölgelerde sunulan hizmetler¹¹⁵⁶, serbest bölgelere yönelik ya da bu bölgelerden gerçekleştirilen ihracata yönelik yurtiçi yük taşımacılığı¹¹⁵⁷ KDVK md.17/4/1'ya göre kısmi istisna kapsamındadır. KDV Genel Uygulama Tebliği II/C/4.9.'a göre, serbest bölgeler bakımından istisnanın uygulaması, serbest bölgeler ile diğer ülkeler arasındaki taşımacılık bakımından geçerlidir. Ancak Türkiye içindeki serbest bölgeler arasında veya Türkiye içindeki herhangi bir noktaya taşımacılıkta istisna uygulanmaz. Konuyla ilgili özelgelere, serbest bölgedeki firmanın, merkezi yurt dışında olan şirketten kalite kontrol ve raporlama hizmeti alması ve bu hizmetin ilgili şirket adına taşıeron firma tarafından serbest bölgede ifa edilmesi nedeniyle bu hizmetin KDVK md.17/4/1 uyarınca vergiden istisna olduğu¹¹⁵⁸, serbest bölgedeki şube işyerince verilen teslim ve hizmetlerin KDVK md.17/4/1 uyarınca vergiden istisna olduğu¹¹⁵⁹, şirketin serbest bölge dışındaki yemekhanesinde hazırlanan ürünlerin serbest bölgeye getirilerek sunulmasının

¹¹⁵⁴ Tekirdağ VDBÖ, T.17.05.2012, S.B.07.1.GİB.4.59.15.01-KDV-221-2011-28.

¹¹⁵⁵ Samsun VDBÖ, T.29.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-KVK-ÖZE-05-102.

¹¹⁵⁶ KDVK'nın ilk halinde md.16/f.1/c'yle istisna edilen serbest bölgelerdeki mal ve hizmetler istisnası, 5035 sa. Kanun md.7 ile istisna kapsamından çıkarılmıştır. Çıkarılma gerekçesi olarak, yaşanan uygulama güçlükleri ve Gümrük Kanunu ile çelişkiler denilmiştir. Ancak 5035 sa. Kanun md.8 ile serbest bölgelerde gerçekleştirilen hizmetlerin KDV'den istisnasına devam edileceği ve bunun KDVK md.17/4/1 bendine alındığı belirtilmiştir. *5035 sayılı Kanun tasarısı*, s.3.

¹¹⁵⁷ KDVK'ya 6761 sa. Kanun md.5'le eklenen bu düzenlemenin gerekçesi (Milletvekilleri teklifi md.8), yurtiçindeki ihracatçılara göre dezavantajlı konumda bulunan serbest bölgedeki ihracatçıların durumlarını iyileştirmek şeklinde belirtilmiştir. *TBMM 26. Dönem 435 no'lu Komisyon Raporu (6761 sayılı Kanun tasarısı)*, s.10.

¹¹⁵⁸ İzmir VDBÖ, T.03.02.2020, S.21152195-130[17-2018/966]-49052.

¹¹⁵⁹ Antalya VDBÖ, T.06.11.2017, S.B.07.1.GİB.4.07.16.02-130[KDV.2014.210]-178975.

KDVK md.17/4/1'ya göre serbest bölgede verilen bir hizmet olma koşulunu sağlamadığı ve yurt içinden serbest bölgeye hizmet transferi kapsamına girdiği için vergiye tabi olduğu¹¹⁶⁰, şirketin Türkiye'deki serbest bölge şubesinin ithal ettiği ve deniz yoluyla Türkiye'de bir limana getirttiği malın millileşmeden şirket vagonlarıyla yurt içinde şirketin serbest bölge şubesinin bulunduğu şehrin istasyonuna taşınmasının, serbest bölgeye verilen bir yük taşıma hizmeti sayılmaması nedeniyle KDVK md.17/4/1 kapsamında istisna edilemeyeceği, istisna edilebilmesi için hizmetin serbest bölgede ifa edilmesi veya bu bölgelerden ihracat amacıyla yük taşımacılığı yapılması gerektiği¹¹⁶¹, organizatör firmalar adına alt taşıyıcı sıfatıyla serbest bölgelere veya bu bölgelerden ihracat amaçlı yapılan taşımacılığın KDVK md.17/4/1'ya göre vergiden istisna olduğu, ancak bu malların demiryollarının yük sahasından limana taşınmasının ise vergiye tabi olduğu¹¹⁶² bildirilmiştir.

Organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi siteleriyle ilgili altyapı ve enerji tesisi teslim ve hizmetleri KDVK md.13/f.1/j uyarınca vergiden istisna edilmiştir.¹¹⁶³ KDV Genel Uygulama Tebliği II/B/13.'e göre, bu bölge ve sitelere içme ve kullanma suyu, kanalizasyon ve yağmur suyu şebekesi, su arıtma tesisi ile enerji tesislerinin altyapı ve yol yapım işleri için organize sanayi bölgesi iktisadi işletmesine ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatifine yapılan teslim ve hizmetler istisna kapsamındadır. Ayrıca, küçük sanayi sitelerinde işyeri inşası için bu site yapı kooperatifine yapılan teslim ve hizmetler de vergiden istisnadır.¹¹⁶⁴ Konuyla ilgili özelgelerde, küçük sanayi sitesi yapı kooperatifine sunulan karkas haldeki tamamlanmamış işyerleri ile inşaatına henüz başlanmayan işyerlerinin yapımının, kooperatifin 1163 sayılı Kanun'a göre kurulu ve faal olması, işyerlerinin inşa edileceği arsanın kooperatif adına tescilli olması, bu arsa üzerine site inşasının uygunluğunun ilgili plan ya da ruhsatla tevsiki şartıyla KDVK

¹¹⁶⁰ İstanbul VDBÖ, T.03.11.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01- KDV.21-193035.

¹¹⁶¹ Ankara VDBÖ, T.15.01.2021, S.84974990-130[KDV-4-14017-İ-2017/17]-18341.

¹¹⁶² Kayseri VDBÖ, T.28.01.2020, S.50426076-130[12-2016/20-1327]-8046.

¹¹⁶³ Madde gerekçesinde, ilgili bölge veya sitelerin ya da bunların iktisadi işletmelerinin vergi yükünü azaltmak için getirildiği belirtilmiştir. *7103 sayılı Kanun tasarısı, s.12-13.*

¹¹⁶⁴ Bu tesislerin ya da altyapıların yıllık bakım ve onarımları ise istisna kapsamına girmez. Bu istisnadan yararlanmak için istisna belgesi alınmalıdır. İstisna belgesi olmadan istisna uygulanmışsa, vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden satıcı ve alıcının müteselsil sorumluluğu vardır. İstisna belgesine rağmen şartların baştan taşınmadığı ya da sonradan ihlal edildiği belirlenmişse, vergi, gecikme faizi ve vergi ziyai cezasından alıcı sorumludur.

md.13/f.1/j'ye göre istisna edilmesinin mümkün olduğu¹¹⁶⁵, organize sanayi bölgesinde trafo denetiminin sağlanması amacıyla yüklenici firma ile imzalanan sözleşmeyle alınan mal ve hizmetin elektrik tesisiyle ilgili olan ve tamir, bakım, onarım içermeyen bir iş olması şartıyla KDVK md.13/f.1/j'deki istisna kapsamına gireceği¹¹⁶⁶ bildirilmiştir.

Sanayi bölgeleri ve siteleri inşası için kurulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri KDVK md.17/4/k'ya göre vergiden istisnadır.¹¹⁶⁷ KDV Genel Uygulama Tebliği II/C/4.23.'e göre, bu iktisadi işletmelerin diğer teslimleri ile her türlü hizmetleri ise vergiye tabidir. Bu işletmelerin bölge ve site dışındaki arsa ve işyeri teslimleri de vergiye tabidir. Ancak, arsa için organize sanayi bölgelerince yapılan parsel birim maliyeti içindeki harcamalar istisna kapsamındadır. Danıştay VDDK K.2021/181 sayılı kararında, KDVK md.17/4/k'daki istisnadan kaynaklanan vergiyi üstlenenin ruhsat sahibi olmasının gerekip gerekmediği konusunda, Danıştay 3. Dairesi'nin K.2017/1715 sayılı kararını, faaliyetin istisna kapsamına girip girmediğinin ve fazla ödenen verginin varlığının, fazla ödenmesi halinde indirim ya da iadenin hangi mükellefe yapılacağına vergilendirme hatasını aştığı ve hukuki sorun olarak kanuni düzenlemelerin yorumlanmasıyla çözüleceğini belirterek, mevzuda hataya dayanan ilk derece (vergi) mahkemesinin kararı hem daire hem de kurul tarafından bozulmuştur.¹¹⁶⁸

Ekonomik kalkınmayı ilgilendiren sınai veya ticari girişimlere destek olmak amacıyla emlak vergileri bakımından sürekli veya geçici süreli olarak kolaylık tanınmaktadır. Sanayi bölgeleri ve sitelerindeki yapılar geçici kolaylık kapsamındayken 18.06.2017 tarihli 7033 sayılı Kanun'la EVK md.4/f.1/m'yle daimi kolaylık kapsamına alınmıştır.¹¹⁶⁹ Konuyla ilgili özelgelde, daimi kolaylıktan yararlanılabilmesi için

¹¹⁶⁵ Osmaniye Def.Ö., T.28.10.2020, S.54451858-045-E.24781.

¹¹⁶⁶ İstanbul VDBÖ, T.21.08.2020, S.39044742-130[Özelge]-E.614754.

¹¹⁶⁷ Bu düzenleme, 4369 sa. Kanun'un TBMM Genel Kurul görüşmeleri sırasında md.60 olarak Van Milletvekili Mahmut Yılbaş tarafından teklif edilmiş, Genel Kurul'da yapılan oylamayla da bu teklif kanuna eklenerek kabul edilmiştir. *TBMM Genel Kurulu 20. Dönem 119. Birleşim Tutanağı (4369 sayılı Kanun tasarısı görüşmeleri)*, s.383.

¹¹⁶⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2019/1280, K.2021/181, K.T.24.02.2021.

¹¹⁶⁹ Kanunda her ne kadar muaflik olarak söz edilse de kanaatimce bir istisna uygulaması olduğu için kolaylık ifadesini kullanmayı tercih ettim. Çünkü malik kim olursa olsun taşınmazın bulunduğu yerin statüsü ve kullanım konusuyla ilgili tanınan bir kolaylık söz konusudur. Ancak kanun koyucu da muaflik olarak değerlendirmektedir.

7033 sa. Kanun'un gerekçesinde (teklifte md.12 ve 13, yürürlüğe giren metinde md.10 ve 11) yalnızca geçici kapsamdan daimi kapsama alındığı belirtilmiştir. Ayrıca bu istisnadan yararlanılabilmesi için

binanın kiraya verilmemesi gerektiği, tapu kaydında kira şerhi bulunan binaların bu kolaylıktan yararlanamayacağı¹¹⁷⁰, organize sanayi bölgesinde yer alan ve 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralanın taşınmazın finansal kiralama sözleşmesi ilişkisine tabi olması nedeniyle EVK md.4/f.1/m'deki daimi kolaylıktan yararlanamayacağı¹¹⁷¹ bildirilmiştir. Tersane binaları da EVK md.4/f.1/t'yle sürekli kolaylık kapsamındadır.¹¹⁷² Turizmi teşvik kapsamında, turizm işletme belgesinin alınmasını takip eden yıldan başlayarak beş yıllık bir geçici kolaylık EVK md.5/f.1/b'de kabul edilmiştir.¹¹⁷³ Turizm sektörünü teşvik amacıyla tanınan bu kolaylıktan yararlanmak için hükümde belirtilen özel şartları sağlamaları gerekir.¹¹⁷⁴ 6 Seri No'lu EVKGT I/A/3/2'ye göre, mükelleflerin turizm işletmeciliği amacıyla kiralayacağı binalar kolaylıktan yararlanamaz. Konuyla ilgili özelgelerde, geçici muaflıktan yararlanabilmek için turizm yatırım belgesinde işletme açılış tarihinin yer alması gerektiği, bu tarihten itibaren beş yıllık sürenin işleyeceği ve otelin bu beş yıl geçtikten sonra açılmasının kolaylıktan yararlanmaya neden olmayacağı¹¹⁷⁵, turizm işletme belgesinin Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan alınan tarihten itibaren aynı yıl bitmeden ilgili belediyeye ibrazının gerektiği, süresinde bildirim verilmemesi halinde bildirimin verildiği yıl ve önceki yıllara ait muaflıktan yararlanma hakkının düşeceği ve bu durumda kalan süre

binanın kiraya verilmemesi gerektiği de eklenmiştir. *TBMM 26. Dönem 485 no'lu Komisyon Raporu (7033 sayılı Kanun tasarısı)*, s.7.

EVK md.5/f.1/f'e ve geçici madde 17'ye 3365 sa. Kanun'la getirilen organize sanayi bölgesi ve küçük sanayi sitesi binalarına ilişkin beş yıllık süreli kolaylığın gerekçesinde de (teklifte md.3 ve 4, yürürlüğe giren metinde md.4 ve 5) mevcut hükümlerin ve uygulamasının nasıl yapılacağı dışında bir gerekçeye yer verilmemiştir. *TBMM 17. Dönem 560 no'lu Komisyon Raporu (3365 sayılı Kanun tasarısı)*, s.2.

Serbest bölgelerin eklendiği 6772 sa. Kanun'un gerekçesinde (teklifte md.11, yürürlüğe giren metinde md.10) serbest bölge arazilerinin hazineye ait olması ve özel mülkiyette konu olmaması ve bu bölgelerin yatırım yeri niteliğinin kuvvetlendirilmesi amacıyla kolaylık kapsamına alındığından söz edilmiştir. *TBMM 26. Dönem 443 no'lu Komisyon Raporu (6772 sayılı Kanun tasarısı)*, s.9 ve 15.

¹¹⁷⁰ Tekirdağ VDBÖ, T.19.08.2020, S.75497510-175[1-2020-1]-31190.

¹¹⁷¹ Kocaeli VDBÖ, T.30.10.2018, S.B.07.1.GİB.4.41.15.01-175.01.01.02[4-2017]-123577.

¹¹⁷² 2587 sa. Kanun md.1'in gerekçesine göre, bu kolaylık gemi inşa sanayini teşvik için tanınmıştır. Müstakil büro ve müstakil lojman binaları ise hariç tutulmuştur. *MGK 1. Dönem 292 no'lu 1'inci ek Komisyon Raporu (2587 sayılı Kanun tasarısı ek gerekçe)*, s.1.

¹¹⁷³ Gerekçede bu kolaylığın turizmi teşvik amacıyla getirildiği belirtilmiştir. *1319 sayılı Kanun*, s.7.

¹¹⁷⁴ İlk olarak, kolaylıktan yararlanacak işletmenin 2634 sa. Kanun md.5'e göre turizm işletmesi belgesi alması gerekir. (EVK md.5'te sözü edilen 6086 sa. Kanun mülğadır.) 2634 sa. Kanun md.3/f.1/e bendine göre turizm işletmeleri, uyruğu ne olursa olsun gerçek veya tüzel kişilerce gerçekleştirilen ve turizm sektöründe yer alan ticari işletmeleri ifade eder. Aynı maddenin g bendine göre de turizm işletmesi belgesi, turizm sektöründe yer alan işletmelere KTB tarafından verilen belgeyi ifade eder. İkinci olarak, ilgili binanın Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerince 2634 sa. Kanun'daki amaçlar doğrultusunda tahsis edilmesi ve ilgili turizm işletmesinin bünyesinde yer alması gerekir. Binanın yeni inşa edilmesi zorunlu olmayıp, önceden başka amaçla inşa edildiği halde 2634 sa. Kanun'da öngörülen niteliklerin kazandırıldığı bir bina da olabilir.

¹¹⁷⁵ Ankara VDBÖ, T.19.02.2016, S.B.07.1.GİB.4.06.17.02-175.01.01.02[2015/112]-7063.

için muaflığın uygulanabileceği¹¹⁷⁶ bildirilmiştir. Fuar, sergi veya panayır yeri için yapılan binalar, bu amaçlara özgü kullanıldıkları sürece EVK md.5/f.1/d'ye göre vergi kolaylığına sahiptir.¹¹⁷⁷ Konuyla ilgili Konya VDB'nın 11.10.2011 tarihli özelgesinde fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binaların yalnızca fuar, sergi ve panayır amacıyla kullanıldığı süre için bina vergisinden muaf olduğu, arazilerle ilgili bir kolaylık düzenlenmediği için arazi vergisine tabi olduğu bildirilmiştir.¹¹⁷⁸ Turizmi teşvik ve fuar, sergi, panayır yeri kolaylıklarına ilişkin kolaylıktan yararlanacak mükellefin bu durumu yetkili belediyeye bütçe yılı içinde bildirmesi gerekir, aksi takdirde o yıl için vergi ödemek durumunda kalır.¹¹⁷⁹ Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nca¹¹⁸⁰ belirlenen geri kalmış bölgelere inşa edilen sanayi tesislerine beş yıl süreli geçici kolaylık EVK md.5/f.1/e'yle maddeye eklenmiştir.¹¹⁸¹ Yatırım Teşvik Belgesi'ne göre yapılan binalara da beş yıllık geçici muaflık EVK md.5/f.1/g bendiyle eklenmiştir.¹¹⁸² Kıtalararası enerji nakil hatlarının transit geçişi için boru hattı ile taşımacılık yatırımlarını teşvik etmek ve bu yatırım projelerine özgülünmek için kamulaştırılacak ve proje yatırımcısı lehine irtifak hakkı verilecek arazilere EVK

¹¹⁷⁶ İstanbul VDBÖ, T.30.01.2013, S.97895701-175.01[5-2012/6-1.9.4391]-113.

¹¹⁷⁷ Maddede belirtilen özel koşula göre, bu binalar fuar, sergi veya panayırın açık bulunmadığı zamanlarda başka amaçlarla kullanılırsa kolaylıktan yararlanamazlar. Bu nedenle ilgili binalar yalnızca fuar, sergi, panayır amacıyla kullanılabilir olmalıdır; diğer zamanlarda başkaca amaca özgülünmeden kapalı tutulmalıdır. Nitekim 6 Seri No'lu EVKGT I/A/3/4 de bu yöndedir.

¹¹⁷⁸ Konya VDBÖ, T.11.10.2011, S.B.07.1.GİB.4.42.16.02-EML-2/-82.

¹¹⁷⁹ EVK md.5/f.2'de düzenlenen bu bildirim, kolaylıktan yararlanılacak her yıl için tekrarlanmalıdır. Ayrıca, kolaylıktan yararlanmaya ilişkin durum bütçe yılının son üç ayı içerisinde gerçekleşmişse, ilk bildirimin olayın meydana geldiği tarihten başlayarak üç ay içinde yapılması da düzenlenerek durumun meydana geliş tarihten kaynaklanabilecek ilk bildirim mağduriyetlerin giderilmesinin önüne geçilmiştir.

¹¹⁸⁰ Kanun hükmünde Devlet Planlama Teşkilatı'ndan söz edilse de bu teşkilat 641 sa. KHK md.43/f.1/b bendine göre, Müsteşarlığa yapılan atıfların Kalkınma Bakanlığı'na yapılmış sayılacağı kabul edilmiştir. Ancak 703 sa. KHK ile 641 sa. KHK md.43/f.1/b'nin de aralarında olduğu birçok hüküm kaldırılarak, Kalkınma Bakanlığı kapatılmıştır. Bakanlığın planlamaya ilişkin görev ve yetkileri ise 13 sa. CBK ile kurulan Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na devredilmiştir. 13 sa. CBK md.26/A7f.1'e göre, Başkanlığın görev alanına giren konularda ilgili mevzuatta mülga Kalkınma Bakanlığına yapılan atıfların Başkanlığa yapılmış sayılacağı kabul edilmiştir. Bu nedenle de ilgili atfın Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na yapıldığı kabul edilmelidir.

¹¹⁸¹ Bu kolaylık, 1610 sa. Kanun md.2'yle kabul edilmiştir. Kanun teklifinde yer almayan bu hüküm, TBMM Millet Meclisi Genel Kurul görüşmeleri sırasında dönemin Cumhuriyetçi Güven Partisi Kastamonu Milletvekili Hasan Tosyalı'nın teklifi sonrası eklenmiştir. Tosyalı teklifinin gerekçesini sanayi tesislerinin geri kalmış bölgelere kurulmasını teşvik etmek için bu teklifi sunduğunu ifade etmiştir. Teklifte on beş yıl olarak öngörülen süre, beş yıla düşürülerek kabul edilmiştir. *TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 108. Birleşim Tutanağı (1610 sayılı Kanun tasarısı görüşmeleri)*, s.459, 463-464.

¹¹⁸² 6728 sa. Kanun md.39'la getirilen bu düzenlemenin gerekçesi, vergi ve harçlardan kaynaklanan yatırım ortamı işlem maliyetlerini azaltmak olarak ifade edilmiştir. *6728 sayılı Kanun tasarısı*, s.5-6. Hükme göre, bu binaların sahipleri, inşaatın bittiği tarihi izleyen bütçe yılından başlayarak beş yıl süreyle bina vergisi ödemezler.

md.14/f.1/h'yle sürekli muaflık tanınmıştır.¹¹⁸³ Organize sanayi bölgesi için özgülünen veya ayrılan araziler ile Cumhurbaşkanı tarafından serbest bölge ilan edilen araziler bakımından sanayici veya kullanıcı lehine tapuda tescil edilene kadar EVK md.15/f.1/d bendine göre arazi vergisi tarh edilmez.¹¹⁸⁴ Konuyla ilgili özelgelerde, Organize Sanayi Bölgesi müdürlüğünün arazileriyle ilgili EVK md.15/f.1/d bendinde yer alan muaflıktan, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın bu bölgelere tahsis edildiği veya bu bölgeler için iktisap edildiği kabul edilen arazilerin sanayici lehine tapuda tescil edilene kadar yararlanabileceği¹¹⁸⁵, muaflıktan yararlanılabilmesi için arazinin iktisabı veya tahsisinin ilgili belediyeye bütçe yılı bitmeden bildirilmesi gerektiği, aksi takdirde bildirimin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılı itibariyle kalan süre için geçerli olabileceği ve geçen yıllara ait hakların düşeceği¹¹⁸⁶ bildirilmiştir. Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki yatırımlara yönelik araziler için bu Belge süresince EVK md.15/f.1/e bendine göre arazi vergisi tarh edilmez.¹¹⁸⁷

3.2.3.3. İştirak Kazançları İstisnası

Yatırım teşvikleriyle ilgili KVK'daki istisnalar md.5'te on üç bentte toplanmıştır. Ekonomik kalkınmada girişimcilerin rolünü desteklemek amacıyla kabul edilen bu

¹¹⁸³ Bu kolaylık, 4586 sa. Kanun md.14'le EVK md.14/f.1/h'a eklenmiştir. Madde gerekçesinde, ilgili araziler boru hattı güzergahınca dar bir şerit halinde binlerce parselden oluşması ve kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kuruluşunun mülkiyetine verilmesi nedeniyle muaflık kapsamındadır. Bu düzenleme, Devletin veya kendi bütçesi olan kamu tüzel kişiliklerinin mülkiyetindeki arazilere EVK md.14/f.1/a ile tanınan arazi muaflığı ile örtüşür niteliktedir. Nitekim kamulaştırma nedeniyle kamu tüzel kişiliğinin mülkiyetine geçen arazi, olası ihtilafları önlemek adına özel olarak muaflık kapsamına alındığı anlaşılmaktadır. Ancak EVK md.14/f.1'e göre, (h) bendine konu arazi, (a) bendindekilerden farklı olarak muaflık kapsamına girebilmesi için kiraya verilmemelidir. *TBMM 21. Dönem 503 no'lu Komisyon Raporu (4586 sayılı Kanun tasarısı)*, s.3.

¹¹⁸⁴ 1319 sa. Kanun'un ilk halinde yer almayan bu hüküm, 1610 sa. Kanun md.8'le eklenmiştir. Hüküm hükümet teklifi md.9'da yer almayıp, Millet Meclisi'nde 59 No'lu Geçici Komisyon tarafından 472'ye 1'inci Ek Rapor'da belirtildiği üzere, hükmün md.8'e kaydırılmasından sonra komisyonca eklenmiştir. Kolaylığın sağlanma amacı da organize sanayi bölgelerinin kurulmasının tamamlanmasını teşvik etmek olarak ifade edilmiştir. *1610 sayılı Kanun tasarısı*, s.2.

Serbest bölgelere ilişkin kolaylık ise 6761 sa. Kanun md.4 (Adalet ve Kalkınma Partisi Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş'ın teklifi md.7) ile eklenmiştir. Yatırımlara tahsis edilmek üzere elde tutulan arazilerin vergi yükünü azaltma gerekçesiyle bu düzenlemenin teklif edildiği belirtilmiştir. Bakanlar Kurulu'na verilen serbest bölge ilan etme yetkisi ise 16 Nisan 2017 Halkoylaması ile kabul edilen Anayasa değişikliği nedeniyle 700 sa. KHK md.59'la Cumhurbaşkanı'na devredilmiştir. *6761 sayılı Kanun tasarısı*, s.10 ve 13.

¹¹⁸⁵ Kocaeli VDBÖ, T.12.04.2011, S.B.07.1.GİB.4.41.15.01-EVK-2010/6-32.

¹¹⁸⁶ GİBÖ, T.10.12.2009, S.B.07.1.GİB.0.02.66/6654-506.

¹¹⁸⁷ 6728 sa. Kanun md.40'la getirilen bu düzenlemenin gerekçesi de vergi ve harçlardan kaynaklanan yatırım ortamı işlem maliyetlerini azaltmak olarak ifade edilmiştir. *6728 sayılı Kanun tasarısı*, s.5-6.

istisnalardan ilki KVK md.5/f.1/a bendinde yer alan ve tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları istisnasıdır. Hükmün ilk halinde Kurucu senetler ve diğer intifa senetlerinden kaynaklanan kâr payları iştirak kazancı istisnası kapsamındaydı.¹¹⁸⁸ 6322 sayılı Kanun md.34’le getirilen değişiklikle, tam mükellef olan girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ve bu tür yatırım ortaklıklarının pay senetlerinden edinilen kâr payları da kolaylık kapsamına alınmıştır.¹¹⁸⁹ 7351 sayılı Kanun md.14 ile eklenen alt bentle girişim sermayesi dışındaki diğer yatırım fonlarından elde edilen kâr paylarına da istisna uygulanması kabul edilmiştir.¹¹⁹⁰ Son olarak, 7394 sayılı Kanun md.22 ile değiştirilen halinde ise kâr payları ibarelerine ek olarak, katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile tam mükellefiyete tabi yatırım fonu katılma paylarının VUK md.279 kapsamında (menkul kıymet olarak) değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları istisna kapsamına eklenmiştir.¹¹⁹¹ Konuyla ilgili özetlerde, bir katılım bankasının finansman sağlamak için ortak olduğu sermaye şirketine emek-sermaye ortaklığı (mudabere) ve kâr-zarar ortaklığı (müşakere) yöntemleriyle sağlanan kredilerin KVK md.12’ye göre örtülü sermaye hesabında dikkate alınamayacağı ve bankanın şirketin ortaklığına katılma ve sermaye artırma görünümündeki kredilerden elde edilen gelirin KVK md.5/f.1/a uyarınca iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği, ancak kredi işlemleri nedeniyle oluşan finansman giderlerinin kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği¹¹⁹², şirketin özkaynaklarını kullanarak yapacağı bedelsiz sermaye artırımında imtiyazlı pay sahiplerine ellerindeki senetlerini

¹¹⁸⁸ Hükmün ilk halinde aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek için düzenlendiği ve iştirak edilen kurumun tam mükellef olması gerektiği belirtilmiştir. Kurucu senetler ve diğer intifa senetlerinden kaynaklanan kâr payları iştirak kazancı istisnası kapsamındaydı. Ancak, fonların katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden kaynaklanan kâr payları Kurumlar Vergisi’ne tabiydi. *5520 sayılı Kanun tasarısı*, s.12.

¹¹⁸⁹ 6322 sa. Kanun md.34’le getirilen (Hükümet teklifi md.30) değişiklikle istisna kapsamı genişletilmiştir. Ancak, diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılım payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının ise kurumlar vergisine tabi olduğu açıkça belirtilmiştir. *6322 sayılı Kanun tasarısı*, s.15 ve 30.

¹¹⁹⁰ 7351 sa. Kanun md.14 ile eklenen alt bentle istisna kapsamı biraz daha genişletilmiştir. Ancak girişim sermayesi dışındaki diğer yatırım ortaklıklarından elde edilen kâr payları ile portföyünde döviz cinsinden varlık, kıymetli madenler ile bunlarla ilgili sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen iştirak kazançları istisna kapsamına alınmamıştır. *TBMM 27. Dönem 301 no’lu Komisyon Raporu (7351 sayılı Kanun teklifi)*, s.11.

¹¹⁹¹ 7394 sa. Kanun md.22 ile bu değişiklik yapılmıştır. Böylece, eklenen dördüncü bent ile bu payların dönem sonu değerlendirilmesinden gelecek kazançlar da vergiden istisna edilmiştir. Ancak aynı bentte parantez içi ifadeyle “portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen kazançlar” istisna dışı tutulmuştur. *TBMM 27. Dönem 322 no’lu Komisyon Raporu (7394 sayılı Kanun teklifi)*, s.16.

¹¹⁹² Büyük Mükellefler VDBÖ, T.25.05.2021, S.64597866-125[12]-8646.

iade etmeleri karşılığında yeni grup imtiyazsız hisse senetlerini bedelsiz vermesi halinde, yeni imtiyazsız senetlerin esas değeri ile eski imtiyazlı senetlerin iktisap bedelleri arasındaki olumlu farkın kar payı olarak vergilendirilmesi gerektiği, vergilendirmenin pay sahibinin hukuki kişiliğine göre yapılacağı, bu kapsamda KVK md.5/f.1/a uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin tam mükellef başka kurumun sermayesine katılmalarından kaynaklanan iştirak kazancının vergiden istisna olduğu¹¹⁹³ bildirilmiştir.

Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları ile ilgili istisna ise KVK md.5/f.1/b bendinde düzenlenmiştir.¹¹⁹⁴ Hükümde istisnanın uygulanması için bentte genel şartlara, dört alt bent halindeyse özel şartlara yer verilmiştir. Burada genel-özel ayrımının yapılması, şartın bent içinde veya alt bent halinde verilmesine göre nedeniyledir. Genel şartlar, kurumun Türkiye’de tam yükümlü olarak vergilendirilememesi (kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de olmaması) ve iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited ortaklık şeklinde olması gerektiğidir. İştirak oranı ve süresiyle ilgili özel şartlara göre, en az yüzde on oranında iştirakin, iştirak kazancının gerçekleştiği tarihten itibaren en az bir yıl ve kesintisiz bir şekilde elde tutulması gerekir.¹¹⁹⁵ Belirli oranda vergi yükü taşımaya ilişkin şartta ise, iştirak kazancının ilgili kurumun iş yaptığı ülkenin vergi kanunlarına göre en az yüzde on beş oranında gelir üzerinden alınan toplam vergi yükü taşınması gerekir.¹¹⁹⁶ İştirak kazancının Türkiye’ye transfer süresiyle ilgili şarta göre, bu kazancın kaynaklandığı hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin son teslim tarihine kadar

¹¹⁹³ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.14.08.2015, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-15-18877.

¹¹⁹⁴ Madde gerekçesinde, maddenin getiriliş amacı yerine genel ve özel şartların nasıl anlaşılacağı ve yorumlanacağına ilişkin ifadeler yer verilmiştir. *5520 sayılı Kanun tasarısı*, s.12-14.

¹¹⁹⁵ Bir yıllık sürenin hesaplanmasında, rüçhan hakkı kullanılarak veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından gerçekleştirilen sermaye artırımlarıyla edinilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının edinim tarihi esas alınır.

¹¹⁹⁶ Eğer iştirak edilen şirketin ana iş konusu, finansal kiralama dahil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı ise, yüzde on beşlik asgari oran yerine, mukim ülke vergi kanunlarına göre en az Türkiye’deki kurumlar vergisi oranında gelirden alınan vergi yükü olmalıdır. Vergi yükünün kriter alınmasının nedeni, her türlü indirim sonrası nihai ödenen vergi tutarını esas alması nedeniyledir. Vergi yükünün belirlenmesinde, kanuni veya iş merkezinin olduğu ülkede hesap döneminde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançların ödenenler dahil gelir üzerinden alınan toplam verginin, bu dönemde edinilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlamasıyla belirlenir. Vergi yükü hesaplanırken kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancı tespit edilmelidir. Kanun hükmünün gerekçesinde ve KVGİT (Seri No:1)’de örneklerle bu hesabın nasıl yapılacağı farklı durumlarla açıklanmıştır. *5520 sayılı Kanun tasarısı*, s.13-14.

transferinin gerçekleştirilmesi gerekir. Bu genel ve özel koşullar, iştirak kazancının kaynağı ve niteliğine göre birlikte sağlanmalıdır. Bu koşulların aranmadığı, ancak istisna uygulanacak hal ise, yurtdışındaki inşaat ve teknik iş ve hizmetler için işin yapılacağı ülke hukukuna göre ayrı şirket kurulması gerekiyorsa, özel amaçla kurulduğunun esas sözleşmede yer alması ve gerçekte de bu amaç dışında bir faaliyette olmaması halinde, bu şirketlerden elde edilen iştirak kazançlarıdır.¹¹⁹⁷ Konuyla ilgili özeldelerde, yurt dışında mukim anonim şirketin yüzde yüz ortağı olan tam mükellef Türkiye mukimli şirketin, ilgili ülkede yapılan kontroller sonucunda yurt dışındaki bu şirkete yapılan vergi iadesinin Türkiye'deki şirket bakımından mücbir sebep nedeniyle gecikmeli bildirilen iştirak kazancı sayılmış ve diğer şartların sağlanması halinde KVK md.5/f.1/b'deki istisnadan yararlanılabileceği¹¹⁹⁸, Türkiye'de mukim şirketin yurt dışındaki dört ayrı bağlı ortaklıkları üzerinden üçüncü ülke hükümetiyle yaptığı anlaşmayla o ülkede açtığı şubeler üzerinden elde ettiği iştirak kazançlarının istisna kapsamında değerlendirilebilmesinin, ikinci ülkedeki (yabancılik unsurunun ilk meydana geldiği ülke) gelir ve kurumlar vergisi benzeri ödenen vergilerin Türkiye'deki vergi yükünde hesaba alınması şeklinde olacağı, doğrudan üçüncü ülke kazancının Türkiye'de istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği¹¹⁹⁹, şirketin ortağı olduğu Türkiye'de kurulu bir başka şirketin, yabancı ülkede taseron olarak yaptığı inşaat taahhüt işlerinden elde ettiği ve ilgili ülkede KVK md.5/f.1/b'deki orandan daha az oranda vergilendirilmesi nedeniyle istisnadan yararlanılamayacağı¹²⁰⁰, doğalgaz boru hattı proje ortaklığını yürüten şirketteki yüzde dokuz hissesi nedeniyle temettü elde eden yabancı ülkede mukim ve Türkiye'de tam mükellef şirketin kazancı, iştirak kazancı olarak kabul edilmekle beraber, KVK md.5/f.1/b'deki en az yüzde on oranında ortak olma şartını sağlamaması nedeniyle istisnadan yararlanamayacağı¹²⁰¹, yabancı ülkede iş alabilmek için ilgili ülke kanunlarına göre şirket iştiraki dışında şirket müdürü ve ortağı gerçek kişinin kurduğu, tamamen bağımsız olduğu anlaşılan bir şirketten elde edilen kazancın Türkiye'deki şirketin iştirak kazancı olarak değerlendirilemeyeceği¹²⁰²,

¹¹⁹⁷ Maddedeki koşulların aranmadığı hal ile ilgili olarak da gerekçede ilgili hükümdeki ifadeler eş anlamlı kelimeler de kullanılarak yinelenmiştir. Gerekçeden anlaşılan, yurt dışı inşaat, onarım, montaj, teknik işlerinin teşvik edilmek istendiğidir. 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.13.

¹¹⁹⁸ İstanbul VDBÖ, T.18.03.2020, S.62030549-125-308436.

¹¹⁹⁹ Ankara VDBÖ, T.05.06.2017, S.38418978-125[5-16/34]-184511.

¹²⁰⁰ Ankara VDBÖ, T.14.05.2013, S.38418978-125[5-12/28]-447.

¹²⁰¹ Ankara VDBÖ, T.22.06.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-33-691.

¹²⁰² Ankara VDBÖ, T.29.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.17.01-130 [2011- 4-1-49]-1186.

Türkiye’de mukim tam mükellef iki şirketin yurt dışında ortaklaşa kuracağı üretim şirketinden elde edecekleri temettü gelirlerinin KVK md.5/f.1/b’deki koşulların sağlanması halinde vergiden istisna olduğu, ancak iki ülke arasındaki çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin anlaşma hükmü uyarınca temettü gelirlerinin değerlendirildiği ve ilgili ülkeye ödendiği varsayılan vergilerin Türkiye’de mahsup edilemeyeceği¹²⁰³ bildirilmiştir.

3.2.3.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Anonim şirketlerin çıkardıkları payların emisyon primleri kazancı, KVK md.5/f.1/ç’de istisna kapsamına alınmıştır.¹²⁰⁴ Anonim şirketin bu payı kuruluşunda veya sermaye artırımını sırasında çıkarmasının istisna bakımından bir önemi yoktur. Payın itibari değerinin üzerinde elden çıkarılması ve itibari değer toplamı ile elden çıkarma bedeli toplamı arasında bir fark meydana gelmesi halinde bu fark vergiden istisnadır.¹²⁰⁵ Konuyla ilgili özelgelerde, özkaynak hesaplarında iki farklı yılda primli sermaye artışı sonucu emisyon primi elde eden şirketin KVK md.5/f.1/ç bendindeki emisyon primi istisnasından yararlanacağı, teknik iflas sınırında olması nedeniyle bu primi geçmiş yıl zararlarına mahsubunun kar payı dağıtımı olarak değerlendirilemeyeceği ve buna bağlı tevkifat yapılmasına gerek olmadığı¹²⁰⁶, KVK md.5/f.1/ç bendi uyarınca vergiden istisna edilen ve sermayeye eklenmeyen emisyon primlerinin TTK md.519’a göre yedek akçe niteliğinde olması nedeniyle kanuni yedek akçe tutarının ödenmiş sermayenin yarısını aşan kısmının ortaklara dağıtılabileceği, bu dağıtımın kâr payı dağıtımı sayılması gerektiği ve bu işleminden GVK md.94 ile KVK md.15 ve md.30’daki hükümlere göre vergi kesintisi yapılması gerektiği¹²⁰⁷, Türkiye’de sermayesinin tamamı ödenmiş bir şirkete ortak olmak isteyen yabancı mukim fon kuruluşunun ödeyeceği satış bedeli ile hisse senetlerinin itibari değeri arasındaki olumlu farkın KVK md.5/f.1/ç uyarınca vergiden istisna edilmesinin mümkün olduğu, bu fon kuruluşunun hisselerini satması halinde sağlayacağı kazancın ise iki ülke arasındaki çifte vergilendirmeyi

¹²⁰³ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.15.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-b-43.

¹²⁰⁴ 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.14.

¹²⁰⁵ KVGİT (Seri No:1) md.5.4.’e göre, anonim şirketin portföyünde yer alan ve başka şirketlerin paylarının elden çıkarılmasından kaynaklanan emisyon primi kazancı bu istisnanın kapsamına girmez.

¹²⁰⁶ İstanbul VDBÖ, T.16.05.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[15-2015/289]-59069.

¹²⁰⁷ İstanbul VDBÖ, T.20.10.2015, S.62030549-125[6-2014/105]-88462.

önleme anlaşması uyarınca hangi ülke tarafından vergilendirileceğinin belirleneceği¹²⁰⁸ bildirilmiştir.

3.2.3.5. Fon ve Yatırım Ortaklıklarının Kazanç İstisnası

Türkiye’de kurulu fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları, bu fon veya ortaklığın Türkiye’de kurulmuş olması şartıyla, KVK md.5/f.1/d’ye göre vergiden istisnadır.¹²⁰⁹ İstisnanın kapsamına giren fon ve ortaklıklar, menkul kıymet yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliği, portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayanan yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliği, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları, emeklilik yatırım fonları, konut finansman fonları, varlık finansman fonlarıdır.¹²¹⁰ Konuyla ilgili özelgelerde, gayrimenkul yatırım ortaklığına dönüşen anonim şirketin, dönüşümden önceki yıla ait karını ortaklarına dağıtmasının, karın gayrimenkul yatırım ortaklığına dönüşmeden önce elde edilmesi nedeniyle KVK md.5/f.1/d uyarınca istisna edilemeyeceği, kar dağıtımının stopaja tabi olduğu¹²¹¹, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek için kurulan ancak sonradan Sermaye Piyasası Kurulu oluruyla statüsünü değiştiren varlık yatırım ortaklığının, bu statüsünü sürdürdüğü dönem için KVK md.5/f.1/d bendindeki koşulları sağlaması halinde istisnadan yararlanacağı ve bu kazançların yıllık beyannamenin ilgili satırında gösterilerek kurumlar vergisi ve geçici vergi matrahından indirilebileceği¹²¹² bildirilmiştir.

Altyapı gayrimenkul yatırım ortaklıklarının KVK md.5/f.1/d hükmündeki istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı sorusu, uzun süre tartışma konusu olmuş, idarenin ve

¹²⁰⁸ İstanbul VDBÖ, T.10.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-104.

¹²⁰⁹ İstisnanın amacı, ilgili kuruluşlarının gelişmesini sağlamaktır. Ancak bu istisnanın uygulandığı ilgili kuruluşların kazançlarından kesinti yoluyla vergi alınmasına engel bir durum yoktur. *5520 sayılı Kanun tasarısı*, s.14.

¹²¹⁰ Menkul kıymetlerle ilgili fon veya ortaklık portföyünde, döviz ya da dövizde endeksli menkul kıymetlerin olması istisnaya engel değildir. Altın ve kıymetli madenlere dayalı fon ve ortaklıklarla ilgili, portföyün en az yüzde elli birinin devamlı şekilde Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın fonu veya ortaklığında ya da kıymetli madenler fonu veya ortaklığında bulunması gerekir. Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları ile ilgili usul ve esaslar KVG (Seri No:1)’de 5.5.4.’te düzenlenmiştir.

¹²¹¹ Ankara VDBÖ, T.31.07.2013, S.38418978-125[15-13/3]-826.

¹²¹² İstanbul VDBÖ, T.19.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1355.

Danıştay’ın tutumu doğrultusunda yapılan kanun değişikliği ile istisna dışı olduğu KVK md.5/f.1/d’ye parantez içi hüküm olarak eklenmiştir. Yatırım ortaklıklarıyla ilgili mevzuata bakıldığında, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının alt türleri arasında altyapı gayrimenkul yatırım ortaklıklarının yer aldığı görülmektedir.¹²¹³ Buna rağmen Çorum Defterdarlığı, doğalgaz altyapı inşaatı ve dağıtımıyla meşgul gayrimenkul yatırım ortaklığının KVK md.5/f.1/d bendi kapsamına girmediği gerekçesiyle kazanç istisnasından yararlanamayacağını bildirmiştir.¹²¹⁴ Bu özelden sonra yürürlüğe giren¹²¹⁵ “KVGİT (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:13)” md.5.5.4.’te, bu istisnanın getiriliş amacının gayrimenkullere, gayrimenkul projelerine, gayrimenkullere dayalı haklara yatırımı kapsadığı, bu yatırımlardan farklı bir alan olan altyapı yatırıma ilişkin ortaklığın Sermaye Piyasası Kurulu’na çıkarılan ilgili tebliğde diğer ortaklıklardan ayıran hükümler içerdiği, bu nedenle istisnanın altyapı ortaklıklarına uygulanamayacağı belirtilmiştir.¹²¹⁶ Bu tebliğ hükmü, Danıştay Dördüncü Dairesi’nde dava edilmiş, Daire de K.2021/1335 sayılı kararıyla tebliği oy çokluğuyla hukuka uygun bularak iptal istemini reddetmişlerdir. Kararın gerekçesinde, 1992’de 3824 sayılı Kanun’la getirilen bu istisnanın doğrudan sözlük anlamıyla gayrimenkullere ilişkin yatırım ortaklıklarını kapsamak üzere getirildiğini, sonradan bu kategoriye eklenen altyapı yatırımlarının istisna kapsamında sayılmasının kanunun amacıyla örtüşmeyeceğini, dolayısıyla tebliğde yapılan düzenlemenin hukuki durumu belirleme ve açıklamadan öteye geçmediği belirtilmiştir. Ancak, karara eklenen Danıştay Tetkik Hakiminin, Danıştay Savcısının ve karşıoy veren üyelerin yazıları ilgili tebliğ hükmünün iptali yönünde görüşler içermektedir. Danıştay Tetkik Hakimi görüşüne göre, gayrimenkul yatırım fonları içinde portföy ayrımı yapılması ve istisna kapsamının daraltılmasının yalnızca kanunla yapılabileceği belirtilmiştir. Danıştay Savcısı da ilgili kanun hükmünde yer almayan, hukuk devleti olmaktan kaynaklanan hukuki belirlilik ilkesiyle örtüşmeyen, kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun lafzi yorum sınırları

¹²¹³ Yatırım ortaklıkları 6362 sa. Kanun md.48-49’da, yatırım fonları ise aynı kanunda md.52-54’te düzenlenmiştir. Gayrimenkul yatırım ortaklıkları da 6362 sa. Kanun md.48’e göre bir yatırım ortaklığı olup, esasları Sermaye Piyasası Kurulu’na çıkarılan ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği (III-48.1)’nde düzenlenmiştir (RG, T.28.05.2013, S.28660). Altyapı yatırım ve hizmetlerine ilişkin gayrimenkul yatırım ortaklıklarının da bu ortaklıkların bir alt türünü oluşturduğu Tebliğ’in md.4 hükmünden anlaşılmaktadır.

¹²¹⁴ Çorum Def.Ö., T. 05.03.2013, S.76071283-KVK-5-d-(4)-4.

¹²¹⁵ RG, T.01.12.2017, S.30257.

¹²¹⁶ Buna dayanak olarak, KVK md.5/f.1/d/4’teki istisnanın 3824 sa. Kanun’la mülga 5422 sa. Kanun md.8’e eklenmesi ve bu hükmün kanun koyucu tarafından 5520 sa. Kanun’da md.5/f.1/4/d olarak devam ettirilmesi gösterilmiştir. (RG, T.01.12.2017, S.30257).

aşılarak idarece amaçsal yorumla tebliğde düzenlendiği ve böylece kanundaki istisnanın daraltıldığı, verginin kanuniliği ve hukuki belirlilik ilkesine aykırı, normlar hiyerarşisiyle örtüşmeyen bir düzenleme yapıldığı görüşündedir. Karşioy yazısında ise ilgili hakimler, kanunda yer almayan biçimde gayrimenkul yatırım ortaklıkları arasında yapılan portföy ayrımının KVK md.5/f.1/d/4’ü daralttığı gerekçesiyle ilgili tebliğin iptal edilmesi gerektiğini ve bu nedenle çoğunluk görüşüne katılmadıklarını belirtmişlerdir.¹²¹⁷ Kanun koyucu da bu gelişmelerden sonra, 7394 sayılı Kanun md.22’yle KVK md.5/f.1/d/4’e parantez içinde istisna harici tutacak ifadeyi ekleyerek uygulamayı kanuna uygun hale getirmiştir.¹²¹⁸ Madde gerekçesinde, gayrimenkul yatırım ortaklıklarına tanınan kazanç istisnasının, eklenen hükümde geçen yatırım ortaklıklarının istisna kapsamına girmemesi için, mevcut düzenlemeyle ilgili ihtilafları önlemek amacıyla getirildiği belirtilmektedir.¹²¹⁹ Böylece kanun koyucu hangi ortaklıkları istisna kapsamına aldığını açıkça ortaya koymuştur. Ancak bu şekilde bir kanunlaştırma süreci, ilgili konunun idari işlemler ve Danıştay kararıyla yorumlanarak düzenlenmeye çalışılmasının ardından yapılması nedeniyle verginin kanuniliği ilkesinin uygulanmasına kötü bir örnek olmuştur. Somut örnekte idarenin yaptığı, KVK md.5/f.1/d/4’teki istisnanın lafzi yorumu aşan biçimde sınırlamaktır. Kanun koyucunun her ne kadar gerekçede değinmese de Danıştay Dördüncü Dairesinin kararındaki tetkik hakimi, savcı ve karşioy yazılarına kulak vererek konuyu kanunla düzenlediği anlaşılmaktadır. Ancak Anayasa md.73/f.3’teki vergilendirmede kanunilik ilkesi gereği önce kanunun konması, sonra tebliğ ve özalgelerle kanun hükmünün uygulanmasını açıklayan idari işlemlerin yapılması gerekir. İstisnaya getirilen KVK md.5/f.1/d/4’teki bu sınırlamanın, 7394 sayılı Kanun md.39/f.1/ç bendi uyarınca 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği kabul edilerek, hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri doğrultusunda hareket edilmeye çalışıldığı görülmektedir.

6322 sayılı Kanun md.35’le eklenen yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin KVK md.5/A/f.3’e göre, portföy yöneticiliği faaliyetinde bulunan kurumların,

¹²¹⁷ Danıştay 4. Dairesi, E.2017/4268, K.2021/1335, K.T.02.03.2021.

¹²¹⁸ Parantez içi eklenen ifade şu şekildedir: “(Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç)”.

¹²¹⁹ 7394 sayılı Kanun teklifi, s.9 ve 16. (20.09.2022).

KVK md.5/A/f.1 ve 2'deki şartları sağlaması halinde bu madde kapsamındaki gelirleri vergiden istisnadır.¹²²⁰ Fon kazancı nedeniyle bu kurumların elde ettiği gelirin hesaplanmasında, şirkete çeşitli adlarla ödenen diğer ücretler dikkate alınmaz. İstisnadan yararlanan kurumlar ve ilişkili olduğu kişiler yabancı fon kazançlarında yüzde yirmi veya daha fazla hak sahibiyse, bu kazançlarından bu hakka denk gelen kısmı vergilendirilir. Uygulanacak istisnanın, fonların Türkiye kaynaklı gelirlerinden yapılacak vergi kesintilerine etkisi KVK md.5/A/f.6'ya göre yoktur.

3.2.3.6. Hisse Senetlerinin, Rüçhan Haklarının ve Taşınmazların Satışlarıyla İlgili Vergi Kolaylıkları

Tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarından kaynaklanan gelirleri, KVK md.5/f.1/c'ye göre vergiden istisnadır.¹²²¹ Bu kolaylıktan faydalanmak isteyen tam mükellef anonim şirketin nakit varlıklar haricindeki aktif toplamının en az yüzde yetmiş beşi asgari bir yıl süreyle yurt dışındaki anonim veya limited şirket niteliğindeki iştirak paylarından oluşması ve bu yurtdışı iştiraklerinin her birinin sermayesine asgari yüzde on oranında iştirak etmesi, bu payların da asgari iki tam yıl (yedi yüz otuz gün) aktiflerinde bulunması gerekir.¹²²² Ayrıca bu istisnadan yararlanan anonim şirketler, (b) bendindeki koşulları sağlarsa yurt dışı iştirak kazançlarından da yararlanabilir. Konuyla ilgili İstanbul VDB'nın 09.03.2015 tarihli özelgesinde, Türkiye mukimi şirketin, iki yıldan fazla süredir aktifinde bulundurduğu ve yüzde seksenine iştirak ettiği başka ülke mukimi şirket hisselerinin satışından doğacak kazancın KVK md.5/f.1/c'deki şartları sağlaması halinde vergiden istisna olduğu, ancak bu satıştan kaynaklanan zararın kurum kazancından indirilemeyeceği, yurt dışı iştirak hisseleri satış istisnasından yararlanılamaması halinde, KVK md.5/f.1/e bendindeki

¹²²⁰ 6322 sa. Kanun'un gerekçesinde, (Teklifte md.31'deyken Plan ve Bütçe Komisyonu'nun alt komisyonunda md.35'e kaydırılmıştır.) md.35'le eklenen KVK md.5/A maddesinin, İstanbul'un uluslararası finans merkezi olabilmesi için uluslararası fonları yönetmek amacıyla Türkiye'de kurulacak portföy şirketlerini ve yönetecekleri fonları teşvik etmek amacıyla getirildiği ifade edilmiştir. Böylece, uluslararası fon yönetim şirketlerinin Türkiye'de ofis açabilmeleri vergilendirme bakımından teşvik edici hale getirildiği belirtilmiştir. 6322 sayılı Kanun tasarısı, s.6, 15, 30, 46. KVGİT (Seri No:1), md. 5.13.

¹²²¹ 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.14.

¹²²² Şirketin aktifinde yer alan ve nakit varlıklar olarak anlaşılması gereken varlıklar ise KVGİT (Seri No:1)'de 5.3'te şirket kasasındaki veya bankadaki nakit varlıkları, şirketin aldığı çekler, Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetleri, Devlet tahvili, Hazine bonusu, altın, TOKİ hisse senetleri, tahviller, bonolar olarak sayılmıştır.

şartları sağlayarak bir başka iştirak hisse satışı istisnasından yararlanılabileceği ve satıştan kaynaklanan zararın yüzde yirmi beşlik kısmının vergiye tabi kurum kazancından indirilebileceği bildirilmiştir.¹²²³ Konuyla ilgili İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1.Vergi Dava Dairesinin K.2017/2164 sayılı kararında, kurumlar vergisi mükellefinin KVK md.5/f.1/c uyarınca anonim şirket iştirak hisse devrinden kaynaklanan zararının KVK md.6/f.2’de yapılan atıfla GVK md.38’e göre matrah tespitinde indirilebileceği, bu zararın özsermayede oluşan azalma sonucu meydana geldiği belirtilmiştir.¹²²⁴

Kurumların elindeki kurucu veya intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından elde edilen kazancın yüzde yetmiş beşi veya aktiflerindeki taşınmazların¹²²⁵ satışından elde edilen gelirin yüzde ellisi KVK md.5/f.1/e’deki şartları taşıması halinde vergiden istisnadır.¹²²⁶ İstisnaya konu satıştan elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan yüzde yetmiş beşlik kısmı (taşınmazlar için yüzde ellilik kısmı), beş yıl süreli olarak pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekir.¹²²⁷ Vadeli satış yoluyla kazançta, satımın gerçekleştirildiği yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar bedel tahsil edilmezse ya da tahsil edilen kazanç beş yıl içinde sermaye artırımını haricinde özel fon hesabından başka bir hesaba nakledilirse, vergi ziyayı gerçekleştirdiği kabul edilir.¹²²⁸ İstisnanın uygulanmasına ilişkin KVGİT (Seri No:1) md.5.6.2.’de açıklayıcı düzenleme yapılmıştır.

¹²²³ İstanbul VDBÖ, T.09.03.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2013/436]-402.

¹²²⁴ İzmir BİM 1. VDD, E.2017/1889, K.2017/2164, K.T.12.10.2017.

¹²²⁵ İstisnada bahsi geçen taşınmazlar ise, Türk Medeni Kanunu md.704’e göre taşınmaz olarak kabul edilen ve md.705’e göre tapuya tescil edilmiş mallardır. Taşınmaz tanımına giren mallar, araziler, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyetine kayıtlı bağımsız bölümlerdir. Taşınmaz tanımının kapsamına, TMK md.684’e göre, taşınmazın bütünleyici parçaları da girer. Ancak, TMK md.686’ya göre taşınmazın eklenti niteliğindeki unsurları taşınmaz tanımının kapsamına girmez. Örneğin sökülmesi halinde binayı yıkacak ya da kullanılmaz hale getirecek makineler bütünleyici parça niteliğindedir; ancak, sökülmesinin binaya bir etkisi olmayan makineler ise eklenti olarak kabul edilir.

¹²²⁶ Hükmün gerekçesinde, kurumların mali yapılarını güçlendirmeyi teşvik etmek ve elde edilecek kazancın ekonomik etkinliklerde kullanılmasına destek olmak amaçlarıyla istisnanın getirildiği belirtilmiştir. İştirak hisselerinden maksat, anonim şirket hisse senetleri, limited şirket iştirak payları, paylı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının payları, joint venture ve adi şirketlerin ortaklık payları, kooperatiflerin ortaklık paylarıdır. Rüçhan hakkı kuponları ise elinde bulunana hisse senetleriyle ilgili öncelikli alım hakkı sağlar. *5520 sayılı Kanun tasarısı*, s.14.

¹²²⁷ Kurumlar, kazancın yüzde yetmiş beşten daha az kısmı için de istisnadan yararlanabilir. Ancak istisnadan yararlanmadığı kısmının daha sonra istisnaya dahil edilmesi mümkün değildir.

¹²²⁸ Devir ve bölünmeler haricinde bu sürede işletmenin tasfiyesinde de vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi uygulanır.

Fon hesabındaki kazanç ne zaman işletmeden çekilirse çekilsin kâr dağıtımını niteliğindedir. Kurumlar, mevcut hisse senetleri nedeniyle ellerindeki rüçhan hakkı kuponları karşılığı olarak hiçbir bedel ödemeden ya da itibari değeri üzerinden yeni pay senedi edinirse, iktisap tarihi olarak eski pay senetleri veya iştirak paylarının edinim günü esas alınır.¹²²⁹ Asıl işi menkul değer ya da gayrimenkul ticareti olan ya da taşınmaz inşa edip satan kurumların ticari faaliyetleri doğrultusunda elde edip bulundurduğu kıymetlerin satışından kaynaklanan kazançlar iki yıl elde bulundurulsa bile istisnadan yararlanamaz.¹²³⁰

Sat/kirala/geri al işleminde kullanılan taşınmazın işlem dışındaki kişilere satışında iki yıllık süre belirlenirken, sat/kirala/geri al işlemi nedeniyle ilgili finansal kuruluşun aktifinde bulunduğu süreler de eklenir.¹²³¹ Benzer şekilde, kira sertifikası ihraç etmek için varlık kiralama şirketine devredilen gayrimenkullerin kaynak kurumca üçüncü kişilere satışında iki yıllık süre hesaplanırken, taşınmazın ilgili şirketin aktifinde yer aldığı süreler de eklenir.

¹²²⁹ Bu kural, iştirak edilen kurumun yaptığı sermaye artışı nedeniyle bedelsiz iktisap edilen hisse senetleri için de uygulanır.

¹²³⁰ Taşınmaz ticareti yapan kurumlar, faaliyetlerini yürütmeye özgüledikleri taşınmazları sattıkları takdirde bu kazançları istisna kapsamına alınır. Ancak, taşınmaz ticaretine konu olan ve kiralama veya başkaca şekilde değerlendirilen taşınmazların satışından elde edilen gelir ise istisna dışıdır. Buna göre, taşınmaz ticareti yalnızca satımı değil, inşa ve kiralama gibi bu kapsama girecek diğer faaliyetleri de içerir. İnşa edilen ve aktife kaydedilen binanın kurum adına tescil ve satışından elde edilecek kazancın istisna kapsamına girebilmesi için iki yıllık süre, inşaatın tamamlanıp taşınmazın bina olarak kullanılmaya başladığı tarihten başlar. KVGİT (Seri No:1) md.5.6.2.2.1.

Konuyla ilgili idare, ticareti ve kiralaması faaliyetiyle meşgul şirketin aktifinde kayıtlı merkez idare binasını, finansman temini için 6361 sa. Kanun'a göre sat/kirala/geri al yöntemi kapsamında finansal kiralama şirketiyle yapılan satım sözleşmesinden elde edilen gelirin, KVK md.5/f.1/e'deki şartları sağlaması halinde vergiden istisna olacağı, ancak şirketin faaliyet konusu kapsamında okul olarak kiraya verilen binanın finansman temini için sat/kirala/geri al yöntemi kapsamında satışından elde edilen kazancın istisna kapsamına girmeyeceğini bildirmiştir. İstanbul VDBÖ, T.17.02.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2013/353]-13420.

Bir başka özeldede de idare, kooperatif aktifinde kayıtlı taşınmazların üye olmayan kişilere satışından elde edilen gelir, taşınmaz ticareti kapsamında değerlendirildiği için KVK md.5/f.1/e'deki istisnadan yararlanamayacağını bildirmiştir. İstanbul VDBÖ, T.25.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[267-2012/VUK-1-...]-2285.

¹²³¹ Konuyla ilgili özeldelerde inşaat ve taahhüt işleriyle meşgul şirketlerin elindeki daireleri sat/kirala/geri al yöntemi kapsamında finansal kiralama şirketlerine satmasının, bu şirketlerin faaliyet konuları arasında taşınmaz inşaatı, ticareti ve kiralaması yer aldığı veya buna karine teşkil edecek işlemlerde bulundukları için KVK md.5/f.1/e'deki Kurumlar Vergisi istisnasından yararlanamayacağı bildirilmiştir. Başvurucu şirket ile finansal kiralama şirketi arasındaki sat/kirala/geri al yöntemi kapsamında yapılan sözleşmelerden doğan mal teslimlerinin KDVK md.17/4/y uyarınca Katma Değer Vergisi istisnasından yararlanabileceği Eskişehir'deki başkanlıkça ayrıca belirtilmiştir. Adana VDBÖ, T.07.09.2015, S.19341373-125[ÖZELGE-2014/13]-54. Eskişehir VDBÖ, T.24.08.2015, S.73903997-125[5-2013/13]-36911.

İstisna kapsamı dışında tutulan gelirler arasında iştirak etmeksizin ticari amaçla elde tutulan iştirak paylarının satılmasından kaynaklanan gelir, ekonomik bakımdan kurumlara ek imkan sağlamayan işlemler¹²³² yer alır. Satılan taşınmaz ya da iştirak payından gelen likiditeyi etkisiz duruma dönüştürecek benzer sabit kıymetlere yatırılmasının somut olayda tespit edilmesi halinde, istisnanın amacına uygun olmayan bir hareketin tespit edilmesi söz konusu olacaktır.

Holding şirketlerinin elindeki iştirak hisseleri kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etme amacı içeriyor ve bu şekilde satılıp kazanç elde ediliyorsa bu kazançları istisnadan yararlanamaz. Ancak holdinglerin aktifinde iştirak amacıyla elde edilip tutulduğu anlaşılan ve tevsik edilen iştirak hisselerinin ile aktifinde yer alan taşınmazların satışından elde ettiği kazançları eğer KVK md.5/f.1/e'deki diğer koşulları sağlıyorsa istisnadan yararlandırılır.¹²³³ Mükelleflerin aynı kuruma ait farklı tarihlerde edindikleri iştirak paylarının bir kısmını elden çıkarmaları halinde, bu hisselerin iki yıl aktifte bulundurulmasının belirlenmesinde ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılır. Bu durumda, en uzak tarihte alınan hisselerin elden çıkarılıp çıkarılmadığına ve bu hisselerin en az iki yıl kurumun aktifinde yer alıp almadığına bakılır.

Taşınmaz ve iştirak paylarının parasız şekilde devri ile trampa edilmesi vergi dışı değildir.¹²³⁴ Borca karşılık olarak rıza veya icra yoluyla devredilmesinde ya da kamulaştırılmasında kurumun finansman imkanlarını artıracığından, bu işlemlerden

¹²³² Birbirleriyle yönetsel bakımdan etkili bir ilişkisi olan kurumlar ya da aynı grup içindeki şirketler arası taşınmaz veya iştirak hissesi satışları da istisna dışıdır.

¹²³³ Bir şirketin grup bünyesindeki bir şirketten aldığı borcun anapara ve faizine karşılık, şirket aktifinde kayıtlı grup bünyesindeki başka şirketlerin iştirak hisselerinin satılmasından elde edilecek kazancın KVK md.5/f.1/e'deki istisnadan yararlanamayacağı bildirilmiştir. Özelgenin gerekçesinde, borca karşılık satılan hisseler alacaklı grup şirketi aracılığıyla dolaylı olarak sahip olunacağı ve kanun koyucunun istisnayı uygulama nedeni olan işletmelerin bağlı değerleri satılarak elde edilen hasılatı aktif olarak ekonomiye katma ve faaliyetlerini öz kaynaklarıyla sürdürmeye teşvik etme amaçlarıyla örtüşmediği belirtilmiştir. Büyük Mükellefler VDBÖ, T.07.01.2019, S.64597866-125[5/1-e]-360.

Bankaların kanuni takipteki alacakları dışında kalan ve çeşitli nedenlerle edinilmiş taşınmazların satışından elde edilen gelirin yüzde yetmiş beşlik kısmının KVK md.5/f.1/f'ye göre istisna olabilmesi için bu bentteki koşulları sağlamanın yanı sıra satışın kurumun sermaye yapısını güçlendirme ve bağlı değerlerin ekonomik faaliyetlerde daha etkin kullanılması amaçlarını içermesi gerektiği bildirilmiştir. İstanbul VDBÖ, T.20.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2012/48]-2180.

¹²³⁴ Konuyla ilgili özelgelde, asıl işi inşaat ve taahhüt olmayan bir şirketin ya da kooperatifin iki tam yıl süreyle aktifinde yer alan arsasını kat karşılığı bir başka şirkete vermesi, trampa işlemi kabul edilerek KVK md.5/f.1/e'deki istisnadan yararlanamayacağı, elde edilen kazancın kurum kazancı tespitinde dikkate alınması gerektiği bildirilmiştir. Gaziantep VDBÖ, T.04.10.2013, S.B.07.1.GİB.4.27.15.01-125-57.

elde edilecek kazançlara istisna uygulanabilir. İstisnaya konu gelirin nakit olarak elde edilmesi ya da nakde kolay dönüşebilen araçlardan kaynaklanması ve bu aracın iki yıl içinde nakde dönüştürülmesi gerekir. Kamulaştırmada eğer satış bedeline ilişkin uyuşmazlık iki yıl içinde sonuçlandırılırsa ve ayrıca alınan bedelin en fazla yüzde ellisi için ve kazancın fon hesabına aktarılması halinde, uyuşmazlığın sona erdiği dönem için kolaylıktan yararlanılır.

Taşınmaz satış vaadi sözleşmesine dayanılarak tahsil edilen kazançlar istisnadan yararlanamaz. Sermaye yedekleri kullanılarak sermaye artırımında bulunulmuşsa ve bu nedenle verilen bedelsiz hisse senetlerinin kurumun aktif ve pasifinde bir artışa neden olmaması gerektiğinden burada istisnanın uygulanması mümkün değildir. Ancak, dönem kârından ayrılan yedekler kullanılarak sermaye artırımında bulunulmuşsa, bu işlemle ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi bir tür fiili kâr payı dağıtımıdır ve iştirak kazançları istisnasından yararlanır. İştirak edenlerin bedelsiz olarak elde ettiği hisse senetlerinin satışından doğan kazançlarının yüzde yetmiş beşi de vergiden istisnadır. Kazancın hesaplanmasında, fiili satış bedeli esas alınır. Faiz, komisyon, vb. gelirler dikkate alınmaz.

Bu istisnalara ek olarak, 6728 sayılı Kanun md.56'yla getirilen ve (j) ve (k) bentleri olarak KVK md.5/f.1'e eklenen ve hükümlerde bahsi geçen malların sat/kirala/geri al işleminden ve kira sertifikası ihracı için her türlü varlık ve hakların satılmasından kaynaklanan kazançlara ilişkin iki kolaylık daha vardır. 6728 sayılı Kanun md.56'nın gerekçesinde de belirtildiği üzere bu istisnalar, KVK md.5/f.1/e bendinde parantez içi hükümle düzenlenen, kira sertifikası ihracı ile sat/kirala/geri al işlemlerine konu taşınmazların satışından elde edilen gelirin istisna edilmesinin (e) bendindeki hali kaldırılarak (j) ve (k) bentlerinde yeniden düzenlenmesidir.¹²³⁵ İstisnaların nasıl uygulanacağı, KVGT (Seri No:1)'de 5.16. ve 5.17. maddelerinde düzenlenmiştir.¹²³⁶

¹²³⁵ 6728 sayılı Kanun tasarısı, s.27.

¹²³⁶ Bu düzenlemeler, KVGT (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:11) md.15 ile eklenmiştir.

KVK md.5/f.1/j'de düzenlenen istisnaya konu olan kıymetler taşınmazlar ile kiralamaya konu olabilen ve ilgili kurumların aktifinde yer alan amortismanına tabi taşınırlardır. Bunların istisnadan yararlanabileceği işlemler ise iki şekildedir. Birincisi, 6361 sayılı Kanun'a göre geri kiralama için ve sözleşme sonunda geri alma koşuluyla bu kapsamda kanuni kiralayan kurum yetkisine sahip kurumlara malın satılmasından kazanç elde edilmesidir. İkincisi ise, sat/kirala/geri al işleminde kiralayan kurum yetkisine sahip olanların işleme konu varlıkları devraldıkları kurumlara kira süresi sonunda devretmesi (malı satan ve kiralayan kurum bakımından malın geri alınması) işleminden kazanç elde edilmesidir.¹²³⁷ İstisnadan yararlanmanın koşullarından biri, malın alıcıya finansal kiralama yapılacak şekilde satıcının mülkiyetine bedeli karşılığında bırakılmasının satın sözleşmesinde bir hüküm olarak düzenlenmesi ve tarafların buna uygun hareket etmesidir.¹²³⁸ Sözleşmede böyle bir hüküm yoksa ya da taraflar bu hükme uygun davranmazsa istisnadan yararlanılamaz. Bir diğer koşul da kiracının satıştan elde ettiği kazancını pasifte özel bir fon hesabında tutması ve bu kazancın işletmeden çekilmemesidir.

İstisnaya konu kazanç bedelinin satımın gerçekleştiği dönem genel sonuç hesaplarına yansması ve beyannamenin ilgili satırında gösterilmesi gerekir. Satışın peşin veya vadeli yapılması fark etmeksizin, istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanır. Fon hesabına alımın, satımın gerçekleştiği yılı takip eden hesap dönemi başından, kazancın ilgili olduğu dönemin beyannamesinin sunulması gereken tarihe kadar yapılması gerekir.

Fon hesabındaki kazanç tutarı yalnızca sat/kirala/geri al işlemine konu varlıklara ayrılacak amortismanların sönümünde kullanılabilir. Fon hesabının bu işlemin dışında bir nedenle başka hesaba aktarılması, kurumdan çekilmesi, dar mükelleflerce esas ülkeye aktarılması, (KVK'ya göre gerçekleşen devir ve bölünmeler dışında) kurumun

¹²³⁷ 6361 sa. Kanun md.3/f.1/d'ye göre sat/kirala/geri al işleminde malı kiralamak için ve kira süresi sonunda devretmek şartıyla (6361 sa. Kanun md.3/f.1/ç'ye göre bu faaliyet finansal kiralama değildir.) satın alabilecek kurumlar finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarıdır.

¹²³⁸ Şirketin aktifinde kayıtlı taşınmazını sat/kirala/geri al işlemi için leasing şirketine satmasından elde ettiği kazanç, KVK md.5/f.1/j'deki koşulları sağlaması halinde kurumlar vergisinden, taşınmazın 6361 sa. Kanuna göre sat/kirala/geri al işleminin süresi sonunda şirkete devri şartıyla da katma değer vergisinden istisna olduğu bildirilmiştir. İzmir VDBÖ, T.20.02.2020, S.B.07.1.GİB.4.35.17.01-130[2016-02-6057]-76516.

tasfiyesi hallerinde, vergi ziyai cezalı ve gecikme faiziyle birlikte vergiler tahsil edilir. İşleme konu mallara ilişkin kiralama süresince ve kiralamanın sona ermesi nedeniyle geri alınmasından sonra kiracıların hesaplayacağı amortismanlar, kiralayan kurumlara devrinden önce (bir mala ilişkin birden çok sat/kirala/geri al söz konusuysa bu malın ilk defa devrinden önce) kiracıdaki net bilanço aktif değerine gelen kısmı kurum kazancı belirlenirken değerlendirmeye alınır, kalanı da sadece özel fon hesabından mahsup edilir.

İstisnaya konu kazanç tutarı satış tarihi itibarıyla hesaplanır.¹²³⁹ Malların sat/kirala/geri al süreci tamamlanması sonrasında, bu tür sürece birden fazla konu edilmişse ya da kira sertifikası ihracıyla başkaca kişilere satılmışsa, bu satıştan kaynaklanan gelirin belirlenmesinde, kiracının bu malı ilk defa sat/kirala/geri al işlemine konu ettiği tarihteki net bilanço aktif değeri esas alınır.

Kiralayanın sat/kirala/geri al süreci bitmeden malları (6361 sayılı Kanundaki sözleşmeden kaynaklı yükümlülüklerle ilgili temerrüde düşme halleri dışında) üçüncü kişi ve kurumlara satmasıyla elde ettiği gelire istisna uygulanamaz. Bu malların kiralayan kuruluşlarca üçüncü kişi ve kurumlara satılmasıyla elde edilen gelire de istisna uygulanamaz.¹²⁴⁰ Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülükler nedeniyle temerrüde düşülmüşse, istisnadan dolayı zamanında kiracıya tahakkuk edilmeyen vergiler, cezasız olarak ama gecikme faizi alınarak tahsil olunur.

KVK md.5/f.1/k’de kaynak kuruluş ve varlık kiralama şirketi arasındaki kira sertifikası ihracı için her türlü varlık ve hakları devir ve sözleşme sonunda geri alım sözleşmesinden kaynaklanan kazanç istisnası düzenlenmiştir. Kaynak kuruluş, sözleşmeye konu varlık ve hakları devreden ve sözleşme sonunda geri alan kurumlar vergisi mükellefidir. Varlık kiralama şirketi ise, 6362 sayılı Kanun md.61’e göre kira

¹²³⁹ Satıştan kaynaklanan alacaklar için faiz, komisyon gibi gelirler ile satış bedeli döviz cinsinden belirlenmesi nedeniyle meydana gelen kur farkı da istisna gelirin belirlenmesinde dikkate alınmaz. Döviz cinsinden ya da vadeli satışlarda, yabancı para veya alacakların değerlemesinden kaynaklı unsurlar vergi matrahı belirlenirken gelir veya gider olarak ele alınır.

¹²⁴⁰ Kiralayanların malı üçüncü kişilere satmasından elde edilen gelirin vergilendirilmesinde kiralayan mükellef kılınır. Gelirin belirlenmesinde, malın kiralayana devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile kiracının kazancı belirlenirken sat/kirala/geri al işlemine konu mallarla ilgili toplam amortisman tutarı dikkate alınır. Kiracı, bu değer ve tutarları, kiralayana bir yazı ile bildirmelidir.

sertifikası ihracı amacıyla anonim ortaklık olarak kurulan ve istisnanın uygulandığı kazançların elde edildiği sözleşmeye konu varlık ve hakları devralan sermaye piyasası kurumudur. Sözleşmede, kira sertifikası ihracına konu edilenlerin ilgili kuruluş tarafından varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı için satıldığı ve sözleşme süresinin sonunda ilgili kuruluşça alınacağı açıkça yer almalıdır. Sözleşmede böyle bir hüküm yoksa ya da bu hükümlere uyulmazsa, elde edilen gelirler istisnaya konu olamaz. İstisnanın uygulandığı dönem, satışın yapıldığı dönemdir. İstisnaya konu kazanç, sat/kirala/geri al işleminden elde edilen gelirde olduğu gibi, ilgili kuruluş tarafından özel bir fon hesabında bulundurulur.¹²⁴¹

Kurumların iştirak kazançlarını ve taşınmazlarını elden çıkarmalarına ilişkin KVK md.5'teki istisnayı tamamlayan bir düzenleme de KDVK md.17/4/r'de yer almaktadır.¹²⁴² İstisna kapsamında olan işlem, satışa bağlı devir ve teslimdir. Bağış veya hibeden kaynaklanan, ticari amaçla elde tutulan hisse ve taşınmazların devir ve teslimi istisna dışıdır. En az iki yıl boyunca kurumların aktifinde yer alan iştirak hisseleri ve taşınmazların satışından elde edilen kazancın KVK md.5/f.1/e'ye göre kısmi istisna edilmesinin yanı sıra, satış sonucunda yapılan devir ve teslimler KDV'den tam istisna edilmiştir.¹²⁴³ İki yıllık sürenin hesaplanmasında taşınmazların ve iştirak hisselerinin hangi kurumların aktifinde yer almasının dikkate alınacağı 6728 sayılı Kanun md.43'le r bendine eklenen dördüncü alt bentle düzenlenmiştir. Borca karşılık iştirak hisseleri ve taşınmazların, alacaklı konumundaki KVK md.5/f.1/f'de yer alan üç kuruluşa devir ve

¹²⁴¹ Özel fonda tutulmasına, özel fona zamanında alınmama halinde vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte vergilendirilmesine, fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesine ve istisna uygulamasına ilişkin hükümler, sat/kirala/geri al işlemine ilişkin istisna uygulamasındaki şekildedir. Ancak varlık kiralama şirketinin sözleşmeye konu varlık ve hakları üçüncü kişilere satması halinde bu şirketler satışla ilgili istisnadan yararlanamaz ve kurumlar vergisine tabi olur. Bu şekildeki satış nedeniyle kaynak kuruluşa istisna nedeniyle zamanında tahakkuk edilmeyen vergiler, gecikme faiziyle birlikte ama vergi ziyai cezası uygulanmadan, kaynak kuruluştan tahsil edilir. Kaynak kuruluşun bu sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerini üçüncü kişilere devretmesi halinde de bu hüküm uygulanır.

¹²⁴² Bu istisna, 5281 sa. Kanun md.33 ile KDVK md.17/4'e eklenmiştir. İstisna gerekçesi olarak, kurumların mali yapısını güçlendirme ve bankaların alacaklarının tahsilini hızlandırma amacı belirtilmiştir. Her ne kadar KVK'dan önce kabul edilmiş görünse de iştirak kazançları istisnası ilk defa geçici olarak 2970 sa. Kanun md.6'yla mülga KVK'ya eklenen geçici md.10'la kabul edilmiştir, 5281 sa. Kanun md.31'le kalıcı hale gelmiştir. 5281 sa. Kanunla aynı zamanda, halen yürürlükteki KDV istisnası da kabul edilmiştir. Hem KVK'daki istisna hem de KDVK'daki istisna ortak amaca hizmet ettiğinden ve yürürlükteki KVK md.5'teki istisna da bu ortak amacı sürdürdüğünden, yalnızca yürürlükteki KVK hükümleriyle bağlantısına değinilmektedir. Ortak amaç, kurumların mali yapısını güçlendirmek ve güçlü tutmaktır. 5281 sayılı Kanun tasarısı, s.8 ve 11.

¹²⁴³ İstanbul VDBÖ, T.27.11.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-226638.

teslimi ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin taşınmaz ve iştirak hisselerini sözleşme bitiminde kiracı konumundaki kuruma teslimleri de KDV'den istisna edilmiştir.¹²⁴⁴ Konuyla ilgili özgelelerde, gayrimenkul alım satımı yapan bir şirketin organize sanayi bölgesi büyüme alanındaki taşınmazlarını bu bölgeye satmasının taşınmaz ticareti niteliğinde olduğu ve KDVK md.17/4/r istisnasından yararlanamayacağı¹²⁴⁵, kooperatifin en az iki tam yıl aktifinde kayıtlı arsanın açık artırma usulüyle satış ve tesliminin veya kat karşılığı müteahhide tesliminin KDVK md.17/4/r uyarınca vergiden istisna olduğu¹²⁴⁶ bildirilmiştir.

İştirak hisseleri satış sonrası teslim ve devrine ilişkin Danıştay'ın hem kurul hem de daire düzeyinde kararları bulunmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu K.2022/69 sayılı kararında, kurumlar vergisi mükellefinin taşınmazının icra müdürlüğünce müzayede yoluyla satışında, satışa konu taşınmazın iki yıldan fazla mükellefin aktifine yer alması ve müzayede yoluyla satışın istisna dışı tutulmaması nedeniyle bu satıştan kaynaklanan teslimin KDVK md.17/4/r uyarınca vergiden istisna olduğuna karar verilmiştir.¹²⁴⁷ Danıştay 3. Dairesi K.2022/254 ve K.2022/1229 sayılı kararlarında, bir ticari işletmenin iki yıldan fazla süreyle aktifinde bulunan taşınmazın satışı nedeniyle KDVK md.17/4/r'deki istisnadan kapsam dışı tutulması için taşınmaz ticareti yaptığına ilişkin denetimde somut saptamalar olması ve faaliyetin devamlı olması gerektiği, taşınmaz ticaretine özgülenmiş bir ticari işletmenin varlığına bu şekilde ulaşılmadıkça ilgili işletmenin istisnadan yararlanabileceğini, eksik incelemeye ve varsayımlara dayalı vergi inceleme raporuna dayanan vergi tarhında hukuka uyarlık olmayacağını belirtmiştir.¹²⁴⁸ Danıştay 4. Dairesi K.2021/928 sayılı kararında, finansal kiralama sözleşmesine konu taşınmazın, sözleşme koşullarının kiracı tarafından ihlal

¹²⁴⁴ Maddenin ilk halinde yalnızca bankalar için kabul edilen bu düzenlemeye 7061 sa. Kanun md.42'yle finansal kiralama ve finansman şirketleri de eklenmiştir. Gerekçede neden böyle bir genişletme yapıldığına dair bir ifadeye yer verilmemiştir. *7061 sayılı Kanun teklifi*, s.20. Ancak 6361 sa. Kanun md.2 uyarınca finansal kiralama ve faktöring işlemlerinin hem bu kanuna göre kurulan şirketlerce hem de faktöring bakımından bankalar, finansal kiralama bakımından katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının yapılabileceği kabul edilmiştir. Kanun koyucunun aynı faaliyeti gösteren kurumlar arasında ayrımcı muamele yasağını ihlal edecek bir durumun önüne geçmek amacıyla bu istisna kapsamını yeniden düzenlediği anlaşılmaktadır.

¹²⁴⁵ İstanbul VDBÖ, T.18.06.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-010.01-61643.

¹²⁴⁶ Şanlıurfa VDBÖ, T.25.05.2015, S.64958909-015-13.

¹²⁴⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2020/804, K.2022/69, K.T.09.02.2022.

¹²⁴⁸ Danıştay 3. Dairesi, E.2019/4413, K.2022/1229, K.T.22.03.2022. Danıştay 3. Dairesi, E.2018/5640, K.2022/254, K.T.31.01.2022.

edilmesi nedeniyle feshinden sonra kiralayan şirket tarafından üçüncü kişiye satılması nedeniyle KDVK md.17/4/r'deki istisnanın uygulanıp uygulanmayacağı konusunda aradığı kriter malın kiralayan şirket aktifinde en az iki yıl süreyle bulunup bulunmadığı boyutuyla değerlendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Karardaki bir karşı oyda ise, dairenin hangi hükmün hangi kısmının uygulanacağına değil, ilk derece mahkemesi kararının gerekçesinin açık, anlaşılabilir, dayanaklı, ikna edici olup olmadığına bakarak karar vermesi gerektiği savunulmuştur.¹²⁴⁹

Kira sertifikası ihracı ile ilgili varlık ve hakkın devri de KDVK md.17/4/u'yla istisna kapsamına alınmıştır.¹²⁵⁰ Mükelleflerin finansal kiralama şirketleri, katılım ya da kalkınma ve yatırım bankalarıyla sat/kirala/geri al işlemlerine¹²⁵¹ konu mallarının taraflar arasında devirleri KDVK md.17/4/y'ye göre istisna kapsamına alınmıştır.¹²⁵² Konuyla ilgili özelgelerde, finansal kiralama faaliyetinde bulunan bir şirketin, müşterisinin gümrük antreposundaki mallarını sat/kirala/geri al yöntemiyle satın alıp ithal edeceği ve sözleşme sonunda malların mülkiyetinin kiracıya devredileceği, bu işlemlerin KDVK md.17/4/y kapsamında değerlendirilemeyeceği, bu nedenle ithalat ve kiralama işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu¹²⁵³, şirketin aktifindeki taşınmaz üzerinde yer alan tesisin sat/kirala/geri al yöntemiyle leasing şirketine satışından elde edilen gelirin, şirket ortaklarının belirli bir oranda hissesi bulunan başka bir şirkete aktarılması, kaynak aktarılan şirketin kaynak aktaran başvuru şirkete yaptığı faiz ödemelerinin katma değer vergisine tabi olduğu ve bu hizmetin finansman temini olarak değerlendirileceği, ancak sat/kirala/geri al yöntemi çerçevesinde yapılan işlemlerin KDVK md.17/4/y'deki

¹²⁴⁹ Danıştay 4. Dairesi, E.2016/11307, K.2021/928, K.T.11.02.2021.

¹²⁵⁰ 6111 sa. Kanun md.85'le getirilen bu düzenleme, Plan ve Bütçe Komisyonu aşamasında (çerçeve md.88 olarak) eklenmiştir. Gerekçe olarak u bendindeki ifadeler yer verilmekle yetinilmiştir. Buna göre, ilgili mevzuata göre menkul, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıkların varlık kiralama şirketlerine devri ile bunların bu şirketlerce kiralanması ve devralınan kuruma devredilmesi vergiden istisnadır. *6111 sayılı Kanun tasarısı*, s.377. 6728 sa. Kanun md.43/c'yle yapılan genişletmeyle her türlü haklar ve varlıklar bu istisna kapsamına alınmıştır. *6728 sayılı Kanun tasarısı*, s.25.

¹²⁵¹ Bu işlem, 6361 sa. Kanun md.3/f.1/ç'ye göre finansal kiralama işlemidir.

¹²⁵² Bu düzenleme, 6495 sa. Kanun md.29'la KDVK md.17/4'e eklenmiştir. Hükümet teklifinin gerekçesine göre (Teklifte md.28'de yer almaktaydı, komisyon aşamasında md.29'a alınmıştır.) istisnanın kabul nedeni finansal kiralama şirketlerin finansal kiralamadan yararlanmak isteyen kurumlarla sat/kirala/geri al işlemlerini yapabilmesine imkan sağlamaktır. *TBMM 24. Dönem 478 no'lu Komisyon Raporu (6495 sayılı Kanun tasarısı)*, s.17.

6728 sa. Kanun md.43/f.1/ç bendiyle, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları da istisnadan yararlanacak kurumlar arasına alınmıştır. *6728 sayılı Kanun tasarısı*, s.25.

¹²⁵³ İstanbul VDBÖ, T.11.08.2020, S.39044742-130[Özelge]-583788.

istisnadan yararlanacağı¹²⁵⁴, aktifinde kayıtlı bağımsız apart daireleri kiralarak gelir elde eden bir şirketin, bu daireleri kendine finansman kaynağı yaratmak amacıyla sat/kirala/geri al yöntemiyle finansal kiralama şirketine satıp bu şirketten kiralamasının finansal kiralama sözleşmesine göre yapılması halinde başvuru şirketin KDVK md.17/4/y'deki istisnadan yararlanacağı¹²⁵⁵ bildirilmiştir.

3.2.3.7. İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması

Yatırım teşvikleri kapsamında indirimli Kurumlar Vergisi oranı uygulaması, KVK md.32/A olarak 5838 sayılı Kanun md.9'la eklenmiştir.¹²⁵⁶ 5838 sayılı Kanun md.9'la eklenen bu düzenlemeyle, tümüyle yeni yatırımların veya mevcut yatırımlara ek olarak yapılan yeni yatırımların işleme başlama tarihinden yatırıma katkı tutarına ulaşana kadar indirimli oranla vergiye tabi tutulmasını, bu oranların yürütme organı tarafından harcama türleri, sektörler, projeler, iller, il grupları ve bölgeler bazında gruplandırılarak düzenlenmesini öngörmektedir. Yürütmeye verilen yetkinin iller ve sektörler bazında farklılaştırmaya imkan veren şekilde ve yüzde sıfır ila yüzde yüz arasında geniş bir oranda tanınması, Anayasa md.73/f.4'te öngörülen yetkinin amacını aşmakta ve verginin kanuniliği ilkesiyle örtüşmemektedir. Yatırım teşviklerine ilişkin indirimli vergi oranının iller ve sektörler bazında kanunla detaylı düzenlenmesi zor ve değişimi güç gözükse de kanunda bu çerçevenin daha ayrıntılı çizilerek yürütmeye yetki tanınması Anayasa md.73'e daha uygun olacaktır.

İndirimli oran uygulamasına tabi kazançlar, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan¹²⁵⁷ alınacak Yatırım Teşvik Belgesi'ne bağlı yatırımlardan elde edilmelidir. Madde hükmü,

¹²⁵⁴ Aksaray Def.Ö., T.28.02.2019, S.B.07.4.DEF.0.68.10.00-200.03.01-4181.

¹²⁵⁵ Eskişehir VDBÖ, T.24.08.2015, S.73903997-125[5-2013/13]-36911.

¹²⁵⁶ Madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.9/f.1/c), ekonomik kalkınma ve istihdamı desteklemek, iller ve bölgeler arasındaki gelişmişlik farkını en aza indirmek, yatırımların sektörlere göre kümelenmesini teşvik etmek amaçlarıyla indirimli oran uygulamasının teklif edildiği belirtilmiştir. Hükümde ayrıca, kapsam dışı tutulan sektör ve faaliyetlere de yer verilmiştir. Kanunla indirim dışında tutulan sektör ve faaliyetler, finans ve sigortacılık sektörleri, iş ortaklıkları (joint venture), taahhüt işleri, 4283 sa. Kanuna göre yap-işlet modeliyle elektrik enerjisi üretim tesisi kurulması ve işletilmesiyle enerji satımı, 3996 sa. Kanuna göre bazı yatırım ve hizmetlerin yap-işlet-devret modeline göre yaptırılması, rödovans sözleşmelerine bağlı yatırımlardır. *TBMM 23. Dönem 329 no'lu Komisyon Raporu (5838 sayılı Kanun tasarısı)*, s.7-8.

¹²⁵⁷ Maddede “*Ekonomi Bakanlığı*” ibaresi yer alsa da, bu bakanlığın yatırım teşvikleriyle ilgili yetkileri 1 sa. CBK md.385/f.1'in (p), (r), (s), (ş) bentleriyle Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na devredilmiştir.

6322 sayılı Kanun¹²⁵⁸ md.39 ve 6745 sayılı Kanun¹²⁵⁹ md.66'yla yapılan değişikliklerle indirim oranlarının idari birimler, sektörler ve projeler bakımından gruplandırılması genişletilmiş, indirimli oran uygulamasının yatırımcı kurumun diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlara yansıtılması kabul edilmiştir.

KVK md.32/A'daki indirimli oran uygulamasının mükelleflere yansımalarının örnekleri Kurumlar Vergisi Tebliği md.32.2.'de yer almaktadır. İndirimli kurumlar vergisinin bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda hangi oranlarda ve nasıl uygulanacağı 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda md.15'te düzenlenmiştir.¹²⁶⁰ Konuyla ilgili özelgelerde, teşvik belgesi kapsamında bir yatırımın faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi halinde, devralanın indirimli vergi oranından yararlanması KVK md.32/A'daki koşulları sağladığı sürece devam edeceği, yatırıma katkı tutarı hesabında yatırımı gerçekleştiren şirketin teşvik belgesi kapsamında yaptığı yatırım harcamaları esas alınacağı¹²⁶¹, yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda henüz kazanç elde edilmese de yatırım döneminde belirli oranlarda 01.01.2013 tarihi itibarıyla diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı md.15/f.5'e göre diğer işlerden kaynaklanan gelirlere indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği, indirimin süresinin yatırım dönemi ile sınırlı olduğu¹²⁶² bildirilmiştir.

¹²⁵⁸ 31.05.2012 tarihli bu kanunla getirilen değişiklikle, yatırımcıların diğer kazançlarına indirimin yansıtılmasının yatırımcılardan gelen talepler üzerine kabul edildiği, yatırımcı yatırımını tamamen bitirmeden teşvikten yararlanmasının önünün açıldığı ve yatırımcıları alternatif turizm alanlarına yönlendirici düzenleme yapıldığı madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.35) belirtilmiştir. *6322 sayılı Kanun tasarısı*, s.16.

¹²⁵⁹ 20.08.2016 tarihli bu kanunla getirilen değişiklikle, madde gerekçesinde de belirtildiği üzere (Hükümet teklifi md.59), yürütmeye tanınan yetkinin kapsamı ve sınıflandırma imkanı genişletilmiştir. *6745 sayılı Kanun tasarısı*, s.20.

¹²⁶⁰ Maddenin ilk fıkrasında, hangi bölgelere hangi oranda indirim uygulanacağı ve yatırıma katkı oranları, beşinci fıkrasında yatırımcının diğer faaliyetlerden elde ettiği gelirlerine indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulaması ve koşulları, altıncı fıkrada kimlerin indirimli vergi oranından yararlanamayacağı, yedinci fıkrada ise indirimli oranların stopajla yapılan vergilendirmede uygulanmayacağı düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulu bu kararını KVK md.32/A/f.2'yle kendisine verilen yetkiye dayanarak düzenlemiştir. Bu yetki, 700 sa. KHK md.173 ile Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.

¹²⁶¹ Kahramanmaraş VDBÖ, T.15.06.2020, S.47285862-125[32/A-2018/12]-E.22727.

¹²⁶² Büyük Mükellefler VDBÖ, T.25.08.2016, S.64597866-105[313-2016]-15451.

3.2.3.8. Kurumlar Vergisine İlişkin Diğer Kanunlardaki Vergi Kolaylıklarının Uygulanması

Kurumlar vergisine ilişkin vergi kolaylıkları, KVK'nın yanı sıra vergi ile ilgisi olmayan özel kanunlarda da yer almaktadır. Vergi kolaylıklarını dağınık hale getiren bu yapıya son vermek amacıyla kanun koyucu KVK md.35/f.1'le diğer kanunlarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin vergi kolaylıklarının geçersiz olacağını emreder. Aynı kanun koyucu, KVK geçici madde 1/f.9 ile diğer kanunlarda yer alan ve 5520 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden (KVK md.37/f.1/e uyarınca yayım tarihi olan 21.06.2006'dan) önceki tarihli kanunlarda bulunan kurumlar vergisine ilişkin vergi kolaylıkları için KVK md.35'in uygulanmayacağını belirtir. Her iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, 21.06.2006'dan önceki tarihli özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisi kolaylıklarının uygulamasının devam edeceğine, bu tarihten sonraki ve 01.01.2007 tarihinden önceki tarihli özel kanunlara konulan kurumlar vergisi kolaylıklarının ise yürürlükten kalkacağına ulaşılmaktadır.¹²⁶³

KVK md.35'in yürürlük tarihi olarak, KVK md.37/f.1/ç bendiyle kabul edilen 01.01.2007 tarihinden sonra getirilecek kurumlar vergisi kolaylıklarına ilişkin ise ayrı bir düzenleme söz konusudur. Kanun koyucu, KVK md.35/f.2 ile kurumlar vergisine ilişkin kolaylıkların yalnızca KVK, GVK ve VUK'ta ekleme veya değişiklik yapılarak konulabileceğini, f.3'le uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğunu kabul etmiştir. Bu hüküm, 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı mülga Kanun'a 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun md.28'le eklenen mükerrer madde 45'in yeni kanuna uyarlanmış halidir. Mülga kanundaki hükmün gerekçesinde, bu düzenlemenin sonraki tarihli özel kanunlarda yer alacak kurumlar vergisi kolaylıklarının geçersiz sayılması için getirildiği belirtilmiştir.¹²⁶⁴ Ancak hükmün lafzında bu şekilde bir geçersizlikten doğrudan söz edilmemektedir. Üstelik hükmün yürürlüğe girdiği tarih olan 06.07.1994'ten sonraki

¹²⁶³ Nitekim KVK md.35/f.1'in lafzındaki "Diğer kanunlardaki" ifadesi ve madde gerekçesindeki "(...) Kurumlar Vergisi Kanunu dışında diğer kanunlarda yer alan" ifadesi ile geçici madde 1/f.9'un lafzındaki "Bu kanunun yürürlüğünden önce (...) başka kanunlarda yer alan" ifadesi ve madde gerekçesindeki (Hükümet teklifinde sekizinci fıkra) "bu Kanunun yürürlük tarihinden önce başka kanunlarla tanınmış" ifadesinden birlikte hareket edildiğinde bu sonuca ulaşılmaktadır. *5520 sayılı Kanun tasarısı*, s.45-46.

¹²⁶⁴ *4008 sayılı Kanun tasarısı*, s.11.

tarhli özel kanun hükümlerinde yer alan kurumlar vergisi kolaylıkları uygulanmıştır.¹²⁶⁵ Kanun koyucunun KVK md.35/f.2 ile kendi kendine yönelik getirdiğı bu sınırlamanın niteliğı, mevcut ve gelecek yasama dönemi meclisleri için sistematiğı bozmamaları adına konulan bir beklentiden, tavsiyeden, temenniden öteye geçmemektedir. Çünkü Anayasa md.11/f.2'ye göre kanunların Anayasa'ya aykırı olamayacağı, md.148/f.1'e göre kanunların Anayasa'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunun Anayasa Mahkemesi'nce denetlenebileceğı kabul edilmiştir. Anayasa'da kurumlar vergisine ilişkin vergi kolaylıklarının hangi kanunlarla düzenleneceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Mevcut yasama dönemi meclisinin, sonraki yasama dönemlerinde göreve gelecek meclisler için bir konuda kanun yapmaya ilişkin bağlayıcı bir hükmü Anayasa değışikliğı ile getirmesi gerekir.¹²⁶⁶ Sonraki tarihli bir özel kanun hükmü ile KVK md.35 arasında meydana gelen bir çatışma, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun K.2014/179 sayılı kararına göre, sonraki tarihli özel kanun hükmü uygulanarak giderilmelidir. Karara göre, yürürlük tarihi 01.01.2007 olan KVK md.35 ile bu tarihten sonra yürürlüğe giren bir kanun hükmünün çatışması halinde sonraki tarihli hükmün KVK md.35 karşısında özel bir düzenleme içerip içermediğinin belirlenmesi ve sonraki tarihli özel kanun hükmü olması halinde bu yeni düzenleme uygulanır.¹²⁶⁷ Danıştay VDDK'nın bu kararı, KVK md.35/f.1'e benzer bir hüküm olan EVK md.41/f.1/4'ün uygulanmasına ilişkin Danıştay İBK'nın K.1988/1 sayılı kararıyla paraleldir.¹²⁶⁸

Kanun koyucunun KVK geçici madde 1/f.9 ile devam ettirilmesini uygun gördüğü ve ekonomik kalkınma ile ilgili özel kanunlardaki kurumlar vergisi kolaylıkları arasında, milletlerarası gemi siciline kayıtlı gemi ve yatların işletilmesi ve devredilmesinden elde edilen gelire, yazılım, tasarım ve ar-ge faaliyetlerinden elde edilen gelire ve serbest

¹²⁶⁵ Bu hükümden sonra yürürlüğe giren ve halen uygulanan düzenlemeye örnek olarak, bu başlığın devamında yer verilen 26.06.2001 tarih ve 4691 sa. Kanun'a 25.12.2003 tarih ve 5035 sa. Kanun md.44'le eklenen geçici madde 2'de yer alan yazılım, tasarım ve ar-ge faaliyetleri kazanç istisnası yer alır.

¹²⁶⁶ Örneğın Anayasa md.161/f.2'de bütçe ile ilgili olmayan bir hükmün Bütçe Kanunu'na konulamayacağı kabul edilmiştir. Buna rağmen konulacak bir hüküm ise açıkça Anayasa'ya aykırı olur. Anayasa md.11 uyarınca Anayasa hükümlerinin bağlayıcılığı ve üstünlüğü gereğı Bütçe Kanunu'ndaki Anayasa'ya aykırı bu hükme göre işlem yapılmaması ve karar alınmaması, Anayasa md.150'deki Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası veya md.152'deki Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yolunun işletilmesi gerekir.

¹²⁶⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2013/842, K.2014/179, K.T.26.03.2014.

¹²⁶⁸ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E.1987/3, K.1988/1, K.T.11.02.1988.

bölgelerde elde edilen gelire yönelik istisnalar yer alır.¹²⁶⁹ Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen gelirlere yönelik istisna ile serbest bölgelerde elde edilen gelirle ilgili istisna, 5520 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra değişikliğe uğradığı haliyle yürürlükte değildir.

Milletlerarası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen gelirler 4490 sayılı Kanun md.12/f.1'e göre, bu gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler de aynı kanunun md.12/f.6'ya göre vergiden istisnadır.¹²⁷⁰ Konuyla ilgili özelgelerde, Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerde çalışanlara ödenen ücretler arasında yer alan ihbar tazminatının 4490 sayılı Kanun md.12/f.6'ya göre vergiden istisna olduğu, sicile kayıtlı olmayan gemilerde çalışanlara ödenenlerin ise tevkifata tabi olduğu¹²⁷¹, Türk şirketine ait tersanede imal ve inşa edilen ve Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kaydedilen özel amaçlı gemilerin (römorkör) bu şirket tarafından işletilmeden yurt dışına satılmasından elde edilen kazancın, geminin Türk siciline kaydının devam etmesi halinde, vergiden istisna olduğu, ancak bu kazançla ilişkin gider ve zararların kurum kazancından indirilemeyeceği, satıştan kaynaklanan alacaklara karşılık gelen kur farkı ve vade farkı gelirlerinin de istisna kapsamında olduğu¹²⁷² bildirilmiştir.

Bir diğer istisna, 4691 sayılı Kanun'un geçici md.2'de yazılım, tasarım ve Ar-Ge etkinliklerinden kaynaklanan gelirlere yönelik olarak kabul edilmiştir. İstisnanın uygulanmasıyla ilgili KVGİT (Seri No:1) md. 5.12.2'de düzenleme yapılmıştır. İstisnaya konu kazanç, teknoloji geliştirme bölgelerinde iş yapan mükelleflerin buradaki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden edinilmelidir.¹²⁷³ Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri sonrası seri üretimle elde edilen ürünlerin pazarlama gelirlerinin sınai mülkiyet haklarına bağlı kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılarak

¹²⁶⁹ Bunların dışında, ekonomik kalkınmanın da aralarında yer aldığı çeşitli amaçlarla özel kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğine haiz kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi muafıkları da yer almaktadır. Örneğin 12.04.1990 tarih ve 3624 sa. Kanun'la kurulan KOSGEB adıyla bilinen Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, 3624 sa. Kanun md.17/I/a uyarınca iktisadi işletmeleri dışında kurumlar vergisinden muaftır.

¹²⁷⁰ İstisnanın nasıl uygulanacağı KVGİT'nde md.5.12.1.'de yer almaktadır.

¹²⁷¹ İstanbul VDBÖ, T.09.01.2018, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2017/195]-23820.

¹²⁷² İstanbul VDBÖ, T.25.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-305.

¹²⁷³ Bu bölge dışındaki faaliyetlerinden veya bu bölgede olup da ilgili konulara girmeyen faaliyetlerinden elde edilen gelirler istisna kapsamına girmez.

istisnadan yararlandırılır.¹²⁷⁴ İstisna, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanacaktır. İstisna süresi, teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketinden izin alınarak faaliyete geçilen tarihten başlatılır. Yönetici şirketlerin bu kanun kapsamındaki faaliyetlerinin gelirleri de 31.12.2023'e kadar istisna kapsamındadır. Konuyla ilgili özeldelerde, bir teknokentin girişimcilik yarışması kapsamında geliştirilen proje nedeniyle kazanılan ödülün bedelinin 4691 sayılı Kanun geçici madde 2 kapsamında Kurumlar Vergisi'nden istisna olduğu, konusu itibariyle mal teslimi veya hizmet ifası olmaması nedeniyle de katma değer vergisi hesaplanamayacağı¹²⁷⁵, teknoloji geliştirme bölgelerindeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinde ortaya konulan ürünlerin üretim sürecinde kullanılmasından elde edilen kazançların bölge dışında gerçekleşen bir faaliyetten elde edilmesi nedeniyle vergiden istisna olmayacağı, bu faaliyet Ar-Ge veya yazılım faaliyeti olsaydı bile bölge dışında gerçekleşmesi nedeniyle istisna kapsamına girmeyeceği¹²⁷⁶, 4691 sayılı Kanun'daki istisnadan yararlanamayan şirketin, teknoloji geliştirme bölgesindeki faaliyetlerine ilişkin proje giderlerini Ar-Ge indirimine konu olabileceği, istisnadan yararlanan mükelleflerin harcamalarının Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilemeyeceği¹²⁷⁷, Teknoloji geliştirme bölgesindeki şirketin Ar-Ge proje faaliyetleri kapsamında üniversitede görevli akademik personelden danışmanlık hizmeti alınması karşılığında bu kişilere yapılacak ödemelerin, şirkete tabi ve bağlı çalışmaları halinde ücret olarak nitelendirilmesi ve bölgede çalışılan sürelerle ait ücretlerin 4691 sayılı Kanun geçici madde 2'ye göre gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiği ve ödemenin KDV'nin konusuna girmediği, danışmanlık hizmetini veren akademisyenin kendi nam ve hesabına çalışması halinde serbest meslek ödemesi kabul edilip GVK md.94/f.1/ye göre tevkifat yapılması gerektiği ve KDV'ye tabi olduğu¹²⁷⁸ bildirilmiştir.

Son olarak, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu md.6 ve geçici md.3 ile serbest bölgelere yönelik istisna uygulanmaktadır. Bu istisna, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyet için ruhsat alan mükelleflerin, ruhsatta belirtilen

¹²⁷⁴ Benzer şekilde, uyarlama, geliştirme, revizyon, vb. faaliyetlerden elde edilen gelirler de istisna kapsamındadır. Bu faaliyetlere teknoloji geliştirme bölgesi dışında başlanmış olsa da bu bölgelerde sona ermişse, yalnızca bu bölgede gerçekleştirildiği kadarı belirlenir ve o kısmı kadarına isabet eden gelire istisna uygulanır.

¹²⁷⁵ İstanbul VDBÖ, T.24.01.2020, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[6-2016/189]-91796.

¹²⁷⁶ Kayseri VDBÖ, T.04.04.2018, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-130[17-2017/20-1349]-30997.

¹²⁷⁷ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.17.06.2016, S.64597866-125[10-2016]-11538.

¹²⁷⁸ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.18.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-4691/GEÇİCİ-2-90.

süreyle sınırlı olarak, bu bölgede gerçekleştireceği faaliyetlerden elde edecekleri kazançlar içindir. İstisnadan yararlanan kurumların bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri gelirleri ile 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat alan kurumların bu bölgelerdeki kazançları istisna kapsamında değildir. Serbest bölgelerdeki kazançların istisnası hakkında KVGİT (Seri No:1) md.5.12.3.1.'de düzenleme yapılmıştır. İstisnaya tabi kazanç, serbest bölge faaliyeti hasılatından bu faaliyetin giderlerinin düşülmesiyle bulunur.¹²⁷⁹ Bu bölgedeki faaliyetten kaynaklı alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilir. Konuyla ilgili özelgelerde, serbest bölgede belirli süre için ruhsat alarak faaliyete bulunan şirketin bu üretimden elde ettiği gelirleri ruhsat süresi boyunca 3218 sayılı Kanun geçici madde 3 uyarınca vergiden istisna olduğu¹²⁸⁰, serbest bölgedeki faaliyet ruhsat süresi bitmek üzere olan şirketin ruhsat süresinin uzatılması halinde 3218 sayılı Kanun geçici madde 3/f.2/a'da yer alan istisnadan KVGİT (Seri No:1) md.5.12.3.7.'deki şartları sağlaması halinde faydalanabileceği; bu faaliyette çalışan personelin ücretlerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin 3218 sayılı Kanun geçici madde 3/f.2/b'de yer alan istisnadan ise Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği (Seri No:1)'deki md.3.1. ve 3.6.'daki şartlar çerçevesinde faydalanabileceği¹²⁸¹ bildirilmiştir.

3.2.3.9. Yatırım Teşvik Belgesine Bağlı Teslim ve Hizmetler İstisnası

Yatırım teşvik belgesi kapsamında makine teçhizat teslimleri, yazılım ve gayri maddi hak satım ve kiralama ile ilgili teslim ve hizmetler KDVK md.13/f.1/d uyarınca vergiden istisnadır.¹²⁸² KDV Genel Uygulama Tebliği II/B/5.'e göre, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere bu belge kapsamına üretimde kullanacakları her türlü

¹²⁷⁹ Serbest bölgede elde edilen hasılat, bu bölgedeki faaliyetlerde yapılacak ödemelerde kullanılana kadar (geçici süreyle) serbest bölgede mevduat hesabında veya repo işlemlerinde değerlendirilen gelirler de istisna kapsamındadır. Diğer hallerde, serbest bölgede elde edilse bile bu şarta uymayan faiz, repo, vb. gelirler istisnadan yararlanamaz. Mükelleflerin başka kurumlardan aldığı Ar-Ge projeleri hibeleri de kurum kazancına eklenir ve istisnadan yararlandırılır. Serbest bölge istisnasından yararlanan mükelleflerin, VUK'a göre defter tutma ile belge ve kayıt düzenine uyma, GVK ve KVK'dan kaynaklanan vergi kesintisi ve bunları sorumlu sıfatıyla muhtasar beyanname ile bildirip ödeme yükümlülükleri vardır.

¹²⁸⁰ İstanbul VDBÖ, T.18.01.2022, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2018/11]-70224.

¹²⁸¹ Bursa VDBÖ, T.10.01.2018, S.B.07.1.GİB.4.16.16.01-125[KV-17-32]-5122.

¹²⁸² Gerekçede, yeni yatırımlarda katma değer yaratmanın zaman alması ve bu süreçte yüklenilen vergilerin fiilen indirilememesi nedeniyle meydana gelen finansman sıkıntısını hafifletmek ve yatırımları teşvik etmek için bu istisnadan getirildiği belirtilmiştir. 4369 sayılı Kanun tasarısı, s.50-51.

makine ve cihazlar, bunların eklentileri ve bunlarla ilgili taşıma gereçlerinin teslimleri KDV'den istisnadır.¹²⁸³ Teslim alan mükellefin KDV yükümlülüğü yoksa veya makine teçhizatı özellikle indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacaksa kolaylık uygulanamaz. Yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmeyen teslimler nedeniyle, zamanında tahakkuk ettirilmeyen KDV, malın alıcısına vergi ziyayı cezalı olarak ve gecikme faiziyle birlikte re'sen tarh olunur. İstisna kapsamındaki makine teçhizatın teslimi için indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılacağına ilişkin istisna belgesi alınmalıdır.¹²⁸⁴ Konuyla ilgili özelgelerde, yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılmış makine ithalinde KDV istisnasından yararlanılabilmesi için aranan koşullar yer almaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliği md.II/B.5.1.'e göre ithal edilecek malın alıcı şirketin yatırım teşvik belgesinde bulunması, 2012/3305 sayılı Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 No'lu Tebliğ md.12'ye göre teşvik belgesi kapsamında ithaline izin verilebilir olması ve 95/7606 sayılı İthalat Rejimi Kararı md.7'ye göre Ticaret Bakanlığı'ndan izin alınması gerektiği ve malın kullanılmış (ikinci el) olmasının istisnayı etkilemediği¹²⁸⁵, yatırım teşvik belgesi sahibi şirketin belgeye göre satın aldığı makine ve teçhizatı Ticaret Bakanlığı izin ve onayıyla yatırım teşvik belgesinde unvan değişikliği yapılarak devretmesinin KDVK md.13/f.1/d'ye göre vergiden istisna olduğu ve 2012/3305 sayılı Karar md.22'de ve 2012/1 no'lu Tebliğ'deki devir, satış, ihraç ve kiralamanın özel koşullarına uyulması gerektiği¹²⁸⁶, belediyenin yatırım teşvik belgesi eki listesinde yer alan itfaiye aracını belediye hizmetinde ve belediye meclisi kararıyla belirlenen tarifeye göre önceden belirlenen işlerde kullanmak üzere temininin KDVK md.13/f.1/d bendindeki istisna kapsamına girdiği, ancak istisnanın uygulanabilmesi için KDV Genel Uygulama Tebliğinin md.II/B.5.2/c uyarınca belediyenin bu malı edindikten sonra bünyesindeki iktisadi işletmenin bilanço veya aktifine kaydetmesi gerektiği ve satın almanın gerçekleştiği döneme ilişkin KDV beyanname verme süresi

¹²⁸³ Hastane yatırımlarındaki teşvik belgesindeki ambulansların teslimi de istisnaya tabidir. Yatırım teşvik belgesinde yer alan ve yalnızca hava meydanlarında yolcuları terminal ile uçak arasında taşıyan apron otobüslerinin teslimleri de istisna kapsamındadır. Ancak teşvik belgeli yatırım mallarının teslimiyle ilgili olmayan tadil, bakım, onarım gibi işler istisna dışıdır.

¹²⁸⁴ Finansal kiralama yoluyla makine teçhizat alımlarında, yatırımcılara vergi dairelerinden verilecek teşvik belgesinde, finansal kiralama yoluyla edinecekleri malların şirket tarafından teslim alınması veya ithalinde istisna uygulanacağı yer almalıdır. Ancak finansal kiralama şirketinin makine teçhizatı kiracının kullanımına bırakması vergilendirilir. Finansal kiralamada sözleşme sonunda malın kiracıya geçmemesi veya yatırım teşvik belgesine uygun hareket edilmemesi halinde kiracı (yatırımcı), vergi ziyayı cezasına çarptırılır ve vergiyi de gecikme faiziyle birlikte öder.

¹²⁸⁵ İstanbul VDBÖ, T.19.10.2020, S.39044742-130[Özelge]-E.775369.

¹²⁸⁶ İstanbul VDBÖ, T.22.07.2019, S.39044742-130[Özelge]-590984.

içinde vergi dairesine bildirilmesi gerektiği, böylece KDVK md.32'ye göre indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanmaya ilişkin şartın yerine getirilmiş olacağı¹²⁸⁷ bildirilmiştir.

Yatırım teşvik belgeli mükelleflere yönelik teslim ve hizmetlerde katma değer vergisi istisnasına ilişkin Danıştay'ın dikkat çeken kararları bulunmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu K.2020/32 sayılı kararında, yatırım teşviki kapsamında yararlanılan KDVK md.13/f.1/d'deki istisnaya karşılık olarak indirilemeyen vergilerin mahsuben iadesi talebinin alenen ya da zımnen reddedilmesine rağmen, idarenin bu işlemi yaptığı iddiasını düzeltme fişinde ve ödeme emrini iptal eden işleminin yer aldığı belgede açık ve anlaşılır biçimde ortaya koyması gerektiğini, aksi takdirde dava konusu ödeme emrinin iptali ve mahsuben iadenin reddi işleminin eksik incelemeyle bir karara bağlanacağını belirtmiştir.¹²⁸⁸ Danıştay 4. Dairesi, ve K.2022/903, K.2022/1025, K.2022/2396 sayılı kararlarında, ekonomik faaliyetin yatırım teşvik belgesine uygun olarak gerçekleştirildiği karinesinden hareketle işlem yapılması gerektiği, aksini iddia edebilmek için idarenin faaliyetin görüldüğü yer ve işlemlerle ilgili somut delillere dayanarak tespitte bulunması ve bu çerçevede vergi inceleme raporunu ve bunun eki niteliğindeki vergi tekniği raporunu hazırlaması gerektiğini, eksik incelemeye dayalı vergi inceleme raporuna ve vergi tekniği raporuna dayanılarak yapılan cezalı vergi tahsilinin iptale konu olacağını belirtmiştir.¹²⁸⁹ Daire, yatırım teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslimi istisnasında çöp kamyonu olarak adlandırılan taşıtların vasfının ne olduğu sorusuna K.2021/339 sayılı kararında, mal ve hizmet üretiminde kullanılan, mobilya veya toplu taşımada kullanılanlar ile iş makineleri arasında sayılanlar haricindeki taşıtların KDVGUT md.II./5.1'e göre istisna kapsama girmediğine, çöp kamyonlarının niteliğinin bir tür iş makinesi olduğuna ve belediyenin çöp kamyonu satışından yüklendiği ve indirim konusu yapamadığı katma değer vergisini mahsup ve iade edebileceğine karar vermiştir.¹²⁹⁰ Danıştay 3. Dairesi K.2021/2739 sayılı kararında, ekonomik faaliyetin niteliği ve bu faaliyetin yatırım teşvik belgesinin kapsamıyla örtüşüp örtüşmediğinin açıkça ortaya konması gerektiğini

¹²⁸⁷ Afyonkarahisar Def.Ö., T.13.11.2017, S.B.07.4.DEF.0.03.10.00-130[13/d-2016/7]-26.

¹²⁸⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2019/382, K.2020/32, K.T.29.01.2020.

¹²⁸⁹ Danıştay 4. Dairesi, E.2021/3712, K.2022/2396, K.T.11.04.2022. Danıştay 4. Dairesi, E.2019/3690, K.2022/1025, K.T.23.02.2022. Danıştay 4. Dairesi, E.2018/1551, K.2022/903, K.T.17.02.2022.

¹²⁹⁰ Danıştay 4. Dairesi, E.2016/20580, K.2021/339, K.T.19.01.2021.

ve somut gerekçelere dayanarak iade isteminin reddinin hukuka uygun olabileceğini belirtmiştir. Yalnızca görünürdeki işleme ya da belge kapsamında satılan makine ve teçhizatların birden fazla el değiştirmesine bakılarak iade isteminin reddinin uygun olmayacağını, istisna ve iadeden yararlanabilmek için makine ve teçhizatların üretici firma tarafından kullanılmamış biçimde kurulumunun yapılması ve garanti süresinin bu kurulumla başladığının anlaşılması gerektiğini kararda açıkça ortaya koymuştur.¹²⁹¹ Daire, K.2021/2133 sayılı kararında ise yatırım teşvik belgesi kapsamında satın alınan makine teçhizatın, atıl hale gelmesi nedeniyle satışı için ilgili makamın oluru üzerine belge kapsamından çıkarılarak satılması ve ödenmeyen katma değer vergisinin vergi ziyaı cezası ve gecikme faiziyle ödenmesi üzerine, ödenen vergi aslının makine teçhizatın satıldığı yılın ilgili ayna denk gelen beyannamede ödenecek vergiden indirilebileceğini, ödemenin makine teçhizatın istisna kapsamında alındığı yılı etkilemeyeceğini belirtmiştir.¹²⁹²

Bölge İdare Mahkemeleri Vergi Dava Dairelerinin de yatırım teşvik belgesi sahiplerine yönelik teslim ve hizmetler istisnasına ilişkin kararları da bu kapsamdaki idari işlemlerde hukuka uygunluğun belirlenmesine yönelik kararları bulunmaktadır. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin K.2020/1072 sayılı kararında, verginin re'sen tarhı ve vergi ziyaı cezası işlemlerinin hukuka aykırı olması nedeniyle yetkili Vergi Mahkemesi'nce iptalinin istinaf merci tarafından temyiz yolu kapalı olarak onanmıştır. İlk derece mahkemesinin iptal kararı vermesinin nedeni, yatırım teşvik belgesinin iptal edilmesi işleminin idare mahkemesi kararıyla iptal edilmesi nedeniyle bu iptale dayanan cezalı vergi tarhının dayanaksız kalması nedeniyle hukuka uygunluğunun sona ermesidir. Ancak, yatırım teşvik belgesinin iptaline karşı açılan davada idare mahkemesinin yürütmenin durdurulması talebini reddederek davayı gördüğü anlaşılmaktadır. Eğer mahkeme yürütmeyi durdurma kararı verseydi, cezalı vergi tarhına ilişkin hukuki bir dayanak olmayacak ve buna ilişkin bir dava gündeme gelmeyecekti.¹²⁹³ Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin K. 2020/279 sayılı kararı, istisna uygulanan ancak TTK hükümleri uyarınca ek tasfiyeye uğramış (ihya edilmiş) sermaye şirketinin sonradan ortaya çıkan verginin tebliğine ilişkindir.

¹²⁹¹ Danıştay 3. Dairesi, E.2019/7551, K.2021/2739, K.T.31.05.2021.

¹²⁹² Danıştay 3. Dairesi, E.2018/2723, K.2021/2133, K.T.21.04.2021.

¹²⁹³ Gaziantep BİM 2. VDD, E.2020/1580 K.2020/1072, K.T.15.10.2020.

Olayda, yatırım teşvik belgesine dayanarak ithal mal teslim alan ve daha sonra TTK geçici md.7/f.4/b bendine göre ticaret sicilinden kaydı silinerek ihya edilen bir anonim şirkete, ihya sonrası bir tarihte KDVK md.13/f.1/d'deki istisnadan yararlanma şartının yerine getirilmemesi nedeniyle tarh edilen cezalı verginin şirket artık var olmadığı için VUK md.102'deki tebligat hükümlerine uyulmadan kanuni temsilcisine yapılan tebliğ, ilk derece mahkemesince iptal edilmiştir. Dairenin kararında ise şirketin hukuki varlığı sona erdiğinden şirket adına vergi borcunun tahakkuk edebilmesi için öncelikle vergi idaresince yetkili Asliye Ticaret Mahkemesi'nde TTK geçici md.15'e dayanarak şirketin ihyası ve yeniden tescili davası açılması gerektiği, bu davaya binaen şirkete tarh ve tahakkuk ettirilecek verginin şirketten tahsil edilememesi üzerine kanuni temsilcisinin sorumlu tutulmasına gidilmesi gerektiği belirtilerek vergi mahkemesinin iptal kararı onanmıştır.¹²⁹⁴ Nitekim TTK geçici madde 15'e göre sicilden silinen şirket alacaklıları ile menfaati bulunanların haklı sebeple beş yıl içinde mahkemeye ihya talebinde bulunabileceği açıkça düzenlenmiştir. Vergi idaresinin usulünce tebliğde ve dava yolu başvurusunda bulunmaması ve bu aşamaları atlayarak kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmesi hukuka aykırıdır. Hatta TTK geçici madde 15'teki beş yıllık zamanaşımı, TTK md.146'daki genel zamanaşımı süresi olan on yıldan daha az olduğu için Şener tarafından eleştirilmiştir.¹²⁹⁵

3.2.3.10. Bedeli Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilen Konut ve İşyeri Teslimleri İstisnası

Bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilen konut veya işyeri ilk teslimleri, 6824 sayılı Kanun md.7 ile eklenen KDVK md.13/f.1/i hükmüyle istisna kapsamına alınmıştır.¹²⁹⁶ İstisnadan yararlanarak konut veya iş yerini satın alabilecekler üçe ayrılır. Birincisi, çalışma veya oturma izniyle altı aydan daha uzun süre yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarıdır. Ancak GVK md.3/f.1/2 bendinde sayılan kurum ve kuruluşlar (Bu kuruluşlar, resmi kurum ve kuruluşları ile merkezi Türkiye'de olan kurum ve

¹²⁹⁴ Konya BİM 3. VDD, E. 2019/867, K. 2020/279, K.T.17.03.2020.

¹²⁹⁵ ŞENER, Oruç Hami, *Anonim Ortaklıkta Ek Tasfiye (İhya)*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.245-246.

¹²⁹⁶ Hükmün gerekçesinde (Teklif md.4), ülkeye döviz girişini artırmak ve inşaat sektörünü teşvik etmek amaçlarıyla istisnanın teklif edildiği belirtilmiştir. TBMM 26. Dönem 456 no'lu Komisyon Raporu (6824 sayılı Kanun tasarısı), s.6.

kuruluşlardır.) adına yabancı bir ülkede çalışan Türkler bu istisnadan yararlanamazlar. İkinci olarak, Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı gerçek kişilerdir. Üçüncüsü ise, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan ya da herhangi bir işyeri veya daimi temsilciyle Türkiye’den gelir elde etmeyen tüzel kişilerdir. İlk teslimden maksat, malın inşa edenlerden satın alınmasıdır.¹²⁹⁷ Ödemenin tamamının Türkiye’ye nakden veya banka kanalıyla getirilen dövizle gerçekleştirilmesi gerekir.

İstisnanın uygulanabilmesi için bedelin en az yarısı fatura tarihinden önce, kalanı da bu tarihten itibaren bir yıl içinde banka kanalıyla Türkiye’ye getirilmelidir. Ayrıca bu konut veya iş yeri bir yol boyunca elden çıkarılmamalıdır. Bu durum ve elden çıkarmanın sonuçları, tapu kütüğünün beyanlar hanesine işlenir. Şartlarını taşımadığı halde istisnanın uygulandığı satışlarda, zamanında tahsil edilmeyen verginin yanı sıra gecikme faizi ve vergi ziyai cezasından satıcı ve alıcı müteselsil sorumlu olur. Benzer durum, satıcıya bir yıl içinde ödenmeyen istisna uygulanan satışlar için de uygulanır. Bu istisna uygulamasında usulünce talep edilmesi halinde iade uygulaması gerçekleştirilir.

Gerekçede yer almasa da bu istisnanın koşullarını taşıyan yurt dışındaki Türk vatandaşlarının anavatanlarında mülk edinmelerini kolaylaştırma ve böylece Türkiye ile bağlarını pekiştirme amacına da hizmet ettiği, Anayasa md.62’de yer alan devlete yabancı ülkelerde çalışan Türklerle bağları koruma ödevinin bir parçası olduğu da söylenebilir.

Konuyla ilgili özelgelerde, proje aşamasında KDVK md.13/f.1/i kapsamında satılan konut satışında istisnanın uygulanması için, bedelin en az yüzde ellisinin satış faturası düzenlenen tarihten önce, kalanının da bir yıl içinde alıcı tarafından Türkiye’ye döviz olarak getirilip ödenmesi gerektiği, 6824 sayılı Kanun’un yürürlük tarihi olan 08.03.2017’den önce dövizin yüzde ellisinin getirilmiş olması halinde ödenen dövizin teslimi yapılacak belirli konut ya da işyeriyle ilgili olduğunun tevsiki halinde

¹²⁹⁷ KDVGUT md.II/B/12.’ye göre, istisnanın uygulanabilmesi için konut veya iş yeri olarak inşa edilen, yapı ruhsatına sahip, alıcıların kullanımına hazır biçimde teslim edilebilir bir yapı olmalıdır. Kat irtifakı kurulabilmesi mümkünse bunun da yapılmış olması gerekir. İnşa edenden satın alındıktan sonra başkasına satılan mallar istisnaya girmez.

Türkiye'ye getirilen döviz olarak değerlendirilebileceği¹²⁹⁸, konut veya işyeri satışının eurobond karşılığında yapılması, eurobondların uzun vadeli borçlanma aracı olması ve KDVK md.13/f.1/i'de sayılan ödeme araçları içinde yer almaması nedeniyle istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği¹²⁹⁹, şirketin bizzat inşa edip tamamladığı ve kiraya verdiği hastane binasını 2017 yılında yabancı uyruklu kişilere satışının ilk teslim olarak değerlendirilip KDVK md.13/f.1/i'deki diğer şartları sağlaması halinde istisna kapsamında sayılacağı¹³⁰⁰, konut veya işyeri satışında ödemenin bir kısmının Türkiye'ye getirilen dövizle bir kısmının Türkiye'de faal bir bankadan konut kredisi çekilerek ödenmesinin KDVK md.13/f.1/i kapsamında istisna edilemeyeceği¹³⁰¹ bildirilmiştir.

3.2.3.11. Ar-Ge, Yenilik ve Tasarımla İlgili Makine ve Teçhizat Teslimi İstisnası

Özel kanunlara göre Ar-Ge ya da yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara makine ve teçhizat teslimleri KDVK md.13/f.1/m uyarınca vergiden istisna edilmiştir.¹³⁰² KDV Genel Uygulama Tebliği II/B/14.'e göre bu istisna, kanunla koruma altına alınan teknoloji ile ilgili bölge, merkez veya laboratuvarlarda ar-ge, inovasyon ve tasarım faaliyetleri için yeni makine teçhizat alımında uygulanır.¹³⁰³ İstisna kapsamında alınan makine ve teçhizat, teslim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren üç yıl boyunca amacı dışında kullanılamaz, elden çıkarılamaz, kiralanamaz. Yararlanabilmek için istisna belgesi alınması gerekir. Konuyla ilgili Bursa VDB'nın 31.01.2020 tarihli özelgesinde, teknoloji geliştirme bölgesindeki Ar-Ge faaliyeti kapsamında alınan makine teçhizatın tesliminde KDVK md.13/f.1/m uyarınca istisna edilmesi için bunların hiç kullanılmamış olması, yalnızca Ar-Ge faaliyetinde kullanılması gerektiği, makine ve teçhizatın yazılım, aksam, aksesuar, parça ve teferruatının tek başına istisna kapsamına

¹²⁹⁸ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.29.09.2020, S.64597866-130[13/i]-E.22555.

¹²⁹⁹ İstanbul VDBÖ, T.19.07.2019, S.39044742-130[Özelge]-590344.

¹³⁰⁰ Kocaeli VDBÖ, T.10.09.2018, S.97726449-130[5290082219]-103600.

¹³⁰¹ Ankara VDBÖ, T.13.08.2018, S.84974990-130[KDV-1/İ/13-2018/04]-333250.

¹³⁰² Hükmün gerekçesinde bu istisna, Türkiye'deki sanayi kuruluşlarının uluslararası rakipleriyle yarışabilir olması için bu kuruluşların ar-ge, yenilik, tasarım faaliyetlerine destek amacıyla istisnanın getirildiği belirtilmektedir. 7104 sayılı Kanun tasarısı, s.8.

¹³⁰³ İkinci el alımlarda veya aksam, parça, aksesuar ve teferruat alımlarında istisna uygulanamaz.

girmediğ; makine ve cihazların eklentilerinin ana ürünle gelmesi halinde istisna kapsamında değerdendirilebileceği bildirilmiştir.¹³⁰⁴

3.2.3.12. İşletmelerin El Değiştirmesi, Dönüşmesi ve Bölünmesine Yönelik Vergi Kolaylıkları

Yürürlüğe girdiği haliyle sosyal, eğitimsel, kültürel ve askeri amaçlı istisnalar ağırlıklı olan, günümüzde ise bir tür torba maddeye dönüşen KDVK md.17’de ekonomik kalkınmayı ilgilendiren kolaylıklar da yer almaktadır. KDVK md.17/4/c hükmünde GVK md.81’deki ticari işletmenin veraset yoluyla el değiştirmesine veya sermaye şirketine dönüştürölmesine yönelik işlemler, adi ortaklığı sermaye şirketine dönüştürme iřlemleri¹³⁰⁵ ile KVK md.19 uyarınca yapılan devir¹³⁰⁶ ve bölünme¹³⁰⁷ işlemlerine ilişkin teslim ve hizmetler istisna kapsamına alınmıştır.¹³⁰⁸ Maddenin lafzında vergilendirilmemeden söz edilse de ortada vergilendirilmesi gereken ancak kanun hükmü uyarınca vergilendirilmeyen bir gelir olduğundan tam istisna uygulaması vardır. İstisnanın nasıl uygulanacağına ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliği md.II.B.5.5.’te açıklamalar yer almaktadır. Bu kapsamda hangi hallerin devir hangilerinin bölünme olduğu ise KVK md.19 ve KVGT (Seri No:1) md.19’da düzenlenmiştir. KVK md.19/f.2/b’deki kısmi bölünme tanımında “sermaye şirketleri” ifadesi kullanıldığı için

¹³⁰⁴ Bursa VDBÖ, T.31.01.2020, S.45404237-130[I-18-113]-21791.

¹³⁰⁵ Bu husus, GVK md.81/f.2’de yer almadığı için KDVK bakımından ayrıca düzenlenmiştir. 7104 sa. Kanun md.5’le yapılan eklemeyle GVK md.81/f.2’de belirtilen şartları sağlayan adi şirketlerin sermaye şirketine dönüştürölmesine ilişkin işlemleri KDV’den istisna edilmiştir. Madde gerekçesinde, kurumsallığı kolaylaştırmak için bu istisnanın kabul edildiği belirtilmiştir. *7104 sayılı Kanun tasarısı*, s.8.

¹³⁰⁶ KVGT (Seri No:1) md.19.1.’e göre devir, tam mükellef kurumun kayıtlı değerdleri üzerinden ve bir bütün olarak tam mükellef bir başka kurumla birleşmesidir. Kurumların bu şartlara göre tür değiştirmesi de devir olarak kabul edilir.

¹³⁰⁷ KVGT (Seri No:1) md.19.2.’ye göre bölünme, tam ve kısmi olmak üzere iki şekildedir. Tam bölünme, tam mükellef sermaye şirketlerinin malvarlığı ile alacak ve borçlarının kayıtlı değerdleri üzerinden en az iki sermaye şirketine devriyle tasfiyesiz dağılmasıdır. Kısmi bölünme ise tam mükellef sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilciliğinin bilançosundaki taşınmazlar veya en az iki tam yıl elindeki iştirak hisseleri ya da sahibi olduğu üretim veya hizmet işletmelerinin bir ya da birkaçının kayıtlı değerdleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulmasıdır.

¹³⁰⁸ Madde gerekçesinde, GVK’ya göre vergilendirilmeyecek değerd artış kazancına yol ačan işlemler ile KVK’daki devir sayılan birleşmelerle ilgili işlemlerin istisna kapsamına alındığı belirtilmiştir. *3065 sayılı Kanun tasarısı*, s.15.

4684 sa. Kanun md.19’la yapılan eklemeyle bölünme sayılan işlemler de istisna kapsamına eklenmiştir. *4684 sayılı Kanun tasarısı*, s.14.

7104 sa. Kanun md.5’le yapılan eklemeyle, adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüştürölmesi eklenmiştir. *7104 sayılı Kanun tasarısı*, s.8.

bölünen kooperatifler bu istisnadan yararlanamamaktadır. Üstün ve Aydın’a göre bu nedenle yüksek vergiler nedeniyle kooperatifler bölünmeden vazgeçmektedir.¹³⁰⁹ GVK md.81’deki işlemlerle ilgili Konya VDB’nın özelgesinde, yatırım teşvik belgesi ile KDVK md.13/f.1/d’deki istisnadan yararlanan işletmenin, işletme sahibinin ortakları arasında yer aldığı ve aynı konuda faaliyette bulunan şirkete GVK md.81/f.2’ye göre devredilmesinin KDVK md.17/4/c’ye göre vergiden istisna olduğu, yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan makine teçhizatın 2012/1 sayılı Tebliğ’e göre izinler alınarak devredilmesi gerektiği, aksi takdirde vergi ziyai cezalı KDV’nin gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği bildirilmiştir.¹³¹⁰ Devir ve bölünmeyle ilgili İstanbul VDB’nın 27.08.2013 tarihli özelgesinde, vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDVK md.30/f.1/a bendinin uygulanmayacağı, ilgili işlemler sonucu devreden yüklediği ve indiremediği vergileri mükerrerliğe yol açmayacak şekilde devralanın indirim konusu yapabileceği, özelveye konu şirketin kısmi bölünmesinin KDVK md.17/4/c uyarınca vergiden istisna olduğu bildirilmiştir.¹³¹¹

3.2.3.13. Değerli Kağıtlar ve Bazı Yatırım Araçlarına Yönelik Vergi Kolaylıkları

Değerli kağıtlar, külçe altın ve gümüş, döviz, para, hisse senedi ve tahviller, kira sertifikaları ve Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile bazı parça ve atıkların teslimi KDVK md.17/4/g hükmüyle vergiden istisna edilmiştir.¹³¹² Bu hüküm, dokuz defa değişikliğe uğramıştır.¹³¹³ Konuyla ilgili olarak

¹³⁰⁹ ÜSTÜN, AYDIN, 2014, s.470-471.

¹³¹⁰ Konya VDBÖ, T.18.04.2017, S.B.07.1.GİB.4.42.16.02-130[80355]-33257.

¹³¹¹ İstanbul VDBÖ, T.27.08.2013, S.39044742-KDV.17.4-1362.

¹³¹² Hükümün ilk hali, 3297 sa. Kanun md.6 ile KDVK md.17/4/g olarak eklenmiştir. Buna göre, külçe altın, döviz, para, değerli kağıtlar, hisse senedi ve tahvillerin teslimi istisna kapsamına alınmıştır. Madde gerekçesinde, bir kısım değerli kağıtların istisna kapsamına alındığı belirtilmiştir. *TBMM 17. Dönem 456 no’lu Komisyon Raporu (3297 sayılı Kanun tasarısı)*, s.4.

¹³¹³ İlk değişiklik, 4369 sa. Kanun md.60 ile “külçe gümüş” ibaresi eklenerek yapılmıştır. Gerekçede (Hükümet teklifi md.58), külçe gümüşe uygulanacak katma değer vergisinin teknik sıkıntı çıkarmasının önüne geçmek şeklinde bir neden belirtilmiştir. *4369 sayılı Kanun tasarısı*, s.51. İkincisi, 5035 sa. Kanun md.8’le yapılarak, hurda atıkların teslimi istisna kapsamına alınmıştır. Gerekçede kanundaki ifadeden farklı bir nedene yer verilmemiş, hurda atıkların maddede sayılan unsurlarla herhangi bir ilgisi belirtilmemiştir. *5035 sayılı Kanun tasarısı*, s.4. Üçüncüsü, 5228 sa. Kanun md.15’le yapılmıştır. Bu düzenlemeyle, lastik ve kauçuk atıkların yanı sıra bazı kıymetli taşlar istisna kapsamına alınmıştır. Gerekçede kanun metninin dışında bir nedene yer verilmemiştir. *5228 sayılı Kanun tasarısı*, s.10. Dördüncüsü, 5766 sa. Kanun md.12’yle parantez içi hükümlerden birinin çıkarılmasıyla yapılmıştır. *5766 sayılı Kanun tasarısı*, s.8. Beşincisi, 6111 sa. Kanun md.85’le varlık kiralama şirketlerinin kira sertifikalarını tesliminin vergiden istisna edilmesinin eklenmesidir. Düzenleme, Plan ve Bütçe

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu K.2021/733 sayılı kararında, hurda metal alım satımındaki teslimlerin KDVK md.17/4/g uyarınca vergiden istisna olduğu, ancak faaliyetin hayatın olağan akışına uymaması ya da sahte fatura ve belgelerle yürütüldüğüne yönelik somut tespitlerin vergi tekniği raporuna açıkça konulması halinde cezalı vergi tarh edileceği belirtilmiştir.¹³¹⁴ Danıştay 4. Dairesi K.2021/3619 sayılı kararında, geçici ilmühaberler üzerinden gerçekleştirilen iştirak hisseleri devrinin, bu ilmühaberlerin hisse senedi çıkarılana kadar aynı hakkı temsil eden belge olması nedeniyle iştirak hisselerinin teslimi için KDVK md.17/4/g'deki istisnanın bu durumda da uygulanabileceğine karar verilmiştir.¹³¹⁵

3.2.3.14. Varlık Yönetim Şirketleriyle İlgili Vergi Kolaylığı

Varlık yönetim şirketlerince devralınan alacakların teminatı olan mal ve hakların teslimi ve finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmalarıyla yeniden yapılandırılan borçların teminatı olan mal ve hakların teslimi KDVK md.17/4/l uyarınca vergiden istisnadır.¹³¹⁶ Konuyla ilgili özelgelere, varlık yönetim şirketinin bankalar ve finansman şirketlerinden hasılat paylaşım modeliyle temlik sözleşmesi kapsamında

Komisyonu aşamasında md.88 olarak eklenmiştir. *TBMM 23. Dönem 606 no'lu Komisyon Raporu (6111 sayılı Kanun tasarısı)*, s.377 ve 665.

Altıncı değişiklik, 6322 sa. Kanun md.21'le "Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları" ibaresi eklenerek yapılmıştır. Hükümet teklifi md.19'da yer alan düzenlemenin gerekçesinde, sermaye piyasası araçları üzerindeki vergi yükünü kaldırmak amacıyla bu istisnanın kabul edildiği yer almaktadır. *6322 sayılı Kanun tasarısı*, s.12. Yedinci değişiklik, 6552 sa. Kanun md.26 ile "kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi" ifadesi eklenmiştir. Plan ve Bütçe Komisyonu aşamasında kanun teklifine eklendiği anlaşılan düzenlemenin kıymetli taşların teslimiyle ilgili bazı işlemlerin istisna kapsamında kalmasını sürdürmek için kabul edildiği gerekçede belirtilmiştir. *6552 sayılı Kanun tasarısı*, s.480. Sekizincisi, 6728 sa. Kanun md.43'le yapılmıştır. Madde gerekçesinde, tahvil alma şeklinde sunulan finansman hizmetinde elde edilen faiz gelirinin tesliminin istisna kapsamına girdiğini ortaya koymak üzere parantez içi hüküm eklendiği belirtilmiştir. *6728 sayılı Kanun tasarısı*, s.25. Dokuzuncu değişiklik ise 7104 sa. Kanun md.5'le konfeksiyonda ortaya çıkan ve tekrar kullanılamayacak kırpıntıların teslimine ilişkin istisnanın eklenmesine ilişkindir. Gerekçede bu düzenlemenin neden bu bende eklendiğine yer verilmemiştir. *7104 sayılı Kanun tasarısı*, s.8.

¹³¹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2019/1825, K.2021/733, K.T. 26.05.2021.

¹³¹⁵ Danıştay 4. Dairesi, E.2016/20966, K.2021/3619, K.T.28.06.2021.

¹³¹⁶ Kanun md.23'le getirilen bu istisna, hükümet teklifinde yer almayıp Plan ve Bütçe Komisyonu'nda eklenmiştir. Ancak gerekçesinde yalnızca vergi alınması gereken ancak istisna edilen konular eklendiğinden söz edilmiştir. *4842 sayılı Kanun tasarısı*, s.17.

Bu istisnanın amacının, borcun zamanında ve kararlaştırıldığı şekilde yerine getirilmemesi sonucu gelişen olumsuzlukların alacaklıya ya da alacağı üstlenene etkisinin vergisel anlamda hafifletilmesi ve böylece 4743 sa. Kanun'a dayanan faaliyetlerin desteklenmesi olduğu anlaşılmaktadır. Böylece borca karşılık gösterilen mal ve hakların müzayede yoluyla yapılanlar dahil her türlü satışı sonucu teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

devraldığı alacakları tahsil etmek amacıyla bunların teminatını oluşturan araçların üçüncü kişilere satışı ve devrinin KDVK md.17/4/1 uyarınca vergiden istisna olduğu¹³¹⁷, Varlık yönetim şirketlerinin devraldığı ve genel haciz yoluyla başlatılan icra takibi nedeniyle kaydına iştirak haczi konulan malların satışının KDVK md.17/4/1 kapsamına girmediği ve KDV'ye tabi olduğu¹³¹⁸ bildirilmiştir.

3.2.3.15. Basılı Yayın Sektörüyle İlgili İstisna

Sürelili ya da süresiz fark etmeksizin basılı yayın sektörünü destekleyen, bu alandaki girişimcileri ekonomik bakımdan bir nebze rahatlatan kolaylıklar da bu sektörü ve dolayısıyla Türkiye ekonomisini kalkındırmaya hizmet etmektedir. Basılı yayın sektörüne desteğin temeli, Anayasa md.28'de basın özgürlüğü ve md.29'da sürelili ve süresiz yayın hakkından kaynaklanır ve 5187 sayılı Basın Kanunu md.3/f.1 uyarınca bilgi edinme, yayma, eleştirme, yorumlama ve eser yaratma faaliyetlerinin özel girişimciler eliyle yürütülmesini desteklemeyi içerir. Devletin vergi kolaylıkları eliyle vereceği destek de basın yayın kuruluşlarının hareket alanını genişletmesi ve maliyetlerini azaltması bakımından önemlidir. Bu destek, aynı zamanda sektörde tekelleşme ve tek sesliliğin önüne geçmek adına zor durumdaki veya yeni girişimciler için gereklidir. Basılmış eser kapsamına 5187 sayılı Basın Kanunu md.2/f.1/a uyarınca giren eserlerdeki (gazete, dergi, kitaplar) ilan ve reklamlar, BGK md.14/f.1/2'ye göre ilan ve reklam vergisinden istisnadır.¹³¹⁹ Basılı kitapların¹³²⁰ ve sürelili yayınların¹³²¹

¹³¹⁷ İstanbul VDBÖ, T.22.06.2020, S.39044742-130[Özelge]-440468.

¹³¹⁸ Manisa VDBÖ, T.20.10.2016, S.B.07.1.GİB.4.45.15.01-130[53.01.67]-109.

¹³¹⁹ Her ne kadar kanunda "İstisna ve Muaflıklar" başlığı altında yer alsada, kanunun teklif gerekçesinden istisna olduğuna ulaşılmaktadır. Kanun koyucunun istisna ve muaflıkları kavram kargaşasını önlemek için tek bir maddede toplaması, ancak ilgili hükümde hangi bağımsızlığın istisna hangisinin muaflık olduğunu belirtmemesi yerinde değildir. Kanunun TBMM Komisyon tutanaklarına da bakıldığında, kanun tasarısının gerekçesinde, tasarıda ilan ve reklam vergisinden istisna hallerin düzenlendiği md.13'te yer almaktadır. İhtisas Komisyonu, teklifte istisnaların düzenlendiği md.13 ile muaflıkların düzenlendiği md.14'ü kavram kargaşasına yer vermemek amacıyla tek maddede toplamayı tercih etmiştir. *2464 sayılı Kanun tasarısı*, s.6, 16, 31.

¹³²⁰ Kitap kavramından, 5187 sa. Kanun md.2/f.1/h bendinde geçen herhangi bir aralık öngörülmeden basılmış eserleri ifade eden süresiz yayınlar anlaşılmalıdır. Kitabın konusunun önemi yoktur, 1117 sa. Kanun'a göre poşetlenerek satılması zorunlu olmaması yeterlidir. Ders kitapları, dini kitaplar, ansiklopediler, almanaklar, yemek kitapları, kitap şeklindeki harita ve atlaslar, soru bankası kitapları, bilgi bankası kitapları, mevzuat kitapları, ISBN'i bulunan boyama ve etkinlik kitapları da istisna kapsamındadır. Ancak, kitap şeklinde olmayan yaprak setler, mevzuat güncelleme föyleri, ciltli takvim, kartela, ezber kağıdı, katalog, broşür gibi süresiz yayın niteliği olmayan basılı ürünler olup istisna kapsamı dışındadır. Elektronik kitap ve sürelili yayınlar, program şeklindeki mevzuat, soru bankası, vb.

teslimi, KDVK md.13/f.1/n ile vergiden istisna edilmiştir.¹³²² İstisnanın uygulanması, KDV Genel Uygulama Tebliği md.B/17’de düzenlenmiştir. Buna göre, ikinci el olanlar dahil basılı kitapların ve süreli yayınların yurt içindeki her aşamada tesliminde ve ithalinde uygulanır.

3.2.4. Diğer Ekonomik Nedenlerle İlgili Vergi Kolaylıkları

Ekonomik nedenlerle vergi kolaylıklarının tanındığı ancak mülkiyet hakkı, özel teşebbüs özgürlüğü veya ekonomik kalkınmadan ayrı şekilde değerlendirilmesi gereken konular bu başlık altında ele alınmaktadır.

3.2.4.1. Dış Ticaret ve Transit Taşımacılıkla İlgili Vergi Kolaylıkları

Günümüz ekonomik hayatında sanayi ve ticaretin bütün dünyayı kapsayan biçimde yürütülmesi, küresel ölçekte bir ekonominin gelişmesine neden olmuştur. Küresel ölçekli ekonomide mal ve hizmet piyasalarının yaşamasını ve gelişmesini sağlayan başlıca araçlar dış ticarettir. Dış ticaret, ülkeler arasındaki mal ve hizmetlerin satışına ilişkin faaliyetlerin tümünü ifade eder.¹³²³ Bir ülkenin diğer ülkelere satabileceği her

materyaller ile çeşitli veri taşıyıcılarla satılan görüntülü eğitim setleri istisna kapsamında değildir. Basılı kitap ve süreli yayınların basımına ilişkin alınan mal ve hizmetler de istisna kapsamına girmez.

¹³²¹ Süreli yayınlardan, 5187 sa. Kanun md.2/f.1/c’deki tanım anlaşılmalıdır. Buna göre, belirli zaman diliminde (günlük, haftalık, aylık, vb.) yayımlanan gazete, dergi gibi basılı eserler ile basılı haber ajansı yayınlarıdır.

¹³²² Yayıncılıkla ilgili ilk KDV istisnası 7161 sa. Kanun md.17’yle eklenmiştir. Adalet ve Kalkınma Partisi Konya Milletvekili Ziya Altunyaldız ve arkadaşlarının teklifinde yer almayan düzenleme, Plan ve Bütçe Komisyonu aşamasında md.18’e eklenmiş, Genel Kurul aşamasında md.17 olarak kabul edilen kolaylık, Kültür ve Turizm Bakanlığı’nın yayıncılık sertifikası verdiği kuruluşların yaptığı kitap ve süreli yayın teslimine ilişkin istisnadır. *7161 sayılı Kanun teklifi*, s.26.

Bu düzenleme, 7166 sa. Kanun md.7’yle (Teklif md.8) değiştirilmiştir. Değişen haliyle, 1117 sa. Kanun’a göre poşetlenerek satılanlar dışındaki basılı kitap ve süreli yayınların teslimi istisna kapsamına alınmış; ayrıca KDVK md.13/f.2’deki istisna haddi sınırının uygulanmayacağı eklenmiştir. Adalet ve Kalkınma Partisi Adana Milletvekili Tamer Dağlı ve arkadaşlarının teklif gerekçesinde, yalnızca teklif metnindeki ifadeler yer verilmiştir. Basılı kitaplar ve süreli yayınların üretim sürecinin ve elektronik ortamdaki kitapların ve süreli yayınların da istisna kapsamına eklenmesi komisyon görüşmelerinde önerilmiş, ancak kabul görmemiştir. *TBMM 27. Dönem 43 no’lu Komisyon Raporu (7166 sayılı Kanun teklifi)*, s.6 ve 11.

¹³²³ TDK İktisat Terimleri Sözlüğü’ndeki tanımlamada sadece ülkelerarası mal satımından söz edilirken, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Dış Ticaret Önlisans Programı’nda yer alan Dış Ticarete Giriş dersinin kitabındaki tanımlamada da dış ticaretin konusu olarak mallar ve hizmetler yer almaktadır. Balaam ve Dillman’ın uluslararası politik ekonomi ile ilgili eserlerinde, bir ülkede üretilen mal ve hizmetlerin başka ülkelere para veya başka ülkede üretilen mal ve hizmetler karşılığında sunulması uluslararası ticaret olarak tanımlanmıştır. YAPRAKLI, Sevda, “Dış Ticareti Yeniden Ele Almak”, *Dış Ticarete Giriş*, ed. Sevilay Küçüksakarya, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, 2020, s.3,

türlü mal ve hizmet dış ticaretin konusunu oluşturur. Günümüzde birçok ülkenin ekonomik hayatının iç içe geçmesi küresel ölçekte piyasa aktörleri arasındaki rekabet ve işbirliğini geliştirmiş, bu da devletleri ve uluslararası organizasyonları güncel gelişmelere hızlı biçimde uyum sağlayabilir bir konuma gelmek zorunda bırakmıştır. Bu amaçla, Türk hukukunda Anayasa md.167/f.2’de yürütme yetkisini elinde bulunduran organa ülke ekonomisinin yararına kullanmak üzere dış ticarete ilişkin vergi ve benzeri mali yükümlülük dışında ek mali yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisi tanınmıştır. Ancak dış ticaret ve transit taşımacılıkla ilgili bu özel düzenleme, siyasal iktidarın elindeki tek yetki değildir. Anayasa md.73’te düzenlenen vergilendirme yetkisi de dış ticareti düzenlemek ve ülke ekonomisinin yararına olacak şekilde etkilemek amacıyla kullanılabilir yetkilerden biridir. Vergilendirme yetkisi kapsamında kullanılacak araçlardan biri de vergi kolaylıklarıdır. Vergi kolaylıkları uygulanan dış ticaret faaliyetleri arasında dar mükellefiyet kapsamındaki ticari kazanç sahiplerinin Türkiye’deki sergi ve panayırlara katılması, tam mükellef kurumların yurt dışında gelir elde etmesi, ihracat, transit taşımacılık, ithalat ve roaming yer alır.

3.2.4.1.1. Sergi ve Panayır İstisnası

Dar mükellefiyet kapsamındaki ticari kazanç sahiplerine GVK md.30’da bir istisna tanınmıştır. Maddeye göre, Türkiye’de herhangi bir işyeri ya da daimi temsilcisi olmayan kişilerin ilgili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda elde ettiği ticari kazançlar ve serbest meslek kazançları gelir vergisinden istisnadır.¹³²⁴ İstisnaya ilişkin GVK md.30 veya başkaca bir maddede herhangi bir alt ya da üst sınır öngörülmediği için istisna kapsamına alınmaları için, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilciliği olmamaları yeterlidir. Üstelik kendi ülkeleriyle Türkiye arasında bir karşılıklı uygulamanın olması da şart değildir. Konuyla ilgili Öz, bu istisnayı belirli bir mükellef grubuna ihtiyari biçimde tanınan ayrıcalık olarak değerlendirmektedir. Ancak bu istisnanın vergilendirmede eşitlik ilkesini zedelediği, aynı faaliyette bulunan diğer

<https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/TIC104U/ebook/TIC104U-13V2S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf>

(08.09.2022). BALAAM, David N., DILLMAN, Bradford, *Introduction to International Political Economy*, Pearson Education, United States, 2011, s.134. <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

¹³²⁴ Bu istisna, 5421 sa. mülga Kanun md.31’den 193 sa. Kanun’a doğrudan aktarılmış bir uygulamadır. 5421 sa. Kanun’un hükümet teklifinde bulunmayan bu hüküm, TBMM Geçici Komisyon Raporu’ndan (s.60) anlaşıldığına göre komisyon sürecinde eklenmiştir. Bu rapordaki gerekçede yalnızca ilgili hükmü özetleyen ifadeler yer verilmiştir. 5421 sayılı Kanun tasarısı, s.60 ve 119-120.

mükelleflerin istisna dışında kalması nedeniyle eşzamanlı olumsuz etkide bulunduğu ve bu istisnanın toplumun genelini kapsayan bir sonuç doğurmadığı görüşündedir.¹³²⁵ Ancak bu istisnadaki amacın yabancı girişimcileri Türkiye’deki sergi ve panayırlara katılmaya ve Türkiye’deki ticari hayata ilişkin fikir edinmeleri ve aynı sektördeki girişimcilerle etkileşimde bulunmalarını teşvik etmek olduğu düşünülebilir. Nitekim bu amaçla gelen girişimcilere 4731 sayılı Kanun’la KDV’ya eklenen md.11/f.1/b ile Türkiye’deki sergi ve panayırlara katılmaları nedeniyle aldıkları mal ve hizmetler karşılığında ödedikleri KDV’lerin karşılıklılık ilkesi çerçevesinde mali idareye usulünce başvuruları üzerine iade edilmesi imkanı tanınmıştır. Bu gruba giren mükelleflere yönelik bir başka kolaylık da KDV md.11/f.1/b/2’de düzenlenmiştir. Bu statüdeki kişilerin taşımacılık faaliyetlerine yönelik satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılmaları nedeniyle satın alacakları mal ve hizmetlere ödedikleri KDV’nin, mükellefi oldukları ülke ile Türkiye arasında karşılıklılık olması kaydıyla ve ilgililerin usulüne uygun başvurusu üzerine iade edilmesi gerekir.¹³²⁶ İade yoluyla istisnadan nasıl yararlanacağı hususu KDV Genel Uygulama Tebliği’nde md.II/A/6’da düzenlenmiştir.¹³²⁷ Bu kolaylıkları destekleyen bir başka düzenleme de uluslararası fuar, sergi ve panayırların giriş yerleri ile mal sunum ve satış alanlarında tüketilen elektrik ve havagazının BGK md.36/f.1/3 ile vergiden istisna edilmesidir.¹³²⁸ Konuyla ilgili Ankara VDB’nın 24.12.2015 tarihli özelgesinde, milletlerarası fuarlarda bunların giriş yeri ile

¹³²⁵ ÖZ, Ersan, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), İzmir, 2002, ss.11-33, s.24.

¹³²⁶ Düzenlemenin getirildiği 4731 sa. Kanun md.5’in (hükümet teklifinde md.11’in) gerekçesine göre, bu kolaylığın karşılıklılık kaydıyla getirilme amacı hem Türk girişimcilerin yurt dışında bu amaçlarla yaptıkları mal ve hizmet alımlarında ödedikleri KDV’yi ilgili ülkeden iade alabilmelerini hem de Avrupa Birliği’ne uyumu sağlamaktır. *TBMM 21. Dönem 788 no’lu Komisyon Raporu (4731 sayılı Kanun tasarısı)*, s.7-8.

¹³²⁷ İstisna kapsamına alınacak mal ve hizmet bedelleri toplamı VUK md.232’de öngörülen ve ilgili dönemde uygulanan fatura düzenleme sınırını aşan miktarda (2022 yılı için 2.000 ₺) olmalıdır. Taşımacılık faaliyetiyle ilgili mal ve hizmet teslimi kapsamına akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderleri ile otoyol geçiş ücretleri girer. Fuar, panayır ve sergilere katılımda mal veya hizmet teslimine örnek olarak stant kiralama, stant kiralanan yerdeki elektrik ve su gibi genel giderler, katılım nedeniyle konaklama giderleri verilebilir. İade, talep üzerine ve talebe ek olarak 6.2.1’de sayılan belgelerin hazır olması halinde nakit veya banka hesabına yapılır. Belirli bir miktarın üzerindeki iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılır; ancak teminat gösterilirse bu sonuç beklenmeden de iade yapılır.

¹³²⁸ Kanunun hükümet teklifinde yer almayan (Teklif md.42) bu düzenleme, komisyon aşamasında ilgili maddenin md.37’ye alınmasıyla eklenmiştir. Hükümün amacı, ilgili faaliyetleri teşvik etmek olarak açıklanmıştır. İstisna, yalnızca ilgili alanlarda belirtilen faaliyetler sırasında tüketilen enerjinin vergilendirilmemesi şeklinde uygulanır. İlgili alanların diğer kısımlarında ve başkaca kullanım amacına özgülmemeleri halinde bu istisna hükmünden yararlanılamaz. *2464 sayılı Kanun tasarısı*, s.17.

mal gösterilen ve satılan pavyonlarında tüketilen elektriğin vergiden istisna olduğu, ancak bu yerler dışında tüketilenin vergiye tabi olduğu bildirilmiştir.¹³²⁹

3.2.4.1.2. Türkiye’de Yerleşik Kurumların Yurt Dışı Gelirleriyle İlgili Vergi Kolaylıkları

Türkiye’de yerleşik kurumların yurt dışındaki iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettiği kazançlar, KVK md.5/f.1/g bendindeki şartları taşıması halinde vergiden istisna edilmiştir.¹³³⁰ Yurt dışı şube kazançları istisnası denilen bu kolaylığın koşulları, kazancın doğduğu ülke vergi kanunlarına göre en az yüzde on beş oranında gelir ve kurumlar benzeri toplam vergi yükünü taşıması, elde edildiği hesap döneminin yıllık beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar bu kazancın Türkiye’ye transfer edilmiş olması gerekir.¹³³¹ Konuyla ilgili özelgelerde, yurt dışında kurulduktan yıllar sonra Türkiye’de tam mükellefiyet tesis edilen şirketin yurt dışındaki işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla elde edilen bir kazancı olsaydı KVK md.5/f.1/g’deki istisnadan yararlanabileceği¹³³², Türkiye’de mukim şirketin Belçika’daki şubesinden elde ettiği kazancın, KVK md.5/f.1/g bendindeki şartları taşıması halinde ve gelirin elde edildiği hesap dönemiyle ilgili yıllık beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transferi şartıyla istisnadan yararlanabileceği ve toplam vergi yükünün KVK md.5/f.1/b/3’e göre belirleneceği¹³³³ bildirilmiştir.

Türkiye’de tam mükellef kurumların yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden¹³³⁴ elde ettiği gelirler, Türkiye’deki genel sonuç hesaplarına

¹³²⁹ Ankara VDBÖ, T.24.12.2015, S.B.07.1.GİB.4.06.17.02-175.02.01.04[2015/114]-7108.

¹³³⁰ 5520 sayılı Kanun tasarısı, s.16-17.

¹³³¹ Eğer iştirak edilen şirketin ana faaliyet konusu finansman temini, sigorta hizmeti, menkul kıymet yatırımı ise bu kazancın doğduğu ülke kanunlarınca en az yüzde yirmilik bir vergi yükü aranır. Toplam vergi yükünün belirlenmesinde KVK md.5/f.1/b bendine göre hareket edilir.

¹³³² Ankara VDBÖ, T.22.06.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-33-691.

¹³³³ İstanbul VDBÖ, T.04.05.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-441.

¹³³⁴ Teknik hizmet kavramına hangi işlerin girdiği KVGİT (Seri No:1)’de madde 5.9.’da eklenen dördüncü bentte açıklanmıştır. Buna göre, inşaat onarım ve montaj işleriyle ilgili mimarlık ve mühendislik, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama ve ihale değerlendirme, proje ve yatırım yönetimi gibi hizmetler teknik hizmetler sınıfına girmektedir. Mali idare bu hizmetleri işin niteliği ve günün koşullarına göre yorumlanabilmesi için örnek olarak saymış ve başkaca hizmetlerin eklenmesine açık bırakmıştır. Bu hizmetlerden elde edilen gelirin istisna kapsamına alınması için yurt dışındaki işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılması gerekir. Aksi takdirde bu iş hizmet ihracatı olarak değerlendirilir. Teknik hizmet arzının aynı kurumun yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işleriyle bağlantılı olması zorunlu değildir.

aktarılması¹³³⁵ halinde KVK md.5/f.1/h'ye göre vergiden istisnadır.¹³³⁶ Konuyla ilgili özelgelerde, İstisnanın amacının, yurtdışında elde edilen ve vergilendirilen bu kazançların ayrıca yurt içinde de vergilendirilmemesi olduğu, ilgili hizmetin o ülkede bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla sunulması ve ilgili hükümdeki şartların sağlanması halinde bu hizmete ilişkin gelirin Türkiye'deki hesaplara aktarımı sonrası istisnadan yararlanılabileceği¹³³⁷, yurt dışında yapımı devam eden inşaat işinden elde edilen döviz cinsi gelirin farklı yabancı para birimlerine çevrilmesinde gerçekleşen değerlemeden kaynaklanan kur farkının geçici vergilendirme dönemine kadar istisnaya konu yurt dışı kazancının belirlenmesinde dikkate alınacağı ve vergiden istisna edileceği, ancak bu çevrilen paranın banka hesaplarında değerlendirilmesinden elde edilen faiz gelirinin istisna kapsamına girmeyeceği¹³³⁸, yurt dışında montaj işi kapsamında değerlendirilen faaliyetten elde edilen ve Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktarılan gelirin vergiden istisna olduğu¹³³⁹, Yurt dışında yapılacak bir inşaat işi için oluşturulan ortak girişimin (joint venture) elde ettiği hakedişten ortaklık payı doğrultusunda gelir elde eden şirketin kazancı, ortak girişimin adi şirket niteliğinden dolayı pay sahiplerinin yurtdışı inşaat işi kazancı olarak istisna kapsamına girdiği¹³⁴⁰ bildirilmiştir.

3.2.4.1.3. İhracat İstisnası

İhracat istisnası KDVK md.11 ve 12'de düzenlenmiştir. Türkiye Ekonomisi, ihracata dayalı büyüme modelinin benimsendiği ve ihracatın konusunun tarım ürünlerinden sanayi ürünlerine yöneldiği bir politikaya sahiptir.¹³⁴¹ Dolayısıyla ihracatla ilgili vergi kolaylıkları, ekonomi politikasının uygulanmasında önemli bir yere sahiptir. İstisna

¹³³⁵ Kazancın genel sonuç hesabına aktarılması, kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğunu içermez. Kurumun faaliyette bulunduğu veya hizmet sunduğu ülkede kazançta tasarruf edebilmesi yeterlidir.

¹³³⁶ Yurt dışındaki bu faaliyetlerden kaynaklanan gelirler, elde edildikleri dönem itibarıyla Türkiye'de ilgili olduğu geçici matrahın belirlenmesinde dikkate alınır. Kurum kazancı belirlenirken hangi hallerin dikkate alınacağı ve hangilerinin istisna kapsamında sayılacağı KVGT (Seri No:1)'de 5.9.1. ila 5.9.5. arasında düzenlenmiştir.

¹³³⁷ İstanbul VDBÖ, T.20.04.2020, S.62030549-125[5-2018/422]-336767.

¹³³⁸ Ankara VDBÖ, T.14.09.2015, S.38418978-125[5-15/5]-929.

¹³³⁹ Kocaeli VDBÖ, T.18.07.2014, S.93767041-125[5/h-2014/2]-120.

¹³⁴⁰ İstanbul VDBÖ, T.30.05.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1770.

¹³⁴¹ “2023 Türkiye İhracat Stratejisi ve Eylem Planı”, *Yüksek Planlama Kurulu*, 2012/8, s.4. (RG, T.13.06.2012, S.28322).

edilen faaliyetler, KDVK md.11'de üç bentte düzenlenmiştir. KDVK md.11/f.1/a'ya göre, ihracat teslimleri ve bununla ilgili hizmetler ile yurt dışındaki müşterilere yönelik hizmetler¹³⁴², serbest bölgelerdeki müşterilere yönelik fason hizmetler¹³⁴³, karşılıklılık şartıyla milletlerarası roaming anlaşmalarına göre yurt dışından gelen GSM operatörü müşterilerine Türkiye'den verilen roaming hizmetleri¹³⁴⁴ vergiden istisnadır. İhracat teslimleri ve yurt dışındaki müşterilere yönelik hizmetlerin istisnasıyla ilgili özelgelerde, yurt dışında mukim bankaya, yurt dışındaki yatırımcılarının Türkiye'den satın alacakları taşınmazlara ilişkin değerlendirme hizmetinin, alıcısı yurt dışında olmasına ve bedeli döviz olarak ödenmesine rağmen hizmetten Türkiye'de faydalanılması nedeniyle istisnadan yararlanılamayacağı¹³⁴⁵, yurt dışı mukimi firmanın araçlarına dahilde işleme rejimi kapsamında Türkiye'de tasarımı yapılarak (iç kaplama, koltuk, vb. işlemleri) aynı rejim kapsamında gümrük beyannamesiyle yurt dışına gönderilmesinin KDVK md.11/f.1/a'ya göre mal ihracı olarak vergiden istisna olduğu¹³⁴⁶, üniversitenin tıp fakültesinde gönüllü hastalar üzerindeki tetkiklerin sonucunda elde edilen klinik

¹³⁴² Bir teslimin ihracat teslimi sayıldığı haller ve yurt dışındaki müşteri kavramının ne olduğu KDVK md.12'de açıklanmıştır. Maddenin birinci fıkrasına göre ihracat teslimi sayılan haller yurt dışındaki ya da serbest bölgedeki bir alıcıya veya gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazaya ya da deposuna ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimler ile yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan tevдилerdir. KDVGUT II/A/1.1.1/a'ya göre, serbest bölgedeki alıcı, bu bölgelerde faaliyette olan gerçek veya tüzel kişiler olmalıdır. Tebliğ II/A/1.1.1/b'ye göre, teslim edilecek malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinin dışına çıkarılması veya gümrüksüz satış mağazasında satışa sunulmak üzere kanunda gösterilen yerlerden birinde tutulması gerekir.

Maddenin ikinci fıkrasına göre, yerleşim yeri, işyeri veya kanuni ve iş merkezi Türkiye dışındaki alıcılar ile Türkiye'de kurulu firmaların yurt dışında kendi adına yerleşik faaliyet gösteren şubeleri KDVK'ya göre yurt dışındaki müşteriler olarak tanımlanmıştır. Yurt dışındaki müşterilerin Türkiye'den aldığı ve yurt dışında faydalandığı hizmetler KDV'den istisnadır.

¹³⁴³ Bu istisna konusu, 5766 sa. Kanun md.12/f.1/e bendiyle KDVK md.11/f.1/a'ya eklenmiştir. Konunun istisna kapsamına alınmasının gerekçesi, bu müşterilere uygulanan KDV'nin serbest bölge mükelleflerince indirimi ve mükelleflere iadenin mümkün olamaması nedeniyle bir maliyet unsuru olan KDV tutarlarının ihracatın maliyetini artırması olarak Plan ve Bütçe Komisyonu'nun raporunda belirtilmiştir. Hükümet teklifinde yer almayan bu istisna, komisyon aşamasında 12. maddeye (e) bendiyle eklenmiştir. *5766 sayılı Kanun tasarısı*, s.20.

Serbest bölgede fason hizmet istisnasının nasıl anlaşılması gerektiği KDVK md.12'de açıklanmıştır. Maddenin 5766 sa. Kanun md.12/f.1/e bendiyle eklenen üçüncü fıkrasında, fason hizmetin serbest bölgede faaliyette bulunan müşterilere yönelik olması ve hizmetten serbest bölgede faydalanılması halinde KDVK md.11/f.1/a'daki istisna uygulanacaktır.

¹³⁴⁴ Oxford Learner's Dictionary'nin tanımlamasına göre roaming, mobil telefonu abone olunan hat operatörünün hizmet verdiği ülkeden başka bir ülkede ve başka bir ağa bağlanarak kullanabilme hizmetini ifade eder. <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/> (14.10.2022).

Bu istisna konusu, 4842 sa. Kanun md.21'le KDVK md.11/f.1/a'ya eklenmiştir. Konunun istisna kapsamına alınmasının gerekçesi, yurt dışındaki GSM operatörlerinin roaming hizmetlerinde KDV uygulanmadığı halde Türkiye'deki operatörlerin yurt dışı operatör müşterilerine verdiği roaming hizmetlerinden KDV alınmasının rekabeti bozması olarak belirtilmiştir. *4842 sayılı Kanun tasarısı*, s.7.

¹³⁴⁵ İstanbul VDBÖ, T.25.01.2021, S.39044742-130[Özelge]-62641.

¹³⁴⁶ İstanbul VDBÖ, T.12.11.2020, S.39044742-130[Özelge]-E.837213.

araştırmaları değerlendirme sonuçlarının yurt dışında mukim firmaya bu firmanın Türkiye'deki faaliyetleriyle ilgisi olmaması şartıyla gönderiminin istisna kapsamına girdiği¹³⁴⁷, Türkiye'de mukim şirketin para birimi Türk lirası olan Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde veya Türk lirası kullanmayan başka ülkelerde mukim firmalara yaptığı web sitesi ve yazılım satışlarının bu müşterilerin yurtdışındaki faaliyetleriyle ilgili olması ve bu faaliyetlerinin Türkiye'yle ilgisinin bulunmaması halinde KDVK md.11/f.1/a'ya göre vergiden istisna olduğu, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti mukimi firmanın hizmet bedelini Türk lirası cinsinden yatırmasının istisnaya engel olmadığı¹³⁴⁸, video paylaşım veya dijital içerik platformuna yüklenen ve bu platformun serbest olduğu ülkelerle paylaşılan video içeriklerinin sadece yurtdışına sunulan bir video gösterim hizmeti olması halinde, KDVK md.11/f.1/a bendindeki şartları da sağlarsa hizmet ihracatı istisnasından yararlanabileceği, ancak bu içeriklerin Türkiye'de de izlenmesi mümkün olduğu takdirde KDV hesaplanacağı¹³⁴⁹, Türkiye'de mukim şirketin serbest bölge mukimi firmaya fatura düzenleyerek gümrük beyannamesi ile malzeme tesliminin KDVK md.11/f.1/a uyarınca vergiden istisna olduğu, bu malzemelerin serbest bölge mukimi firma tarafından ürün haline getirilerek serbest bölgede şirkete tesliminin ise KDVK md.16/f.1/c uyarınca vergiden istisna olduğu¹³⁵⁰, İhraç edilecek araçlara ilişkin yurt dışındaki müşteri için verilen bakım, depolama ve bekletmeyle ilgili başkaca hizmetler yurt dışındaki müşteriye yönelik olması ve Türkiye'deki faaliyetiyle ilgili olmaması nedeniyle bu hizmetlerin istisna kapsamında olduğu¹³⁵¹, yurt içinden serbest bölgedeki bir firmaya hazır beton tesliminin, KDVK md.12/f.1'e göre Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması nedeniyle ihracat sayılacağı ve KDVK md.11/f.1/a'ya göre vergiden istisna olduğu¹³⁵² bildirilmiştir.

Konuyla ilgili Danıştay 3. Dairesi K.2021/2096 sayılı ve Danıştay 4. Dairesi K.2021/1249 kararlarında, ihracat istisnasından doğan katma değer vergilerine ilişkin indirim yoluna gidilemediği takdirde vergi borçlarına mahsuben iadesi talebinin, aksine

¹³⁴⁷ Eskişehir VDBÖ, T.07.09.2020, S.26696128-130[11-2019/27]-E.36770.

¹³⁴⁸ Yalova Def.Ö., T.13.08.2020, S.42152853-010.01[7720694219]-9100.

¹³⁴⁹ Muğla VDBÖ, T.12.08.2020, S.93996897-130-E.64952.

¹³⁵⁰ İstanbul VDBÖ, T.08.05.2020, S.39044742-130[Özelge]-356288.

¹³⁵¹ Ankara VDBÖ, T.23.08.2019, S.84974990-130[11-2019/21]-E.280194.

¹³⁵² İzmir VDBÖ, T.17.01.2019, S.21152195-130[17-2017-761]-26638.

bir vergi inceleme raporu¹³⁵³ veya mahkeme kararı olmadıkça yerine getirilmesi gerektiğini, mahkemece genel esaslara tabi mükellefler listesine alınan mükellefe özel esaslar kapsamında bir işlem yapılamayacağını, davayı ele alan vergi mahkemesinin ulaşması gereken yerin VUK md.3/B uyarınca vergiyi doğuran olay ve ilgili ekonomik faaliyetlerin gerçek niteliği olduğunu belirtmişlerdir.¹³⁵⁴ Bu doğrultuda bir görüş, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi tarafından K.2019/59 sayılı kararında da ortaya konmuştur. Mahkeme kararında özetle, vergi inceleme raporlarının dayanak alınabilmesi için yeterli ve somut bilgi ve belgeye dayanılarak hazırlanması gerektiği, yeterli ve somut kavramının incelemeye konu ekonomik faaliyetin niteliğine göre değişebileceği, vergi suçu raporu oluşturulurken yalnızca mükellefin ödevlerini yerine getirmedeki olumsuz davranışlarının ve vergiyi doğuran olayın karşı tarafının bazılarının özel esasların uygulandığı mükelleflerden olmasının yeterli bir gerekçe olmayacağını, her bir vergiyi doğuran olayın aralarında bağlantı olmadığı sürece kendi içinde önyargıdan uzak şekilde ele alınması gerektiği belirtilmiştir.¹³⁵⁵

Fason hizmetlere ilişkin istisna hakkında Sakarya VDB'nin 27.01.2020 tarihli özelgesinde, yurt dışında mukim firmaya serbest bölgede müşteri bulma hizmeti verilmesi, serbest bölgede bir müşteriye verilen fason hizmet olmadığı gerekçesiyle KDVK md.11/f.1/a'daki istisnaya girmediği ve KDV'ye tabi olduğu bildirilmiştir.¹³⁵⁶ Roaming hizmetleri istisnası hakkında ise İstanbul VDB'nin 09.09.2014 tarihli özelgesinde işletme hattının yurtdışında kullanılması nedeniyle alınan roaming hizmetinden, yurtdışındaki operatörün Türkiye'deki operatöre verdiği bir hizmet olması nedeniyle katma değer vergisi alınacağı, yurtdışı kullanımı dahil aylık toplam fatura bedeli üzerinden hem katma değer vergisi hem de özel iletişim vergisi hesaplanacağı bildirilmiştir.¹³⁵⁷

¹³⁵³ Bu raporun, ilgili vergi inceleme komisyonunun olumlu değerlendirmesini almış ve ilgili vergi dairesine iletilmiş olması gerekir.

¹³⁵⁴ Danıştay 3. Dairesi, E.2017/2455, K.2021/2096, K.T.20.04.2021. Danıştay 4. Dairesi, E.2016/9637, K.2021/1249, K.T.25.02.2021.

¹³⁵⁵ İstanbul BİM 2. VDD, E.2018/1805, K.2019/59, K.T.15.01.2019.

¹³⁵⁶ Sakarya VDBÖ, T.27.01.2020, S.41931384-130[11-2017-14]-4652.

¹³⁵⁷ İstanbul VDBÖ, T.09.09.2014, S.39044742-KDV.11-2201.

İhracat istisnası kapsamında düzenlenen ama sözleşmeden kaynaklanan edimlerin Türkiye’de gerçekleştirildiği ve istisna uygulamasının vergi iadesi şeklinde düzenlendiği bir faaliyet de KDVK md.11/f.1/b/1’de yer alır.¹³⁵⁸ Hükme göre, yerleşim yeri Türkiye’de olmayan yolcuların Türkiye’de satın alıp yurt dışına götürdüğü mallardan satın alma anında verginin tahsil edilir, ancak malın gümrükten çıkışı sırasında fatura veya belgenin ibrazı üzerine tahsil edilen vergi iade edilir. Konuyla ilgili İstanbul VDB’nın 03.01.2017 tarihli özelgesinde, Türkiye’de yerleşik olmayanlara yapılan satışlarda KDVK md.11/f.1/b kapsamına giren teslimler bakımından, bu işlemlerin faturalarında gösterilen KDV’nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV’den indirileceği, vergiye tabi işlemin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergide az olması halindeyse faturayı düzenleyen mükellefe KDVK md.29/f.2’ye göre vergi iadesi yapılacağı bildirilmiştir.¹³⁵⁹ Benzer bir uygulama, KDVK md.11/f.1/b/2 ve 3’te Türkiye’de yerleşim yeri, işyeri, kanuni veya iş merkezi olmayan kişilere ilişkin mukim ülkeleriyle karşılıklı olmak şartıyla taşımacılık ve fuar, panayır, sergilere katılımda alınan mal ve hizmetler ile Türkiye’de film çekmesine izin verilen ve hükümdeki şartları sağlayan yabancı film yapımcılarının çekimle ilgili aldığı mal ve hizmetlere ilişkin yer almaktadır.

İhracat istisnasına ilişkin bir başka farklı uygulama, şartlı terkinle ilgili tecil edilme şeklinde KDVK md.11/f.1/c’de yer alır.¹³⁶⁰ KDV Genel Uygulama Tebliği II/A/8.4.’e göre ihraç edilecek malın nihai mal olması gerekir. Malı teslim alan, malı işledikten sonra ihracata konu etmesi halinde bu istisnadan yararlanılamaz. İhraç kaydıyla teslim edilen malların KDV’si, ihracatçılar tarafından ödenmez ve vergi tecil edilir. İmalatçılar ise ilgili dönemde bu vergiyi beyan eder ve ihracatın hükümde belirtildiği şekilde gerçekleşmesi halinde tecile konu vergi terkin edilir.¹³⁶¹ Aksi takdirde bu vergi, hükümde belirtilen şekilde tahsil edilir.¹³⁶² Konuyla ilgili özelgelerde, süresi dolan

¹³⁵⁸ Gerekçede metnin lafzının dışına çıkılmamıştır. 3065 sayılı Kanun tasarısı, s.13.

¹³⁵⁹ İstanbul VDBÖ, T.03.01.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-2517.

¹³⁶⁰ Gerekçede metnin lafzının dışına çıkılmamıştır. 3065 sayılı Kanun tasarısı, s.13.

¹³⁶¹ İhracatçı, teslim aldığı malları teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç etmelidir.

¹³⁶² İhracatın gerçekleşmemesi halinde, mücbir sebep yoksa, verginin tahsilinin gecikmesi nedeniyle, tahakkuk tarihinden itibaren AATUHK md.51’deki gecikme zammıyla tahsil edilir. Ancak, ihracatın gerçekleşmemesi mücbir sebepten kaynaklıysa, tecil tarihinden itibaren ilgili dönemler için geçerli AATUHK md.48’den kaynaklı gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir. Mücbir sebep halinde, tahakkukun gecikmesi söz konusu olduğu için gecikme faizi alınması söz konusudur. Mücbir sebep halinde, üç aylık

Sanayi Sicil Belgesi vizesinin sehven gecikmeli bir tarihte yaptırılması nedeniyle, vize yapılması gereken tarih ile vize yapılan tarih arasında geçen zamanda ihraç kaydıyla teslimlerin yapıldığı ve bu dönemde sanayi sicil belgesi bulunan şirketin imalatçı sayılmasının, KDVK md.11/f.1/c'deki ve KDV Genel Uygulama Tebliği md.II./A/8./3.'teki diğer şartları taşıması halinde tecil-terkin uygulamasından faydalanılabileceği ve vizenin süresinden sonra yaptırılmasının tecil-terkini etkilemeyeceği¹³⁶³, imalatçıların KDVK md.11/f.1/c kapsamında ihraç kaydıyla teslim ettiği mallara ait KDV'nin terkin ve iadesi için ihracatçıdan alınan onaylı belgenin vergi idaresine sunulmasına gerek olmadığı¹³⁶⁴ bildirilmiştir.

İhracat istisnasının özel tüketim vergisi bakımından uygulaması ÖTVK md.5'te yer alır. Özel Tüketim Vergisi'nin konusuna giren malların¹³⁶⁵ ihracat teslimleri, hükümde belirtilen koşulları taşımaları halinde istisna kapsamındadır.¹³⁶⁶ ÖTVK md.5/f.1/a ve b bentlerine göre, istisna kapsamındaki teslimin yurt dışındaki müşteriye yönelik olması ve malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkmış olması gerekir. Yurt dışındaki müşteriden anlaşılması gereken, yerleşim yeri veya kanuni ve iş merkezi yurt dışındaki alıcı ya da yurt içindeki işletmenin yurt dışındaki şubeleridir. Şartı sağlayan alıcıya veya onun adına hareket eden kişiye malın işlenmek veya değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz. ÖTVK md.5/f.2'ye göre, kanuna ekli (III) ve

sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, HMB tarafından üç aya kadar ek süre verilmesi halinde, gecikme faiziyle birlikte verginin tahsili de üç ay daha tecil edilir. KDVGUT II/A/8.11.'e göre ihraç edildiği halde Gümrük Kanunu md.168,169 ve 170'e göre malın geri gelmesi halindeyse, ithalat istisnasından faydalanılması için KDV, ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmelidir. İhracatçının ödediği KDV, imalatçı tarafından ilgili dönem beyannamesinde indirimine konu edilebilir.

¹³⁶³ Kocaeli VDBÖ, T.12.08.2020, S.97726449-130[1980015098]-E.68147.

¹³⁶⁴ İstanbul VDBÖ, T.06.01.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-5875.

¹³⁶⁵ ÖTVK md.1/f.1'de sayılan bu mallar, kanuna ekli dört ayrı listede yer alır. (I) sa. listede, petrol ve petrol ürünleri arasında yer alan maddeler, (II) sa. listede bazı kara, hava ve deniz taşıtları, (III) sa. listedeyse alkollü ve bazı alkolsüz içecekler ile tütün ve tütün ürünleri, (IV) sa. listede de bazı ev eşyaları ve kişisel bakım ürünleri ile lüks tüketim malları yer almaktadır.

¹³⁶⁶ ÖTVGT (Seri No:1) md.5.1.1.'e göre, yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu şirketlerinin hava taşıma araçlarına, uluslararası sefer yapan yerli deniz ve hava araçlarına teslimler ihracat teslimi sayılır. İhraç edilen malların geri gelmesi halinde ithalatta ÖTV uygulanmaz. ÖTVGT (Seri No:19) md.2 ve md.3'e göre, ihracatçı ÖTV iadesinden yararlanmışsa ya da ÖTV ödemediği ihraç kaydıyla satın alıp ihraç ettiği mallar geri gelmişse, ithalatın yapıldığı tarih itibariye gümrük idaresince gecikme zammı (mücbir sebep varsa tecil faizi) ile birlikte ÖTV uygulanır. İhracatçının iadede da tescil-terkinden yararlanıp yararlanmadığı bağlı olduğu vergi dairesinden tespit edilmelidir. ÖTVGT (Seri No:14) md.4'e göre, yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlere, kanunda buna ilişkin bir hüküm yer almadığı için ÖTV istisnası uygulanamaz. İhraç kaydıyla teslim edilen malların serbest bölgeden ihracatında ise ÖTVK md.8/f.2'ye göre tecil-terkin işlemi yapılır. Ayrıca, serbest bölgeden yurt dışına yapılan teslimler ÖTV'den istisnadır.

(IV) sayılı listelerde yer alan mallar, gümrüksüz satış mağazalarına ya da depolarına bu mağazalarda satılmak şartıyla teslimi vergiden istisna edilmiştir.¹³⁶⁷ Konuyla ilgili özelgelerde, Türkiye’de mukim şirketin Türkiye’ye ithal ettiği malları üçüncü bir ülkeye ihraç etmeden önce Türkiye’de kayıt ve tescil ettirmemesi ve ilk iktisabını gerçekleştirmemesi halinde bu ihracatın özel tüketim vergisinin konusuna girmeyeceği¹³⁶⁸, şirketin Türkiye’deki otomotiv bayilerinden KDV ve ÖTV’sini ödeyerek satın alacağı binek otomobillerin plakalarını çıkarıp iptal ettirerek ve hiç kullanmadan ÖTVK md.5’e ve KDVK md.32’ye göre ihraç etmesi halinde, bu aracın ilk iktisabında ödenen ÖTV ve KDV’nin iadesinin gerekli belgelerin sunulması sonrasında yapılabileceği¹³⁶⁹, vergisi ödenerek ÖTV mükellefinden kayıt ve tescil edilmek üzere edinilen otomobilin Türkiye’de kayıt ve tescilini yaptırmadan ÖTVK md.5’e göre ihraç edenin, bu araçların ilk iktisabında ödenen özel tüketim vergisinin ve KDVK md.32’ye göre katma değer vergisinin iadelerinin talep edilebileceği¹³⁷⁰ bildirilmiştir.

3.2.4.1.4. Dış Ticarete Taşımacılıkla İlgili Vergi Kolaylıkları

Dış ticaretle ilgili taşımacılık faaliyetlerini desteklemek amacıyla KDVK md.13’te deniz, hava ve demiryolu taşımacılığında kullanılan yol, yer ve araçlarla ilgili istisnalar tanınmıştır. Maddenin ilk halinde Türkiye’nin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşımının geliştirilmesini teşvik etme ve bunların dış ticarete rekabet edebilir düzeye gelmesi için inşaa, onarım, bakım, yenileme, liman ve hava meydanı hizmetleri istisnası tanınmıştır. Ancak kanun değişiklikleriyle yapılan eklemelerle başkaca konulara ilişkin istisnalar da eklenmiştir. KDVK md.13’teki istisna konularından deniz, hava ve demiryolu araçlarının inşaa ve onarımı ile ilgili hizmetler ve bu araçların teslimleri¹³⁷¹,

¹³⁶⁷ 7104 sa. Kanun md.24’le değiştirilen bu hükmün gerekçesi (Teklif md.20), yurt içindeki üreticiler aleyhine gelişen haksız rekabetin önlenmesidir. *7104 sayılı Kanun teklifi*, s.13.

¹³⁶⁸ Bursa VDBÖ, T.24.10.2018, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-135[17-8]-217695.

¹³⁶⁹ İstanbul VDBÖ, T.02.09.2013, S.39044742-ÖTV 5 GENEL-1408.

¹³⁷⁰ Antalya VDBÖ, T.19.08.2013, S.76464994-130[KDV.2012.80]-212.

¹³⁷¹ Bu istisna, KDVK md.13/f.1/a’da düzenlenmiştir. KDVGUT II/B/1.’e göre bu istisna üç alt başlığa ayrılmaktadır. Birincisi, faaliyetleri kısmen ya da tamamen deniz, hava ve demir yolu taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları kiralamak ya da işletmek olan mükelleflere bu araçların teslimidir. Ancak bu mükellefler kişisel amaçla aldıkları araç ve tesisler bakımından bu istisnadan yararlanamaz. KDVK md.16/f.1/a’ya göre bu malların ithali de Katma Değer Vergisi’nden istisnadır. İkinci olarak, faaliyeti istisna kapsamındaki araç ve tesisleri kiralamak veya işletmek olan mükelleflere bu araçlarla ilgili tadilat, onarım ve bakım hizmetleridir. Kişisel amaçla kullanılan araç ve tesisler bakımından bu istisna

deniz ve hava taşıma araçlarına liman ve hava meydanlarındaki hizmetler¹³⁷², limanlarla bağlantılı demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşasıyla ilgili mal teslimi ve inşaat taahhüt işleri¹³⁷³, dış ticaretle doğrudan ilgilidir.¹³⁷⁴ Konuyla ilgili özelgelerde, gemi inşasıyla meşgul şirketin tasarım ve kalıpları kendine ait olan ve satışa sunacağı gemiyle ilgili motor ithalatı ile üretim, montaj ve dekorasyon işi hizmet alımlarının istisna kapsamında olmadığı, ancak şirketin kendisinin inşa ve imal etmesi halinde istisnadan yararlanabileceği, istisnadan faydalanılabilmesi için kısmen veya tamamen ilgili taşıma araçlarını kiralama veya işletme faaliyetinde bulunması gerektiği¹³⁷⁵, dernek iktisadi işletmesi faaliyeti kapsamında hava taşıtlarının kiralanması ve işletilmesinin KDVK md.13/f.1/a'ya göre vergiden istisna olduğu, ancak doğrudan dernek tarafından sportif havacılık amaçlı hava taşıtı alımı yapılmasının KDV'ye tabi olduğu¹³⁷⁶, Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü'nce ihale edilen deniz aracı imal ve inşa işinin yurt içinden temin edilen ve yurtdışından ithal edilen mal ve hizmetlerde istisnadan yararlanabilmenin, bağlı olunan vergi dairesine başvurularak alınacak konuyla ilgili şerhin düşüldüğü istisna belgesiyle mümkün olduğu¹³⁷⁷, Türkiye'deki tersanelerde gerçekleştirilen deniz araçları bakım, onarım ve boya işlerinin KDVK md.13/f.1/a uyarınca vergiden istisna olduğu, ancak istisna kapsamındaki hizmetleri

uygulanamaz. Üçüncüsü ise, faaliyetleri istisna kapsamındaki araç ve tesisleri kiralamak veya işletmek olan mükelleflere bu araçların imal ve inşasına ilişkin teslim ve hizmetlerdir. Bu istisnalardan yararlanmak isteyenler, vergi idaresinden KDVGUT'nde belirtilen şekilde istisna belgesi almalıdır.

¹³⁷² Bu istisna, KDVK md.13/f.1/b'de düzenlenmiştir. KDVGUT II/B/2.'ye göre liman ve hava meydanlarındaki istisna kapsamındaki hizmet, araç ve yük sahibi firmalar veya acentelerine doğrudan ilk aşamadaki asıl yüklenicinin verdiği ve fatura ettiği hizmettir. İstisna kapsamındaki hizmetlere ilişkin mal ve hizmet alımları ise KDV'ye tabidir. Alt yüklenici (taşeron) tarafından verilen ve asıl yükleniciye (ilk safhaya) fatura edilen hizmetler de KDV'ye tabidir. Hava meydanı işletmecileri tarafından yolculara verilen ve yolcu servis ücreti adıyla havayolu şirketleri aracılığıyla bedeli tahsil edilen hizmetler de KDV'den istisnadır.

¹³⁷³ Bu istisna, KDVK md.13/f.1/e'de düzenlenmiştir. KDVGUT II/B/6.'ya göre, bu işleri bizzat yapan ya da yükleniciye yaptıran mükellef veya idarenin inşa, genişletme veya yenileme işleri vergiden istisnadır. İstisnadan alanı işletenlerden kiralayanlar da yararlanabilir. Limanın bütünleyici parçası olmayan mallara veya yapılan inşaat taahhüt işlerinde ana hizmet birimlerinin giderlerine istisna uygulanmaz. İstisnanın uygulanması için vergi dairesinden istisna belgesi alınmalıdır. Belgesiz istisna uygulanırsa, verginin yanı sıra vergi ziyai cezası ve gecikme faizi de tahsil edilir; bu borçlardan malı ya da hizmeti sunan mükellefle birlikte malı ya da hizmeti alan da müteselsilen sorumludur. Belge olduğu halde istisna koşullarıyla ilgili baştan ya da sonradan bir ihlal söz konusuysa, bu durumda istisna kapsamında kendine teslim ya da hizmette bulunan yalnızca alıcı sorumlu olur; satıcının iade talebi istisnaya uygun işlem yapılmış gibi karşılanır.

¹³⁷⁴ Maddede yer alan diğer istisnalar Anayasa'nın başkaca hükümleriyle ilgili olduğundan bu başlık altında söz edilmemiştir.

¹³⁷⁵ İstanbul VDBÖ, T.19.11.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-95918.

¹³⁷⁶ Eskişehir VDBÖ, T.19.02.2015, S.73903997-130[13-2014/13]-1977.

¹³⁷⁷ İstanbul VDBÖ, T.21.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-673.

verenlere yönelik her türlü alış ve giderlerin KDV'ye tabi olduğu¹³⁷⁸, demiryoluyla yük taşımacılığı faaliyetinde bulunmak isteyen bir firmanın satın alacağı vagonların istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için yetkili mercilerce istisna kapsamında bir faaliyet için alım yapıldığının anlaşılacağı yazı ve istisna belgesi gerekeceği¹³⁷⁹ bildirilmiştir. Danıştay 7. Daire, konuyla ilgili K.2021/1693 sayılı kararında, tersanecilik şirketinin yatırım teşvik belgesinde yer alan makine ve teçhizatı ithalinden doğan vergilerle ilgili yatırım teşvik belgesinin iptali nedeniyle KDVK md.13/f.1/d kapsamında istisnadan yararlanamayacağını, ancak mükellefin ilgili vergi dairesine başvurusu üzerine verilen istisna belgesine dayanarak KDVK md.13/f.1/a kapsamında istisnadan yararlanabileceğini belirtmiştir.¹³⁸⁰

Deniz ve hava limanlarında taşıt ve yük sahiplerine verilen hizmetlerle ilgili istisna hakkındaki özelgelere, gemi veya yük sahibi firmalara limanlarda doğrudan verilen hizmetlerden KDVK md.13/f.1/b'de yer alan ve 60 no'lu KDV Sirküleri md.3.2.2.1.'de sayılanlarla eşleşenlerin vergiden istisna olduğu, ancak alt taşerondan sağlanan hizmetlerin tek aşamalı olmaması nedeniyle istisna kapsamına girmeyeceği¹³⁸¹, Yurt dışından gelen ya da yurt dışına giden yatlar için limanlarda verilen seyir süreci ve görevlileriyle ilgili belgelere ilişkin acentelik hizmeti KDVK md.13/f.1/b'ye göre vergiden istisna olduğu¹³⁸², hava meydanlarında tüm hava araçlarına yönelik yolcu indirime-bindirme, konma, konaklama, manifesto (yolcu listesi), plan çekme, hava sahalarında çalışma, meydan açtırma (meydan çalışma saatlerini uzatma) hizmetleri 60 no'lu KDV Sirküleri md.3.2.2.1.'de sayılanlar bakımından KDVK md.13/f.1/b uyarınca ve aynı sirkülerin md.3.2.2.2.'de sayılanlar bakımından KDVK md.17/4/ö'ye göre vergiden istisna olduğu¹³⁸³, deniz ve hava taşımacılığı hizmeti veren firmaların araçları ile yük ve yolcularına limanlarda ve hava meydanlarında verilen gözetim hizmetlerinin KDVK md.13/f.1/b uyarınca vergiden istisna olduğu, bu firmalara ait deniz taşımacılığı

¹³⁷⁸ İstanbul VDBÖ, T.10.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-2206.

¹³⁷⁹ GİBÖ, T.17.06.2009, S.B.07.1.GİB.0.54/5413-1496.

¹³⁸⁰ Danıştay 7. Dairesi, E.2016/10828, K.2021/1693, K.T.22.03.2021.

¹³⁸¹ Mersin VDBÖ, T.04.09.2019, S. B.07.1.GİB.4.33.15.01-130[2015-701-86]-113116.

¹³⁸² İstanbul VDBÖ, T.02.09.2019, S. B.07.1.GİB.4.34.17.01-130[Özelge]-706983.

¹³⁸³ İstanbul VDBÖ, T.21.04.2014, S.39044742-KDV.13-1113.

yapan gemilere Türk kara sularında ama limanlar dışında verilen gözetim hizmetlerinin ise KDVK md.12/f.1/a ve md.12/f.2 uyarınca vergiden istisna olduğu¹³⁸⁴ bildirilmiştir.

İnşaat işleriyle istisnasıyla ilgili Kocaeli VDB'nın 08.06.2018 tarihli özelgesinde, uluslararası yük taşımacılığı için demiryolu bağlantılı kara/demiryolu limanı inşaatına ilişkin mal teslimleri, kara/demiryolu limanının KDV Genel Uygulama Tebliğinin md.II/B/2/1'deki liman tarifine uymaması nedeniyle KDVK md.13/f.1/e'deki istisnadan yararlanamayacağı bildirilmiştir.¹³⁸⁵ Özelgede dayatılan tanımlama kanunla düzenlenmemiş olup, tebliğ yoluyla idare tarafından yapılmıştır. Vergi kolaylıkları bakımından tanımlama, aynı zamanda kapsam belirlemeyi, dolayısıyla daraltmayı getireceği için kanun koyucu tarafından yapılması vergilerin kanuniliği ilkesiyle örtüşen bir uygulama olur. Mevcut haliyle, idare tarafından sınırlanabilen bir istisna uygulaması söz konusudur. Somut olayda ilgili limanın karayolu limanı olarak da işlev görecektir şekilde inşası kanundaki amaçla da örtüşmediği için özelgede bir aykırılık olduğundan söylenemez. Ancak bu durum, tanımın kanun hükmüyle yapılması gerektiği gerçeğini değiştirmemektedir.

İnşaat işleri istisnasıyla ilgili diğer özelgelerde, kruvaziyer yat limanı inşasında rıhtım, terminal binası, teknik hizmet binası, otopark ve idari hizmet binalarının inşa, genişletme ve yenilemesine ilişkin mal ve hizmet alımlarının KDVK md.13/f.1/e uyarınca istisna kapsamına girdiği, bu proje uygulamalarının istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için gerekli bürokratik sürecin KDV Genel Uygulama Tebliği md.II/B./6.2.'de açıklandığı, ancak bu limana yapılacak otel ve alışveriş merkezinin inşası için yapılacak mal ve hizmet alımlarının KDV'ye tabi olacağı¹³⁸⁶, Bir havalimanı içinde Devlet Hava Meydanları İşletmesi'nin yap-işlet-devret modeline göre uçak bakım ve onarımı yapılması için tahsis edilen yerde bina yapılması amacıyla yapılacak mal ve hizmet alımlarının KDVK md.13/f.1/e'ye göre vergiden istisna olduğu¹³⁸⁷ bildirilmiştir.

¹³⁸⁴ GİBÖ, T.11.11.2011, S.B.07.1.GİB.0.06.53-010-22.

¹³⁸⁵ Kocaeli VDBÖ, T.08.06.2018, S.B.07.1.GİB.4.41.15.01-130[7340925900]-72837.

¹³⁸⁶ İstanbul VDBÖ, T.03.06.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-72248.

¹³⁸⁷ Antalya VDBÖ, T.26.01.2015, S.76464994-130[KDV.2014.118]-17.

Danıştay Üçüncü Dairesi K.2020/5049 sayılı kararında, havaalanı için yeni pist ve taksirut yapım işini üstlenen yüklenici firmaya, idare tarafından sehven verildiği belirtilen istisna belgesine dayanarak mal ve hizmet satan üçüncü kişilerin yükleneceği cezalı katma değer vergisinden ve gecikme faizinden hem satıcıların hem de inşaat işini yüklenen alıcının müteselsil sorumlu olduğunu ve konuyla ilgili vergi tekniği raporuna göre matrah tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir.¹³⁸⁸ Ancak burada bahsedilebilecek bir diğer husus da satıcı ve yüklenici mükelleflerin TTK md.18/f.2 uyarınca basiretli tacir gibi davranması gerekliliğidir. Basiretli tacir olarak gerçekleştirdiği ekonomik faaliyete ilişkin istisna belgesinin sonradan yükümlülük doğurup doğurmayacağı konusunda bizzat araştırma yaparak veya muhasebe meslek erbabından ve avukatından bilgi alarak idarenin hatalı işlemi konusunda bilgi alabilir ve işlemlerini istisna belgesine dayanmadan yapabilir konumdadır. Öte yandan, mahkeme kararında sehven verildiği belirtilen istisna belgesinin bir vergi memuru tarafından düzenlendiği ve niteliğinin idari işlem olduğu göz önünde bulundurulursa, memurun hatasının idarece inceleme aşamasına kadar tespit edilmediği ve bu kapsamda ilgili memurun sorumluluğu konusunda idareye ve yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunulmasına da hükmedilebilirdi. Yapılacak soruşturmada memurun idari ve cezai sorumluluğu olup olmadığı ilgili makam ve merciler tarafından ortaya çıkarılacaktır. Anayasa md.125/f.4'e göre vergi ve idari yargılama organlarının sorumluluğunun sınırı, yürütme yetkisinin Anayasa ve kanunlara uygun biçimde yerine getirilmesini kısıtlayacak biçimde veya idari eylem ve işlem niteliğinde bir karar veremeyecekleri noktasına kadardır. Bu sınır, kanunda suç veya sorumluluk doğuran bir davranışın somut olayda açıkça görülmesi halinde ilgili makam ve mercilere durumun bildirilmesini engellememelidir.

Taşımacılık işleriyle ilgili istisna KDVK md.14'te yer alır. İstisna kapsamına giren hizmetler, Türkiye ile diğer ülkeler arasındaki taşımacılık ile Türkiye'nin transit geçiş için kullanıldığı taşımacılık işleridir.¹³⁸⁹ KDVK md.14'ten kaynaklanan uluslararası taşımacılık istisnasının, transit taşımacılıkta ve Türkiye ile diğer ülkeler arasındaki yük

¹³⁸⁸ Danıştay 3. Dairesi, E.2019/4979, K.2020/5049, K.T.03.12.2020.

¹³⁸⁹ Kanunun hükümet teklifindeki gerekçesine göre (Hükümet teklifi md.17) bu istisna, Türkiye'nin kıtalararası konumu nedeniyle uluslararası taşımacılık sektörünün gelişmesi amacıyla kabul edilmiştir. 3065 sayılı Kanun tasarısı, s.14.

ve yolcu taşıma işleri için uygulanabileceği Bakanlar Kurulu'nun 84/8889 sayılı kararıyla belirlenmiştir. Ancak bu istisna, yerleşim yeri veya kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan mükellefler bakımından karşılıklılık ilkesi çerçevesinde uygulanır. KDV Genel Uygulama Tebliği II/C/1.'e göre, taşımacılığın hangi yolla yapıldığı fark etmemektedir. Ancak mal ister ihraç edilecek ister ithal edilmiş olsun, Türkiye içinde bir yerden bir yere taşınması hizmeti istisna kapsamına girmez.¹³⁹⁰ KDV'den istisna edilen taşımacılık işlerine ilişkin bilet satışlarında hesaplanan komisyonlar da istisnadan yararlanır. İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi istisnası ise sadece Cumhurbaşkanı'nın belirlediği sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanır. Araçlar ise kamyonlar veya çekici ve soğutucuya sahip yarı römorklardır. İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi istisnası da 5493 sayılı Kanun md.2'yle KDVK md.14/f.3'e ve ÖTVK md.7/A'ya eklenmiştir.¹³⁹¹ Konuyla ilgili özelgelerde, şirketin uluslararası yük taşımacılığı yapan gemilere yük bulma ya da yüklere gemi bulma şeklindeki brokerlik hizmetleri KDVK md.14/f.1 ve KDV Genel Uygulama Tebliği md.II/C/1.1. uyarınca uluslararası taşımacılık kapsamında bir hizmete girdiği için vergiden istisna olduğu¹³⁹², taşıma işleri organizatörlüğüyle meşgul bir şirketin deniz ve hava limanlarında yük ve konteynerlerin yüklenmesi ve indirilmesine ilişkin hizmetleri, uluslararası taşımacılık kapsamında bulunması halinde KDVK md.14 kapsamında vergiden istisna olduğu¹³⁹³, şirketin tam mükellef bir firma için yurtdışından yurtiçine mal taşınması hizmeti de uluslararası taşımacılık kapsamında değerlendirilip KDVK md.14/f.1'e göre vergiden istisna olduğu, ancak buna ilişkin Türkiye'de yüklenilen ve indirimle konu edilemeyen KDV'nin iade edilmeyeceği, ayrıca yurtdışında yapılan giderler nedeniyle ödenen verginin şirketçe hesaplanan KDV'den indirim ve iadesinin mümkün olmadığı¹³⁹⁴, KDVK md.14 kapsamında istisna edilen bir hizmetle ilgili, yerleşim yeri veya kanuni ve iş merkezlerinden biri Türkiye'de olmayan mükellefler bakımından istisna kapsamına giren işlemlerden dolayı yüklenilen ve indirimle telafi

¹³⁹⁰ Örneğin bir mal Türkiye'deki A şehrinden (Türkiye'deki) B şehri limanı kullanılarak C ülkesindeki D şehrine gönderilecek olsun. A şehrinden B şehrine taşınması istisna dışı olup, B şehrindeki limandan C ülkesindeki D şehri limanına taşınması istisna kapsamındadır. Taşıma aracının mükellefe ait olması veya kiralık olması istisnaya engel değildir.

¹³⁹¹ 5493 sa. Kanun md.1 ve md.2 ile getirilen bu düzenlemelerin gerekçeleri, uluslararası taşımacılığın rekabet gücünü artırmak, transit taşımacılık sektörünü teşvik etmek ve kararnamelerle yürütülen uygulamayı kanuni hale getirmektir. *TBMM 22. Dönem 1112 no'lu Komisyon Raporu (5493 sayılı Kanun tasarısı)*, s.3-4.

¹³⁹² İstanbul VDBÖ, T.19.03.2019, S.39044742-130[Özelge]-E.230462.

¹³⁹³ İstanbul VDBÖ, T.08.02.2019, S.39044742-130[Özelge]-125671.

¹³⁹⁴ Manisa VDBÖ, T.17.04.2017, S.B.07.1.GİB.4.45.15.01-130[53.01.151]-13274.

edilemeyen vergilerin ilgili ülkeler bakımından karşılıklı olmak şartıyla iadesinin mümkün olduğu, bunun için KDV Genel Uygulama Tebliği md.II./C/1/3'teki belgelerin ibrazı gerektiği¹³⁹⁵, Transit taşımacılığın istisna kapsamında bir faaliyet olduğunun anlaşılabilmesi için transit refakat belgelerinin durumu doğrulayıcı bilgiler içermesi, tereddüt halinde ise transit taşınan mala ilişkin gümrük belgeleri üzerinden tevsik edilebileceği¹³⁹⁶, istisna kapsamına giren faaliyetin başka taşımacılara yaptırılmasının istisnayı etkilemediği, indirimde gidilemeyen verginin iade edileceği ve hangi belgelerin tevsik edici belge olarak kullanılacağı¹³⁹⁷, ihraç malı taşıyan çekici ve soğutucu ünitesi olan yarı römorkların soğutma ve ısıtma ünitelerinin birlikte bulunması halinde ÖTV md.7/A ve KDVK md.14/f.3 istisna kapsamında değerlendirilebileceği, sadece ısıtma özelliği olması halindeyse standart yakıt depoları dışındaki ısıtıcı ünitelerin depolarına vergiden istisna motorin teslimi yapılamayacağı¹³⁹⁸ bildirilmiştir.

3.2.4.1.5. İthalat İstisnası

Dış ticareti ilgilendiren bir diğer istisna da KDVK md.16'da düzenlenen ithalat istisnasıdır.¹³⁹⁹ İstisna konuları üç bent halinde düzenlenmiştir. Birincisi, KDVK'ya göre teslimleri istisna edilen malların it.hali de vergiden istisnadır.¹⁴⁰⁰ İkinci olarak, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi.nden istisna eşyaların ithali KDV'den istisnadır.¹⁴⁰¹ Son olarak, bazı gümrük rejimlerinin uygulandığı mallar vergiden

¹³⁹⁵ İstanbul VDBÖ, T.18.09.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-010.01-82648.

¹³⁹⁶ Mersin VDBÖ, T.22.10.2014, S.18008620-130[ÖZG-2014-44]-95.

¹³⁹⁷ İstanbul VDBÖ, T.19.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-200.

¹³⁹⁸ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.23.10.2017, S.64597866-135[7/A]-19858.

¹³⁹⁹ Kanunun madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.19), vergi yükü bakımından eşitlik ve tarafsızlığı sağlamak için Türkiye'de üretilen mallara tanınan KDV istisnasının ithal mallara da tanındığı, alışlagelen uygulamada kolaylık ve basitlik içinse Gümrük Kanunu'nda gümrük vergisinden istisna edilen mallara KDV istisnası tanındığı belirtilmiştir. *3065 sayılı Kanun tasarısı*, s.15.

¹⁴⁰⁰ Örneğin KDVK md.13/f.1/n'ye göre 1117 sa. Kanun uyarınca poşette satılanlar hariç basılı kitap ve süreli yayınların teslimi vergiden istisnadır. KDVK md.16/f.1/a'ya göre ithal edilen bu tür ürünler de KDV'den istisnadır.

¹⁴⁰¹ Bu mallar, 4458 sa. Gümrük Kanunu md.167'de yazılı mallar (5/a ve 7'nci fıkralardaki mallar hariç), geçici ithalat yoluyla getirilen mallar, hariçte işleme rejimi kapsamındaki mallar ve geri gelen eşya kapsamındaki mallardır. Hükümde "*muaf ve müstesna eşya*"dan söz edilse de bir eşyanın vergiden muaf olması mümkün değildir. Bu nedenle, kanun koyucunun bu şekildeki düzenlemesi kişiler bakımından vergi kolaylığına hizmet eden sözcüğün sehven kullanımıdır. Vergilemede kanunilik ilkesi gereği bu hatanın kanun koyucu tarafından derhal düzeltilmesi gerekir. Ayrıca, düzeltme yapılana kadar bu vergi kolaylığından yararlanacak mükellefler bakımından hak kaybının önüne geçecek şekilde idari düzenleyici ve birel işlemlerin de yapılması gerekir.

istisnadır.¹⁴⁰² Konuyla ilgili özelgelere, demiryolu taşıtları için parça imal eden mükellefin, imalatla kullandığı ürünlerin ithalinin KDV'ye tabi olduğu, ancak imalatçının yükleniciye yapacağı teslimlerin KDVK md.13/f.1/a'ya göre vergiden istisna olduğu ve bu teslimle ilişkin mal ve hizmetlerin yüklenici tarafından yapılacak ithalatının da KDVK md.16/f.1/a uyarınca vergiden istisna olduğu¹⁴⁰³, belediyenin toplu taşıma sorumluluğu .kapsamındaki raylı sistem tramvaylarının kapasitesini artırmak için mevcut araçlarıyla uyumlu ek vagonların belediyece ithalinde, bu ithalatın asli faaliyetin icrasında kullanılacak olması ve ilgili alımın istisna kapsamında olduğunu gösteren vergi dairesinden alınmış belgenin gümrük idaresine ibrazıyla ithalata ilişkin istisnadan yararlanılabileceği¹⁴⁰⁴, 4458 sayılı Kanun md.167'ye göre gümrük vergisinden muaf veya istisna edilen hava taşıtı donanım ekipmanı ve yedek parçaları ithalinin KDVK md.16/f.1/b uyarınca katma değer vergisinden de istisna edileceği, ancak gümrük vergisi bakımından kolaylık sağlanmaması halinde bu mal ithalinin katma değer vergisine tabi olduğu¹⁴⁰⁵, antika değeri olan eski tarihli el yazması Kur'an-ı Kerim'in ithalinde, 4458 sayılı Kanun md.167 uyarınca gümrük vergisinden istisna edilmesi halinde katma değer vergisi de alınmayacağı, ancak gümrük vergisi alınması halinde KDVK md.28'e dayanılarak çıkarılan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca yüzde bir oranında katma değer vergisine tabi olacağı¹⁴⁰⁶, mükellefin yurt dışından serbest bölgeye ithal ettiği malı serbest bölgedeki başka firmaya satış ve tesliminin KDVK md.16/f.1/c uyarınca vergiden istisna olduğu¹⁴⁰⁷ bildirilmiştir.

Türkiye'deki bir operatörün abonesi olup yurt dışında roaming hizmetinden yararlananlara yansıtılan hizmet ücreti KDVK md.17/4/ç uyarınca istisna edilmiştir.¹⁴⁰⁸ Gümrük antrepoları ile geçici depolama yerlerinde, gümrük hizmetlerinin verildiği

¹⁴⁰² Bu rejimler, Gümrük Kanunu'nda yer alan transit ve gümrük antrepo rejimleri, serbest bölge ve geçici depolama hükümleri uygulanan mallardır. Bu mallar, Türkiye içinde serbest dolaşıma girmediği sürece KDV'den istisnadır.

¹⁴⁰³ Sakarya VDBÖ, T.09.11.2016, S.B.07.1.GİB.4.54.15.01-130[16-2015-33]-53.

¹⁴⁰⁴ Eskişehir VDBÖ, T.11.01.2016, S.B.07.1.GİB.4.26.-130[28-2015/ 5]-1788.

¹⁴⁰⁵ Isparta Def.Ö., T. 08.07.2019, S.B.07.4.DEF.0.32.10.00-130-13214.

¹⁴⁰⁶ İstanbul VDBÖ, T.09.05.2016, S.39044742-010-53002.

¹⁴⁰⁷ İstanbul VDBÖ, T.13.01.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[Mük 257-2012/VUK-1- . . .]-12102.

¹⁴⁰⁸ 7061 sa. Kanun md.42'nin gerekçesinde (Hükümet teklifi md.49) roaming hizmetlerinin hem KDV hem de Özel İletişim Vergisi'nden istisna edildiği yer almaktadır. 7061 sayılı Kanun teklifi, s.20.

Kanaatimce, KDVK md.11/f.1/a'daki yabancılara yönelik karşılıklılık çerçevesindeki roaming istisnasının Türkiye'deki operatörlerin kullanıcıları bakımından da tanınması ve böylece vergilendirmede eşitlik ilkesine uygun hareket edilmesi söz konusudur.

gümrüklü sahalarda işyeri ve depo, ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması KDVK md.17/4/o'ya göre, bu yerlerde ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejime göre işlem gören mallara yönelik ardiye, depolama ve terminal hizmetleri de KDVK md.17/4/ö'ye göre vergiden istisnadır.¹⁴⁰⁹ Konuyla ilgili özelgelerde, serbest bölge koridoru uygulaması kapsamındaki gayrimilli mallara gümrüklü sahada verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerinin KDV'den istisna edilemeyeceği, bu hizmetlerin serbest bölge ile liman arasında Türkiye gümrük sahası içinde kalması nedeniyle KDV'ye tabi olduğu¹⁴¹⁰, KDV Genel Uygulama Tebliği md.II./F./4.14.'te belirtildiği üzere gümrüklü sahadaki antrepoların kiralanmasının kanunda istisna kapsamında sayılmaması nedeniyle KDV'ye tabi olduğu¹⁴¹¹, gümrük antrepolarının şirketin öz varlığı dışında ve depo niteliğinde olan yerlerinin kiralanmasının KDVK md.17/4/o uyarınca vergiden istisna olduğu¹⁴¹² bildirilmiştir.

3.2.4.2. Yabancı Temsilcilikler ve Çalışanlarıyla İlgili Vergi Kolaylıkları

Devletler, uluslararası platformda kurduğu ilişkileri birtakım yöntemlere dayanan tutum ve davranışlarla ortaya koyar. Her bir tutum ve davranış, ilgili devletin menfaatlerini temsil eder. Devletlerin ülkesinin menfaatleri için dış temsilcileri eliyle birtakım yöntemlere göre ortaya koyduğu tutum ve davranışlar bütününe diplomasi denir.¹⁴¹³ Devleti temsilen diplomasi faaliyetinin yürütüldüğü ve bu nedenle diğer ülkelerde birtakım dokunulmazlık ve ayrıcalıklara sahip olan dış temsilciliklere diplomatik

¹⁴⁰⁹ Bu düzenleme, 5228 sa. Kanun md.15'le KDVK md.17/4/o olarak eklenmiştir. Madde gerekçesinde hükümdaki ifadenin dışında bir nedene yer verilmemiştir. 5228 sayılı Kanun tasarısı, s.10.

Düzenlemeye “transit rejim kapsamında işlem gören mallar” ibaresi ise 5615 sa. Kanun md.13'le KDVK md.17/4/o'ya eklenmiştir. TBMM Genel Kurul görüşmeleri sırasında teklif ve kabul edilen bu ibare eklemesinin gerekçesi olarak, transit taşımacılık kapsamında geçmesi beklenen malların çevre ülkelere kaydırılarak geçişinin Türkiye dışından sağlanmasını engellemek amacıyla getirildiği belirtilmektedir. TBMM Genel Kurulu 22. Dönem 69. Birleşim Tutanağı (5615 sayılı Kanun görüşmeleri), s.286-287.

İthalat, ihracat ve transit rejime konu mallara verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri istisnası KDVK md.17/4/o'dan çıkarılıp md.17/4/ö'ye 7104 sa. Kanun md.5'le kabul edilmiştir. Hükümet teklifinde md.4'te KDVK md.13/f.1/j bendi olarak tam istisna kapsamına alınmasından söz edilmiş, ancak komisyon aşamasında md.5'e alınarak KDVK md.17/4/ö olarak düzenlenmesi ve kısmi istisna kapsamında kalması şeklinde kabul edilmiştir. 7104 sayılı Kanun tasarısı, s.8 ve 20.

¹⁴¹⁰ Bursa VDBÖ, T.01.03.2019, S.45404237-130[I-15-180]-36537.

¹⁴¹¹ İstanbul VDBÖ, T.28.01.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-010-147.

¹⁴¹² Samsun VDBÖ, T.23.05.2014, S.13649056-130[30-2013/ÖZE-05]-60.

¹⁴¹³ REÇBER, Kamuran, *Diplomasi ve Konsolosluk Hukuku*, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s.1-2.

temsilcilik denir.¹⁴¹⁴ Bulundukları ülkede Türkiye Devletinin ve vatandaşlarının hak ve menfaatlerini koruyan ve onlara ilişkin idari, ticari, hukuki işlemlerin yürütüldüğü ve bu nedenle diğer ülkelerde birtakım dokunulmazlık ve ayrıcalıklara sahip olan dış temsilciliklere konsolosluk denir.¹⁴¹⁵ Dış temsilcilikler ve çalışanlarına ilişkin statü, dokunulmazlık ve ayrıcalıkların metne döküldüğü iki uluslararası sözleşme kabul edilmiştir. Sözleşmelerden biri, diplomatik temsilcilikler (diplomatik misyonlar) ile ilgili düzenlemeleri içeren 18 Nisan 1961 tarihli Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesidir.¹⁴¹⁶ Bahse konu diğer sözleşme, konsolosluklarla ilgili düzenlemeleri içeren 24 Nisan 1963 tarihli Konsolosluk İlişkileri Hakkında Viyana Sözleşmesidir.¹⁴¹⁷ Her iki sözleşme de usulüne uygun yürürlüğe konulduğu için Anayasa md.90/f.5'e göre kanun hükmündedir.¹⁴¹⁸ Devletler, sözleşmelere taraf olsun ya da olmasın, sözleşmeler kapsamında kabul edilen ayrıcalıkları karşılıklılık ilkesi çerçevesinde uygulamaktadır. Bu ayrıcalıklardan biri de vergi kolaylıklarıdır. Diplomatik Sözleşme ve Konsolosluk Sözleşmesinde, bunların kapsamındaki Devlet görevlileri için birbirleriyle paralel vergi kolaylıkları hükümleri yer almaktadır.

Diplomatik Sözleşme md.23/f.1 ve Konsolosluk Sözleşmesi md.32/f.1'de devletlerin malik veya kiracı olduğu konsolosluk binaları ve konsolosluk şefinin yerleşim yeri her türlü ulusal, bölgesel ve belediye vergi ve harçlarından muaftır. Ancak bu muaflık, ilgili binalardaki özel hizmetler (aydınlatma, temizlik, ısınma, vb.) için geçerli değildir. Diplomatik Sözleşme md.23/f.2 ve Konsolosluk Sözleşmesi md.32/f.2'ye göre, ilgili binaya malik veya kiracı olanla sözleşme yapan diğer tarafın binanın olduğu devlette ödemesi gereken vergi ve harçlar bakımından bu muaflık hükmü uygulanmaz. Bu kolaylık, Konsolosluk Sözleşmesi md.60'a göre fahri konsolosluklar bakımından da

¹⁴¹⁴ 189 sa. KHK md.2'de yurtdışındaki temsilciliklerin ve görevlilerin ayrımı yapılmıştır. Maddenin (d) bendine göre “*Diplomatik temsilcilik; büyükelçilik, daimi temsilcilik, temsilcilik, elçilik, ortaelçilik, büyükelçilik ve elçilik büroları ve daimi maslahatgüzarlıklarıdır.*”.

¹⁴¹⁵ 189 sa. KHK md.2/f.1'e göre “*Konsolosluk, başkonsolosluk, konsolosluk, muavin konsolosluk, konsolosluk ajanlığı ve büyükelçilik konsolosluk şubeleri ile fahri başkonsolosluk ve fahri konsolosluklardır.*”.

¹⁴¹⁶ Bundan sonra bu sözleşmeden kısaca “Diplomatik Sözleşme” diye söz edilecektir.

¹⁴¹⁷ Bundan sonra bu sözleşmeden kısaca “Konsolosluk Sözleşmesi” diye söz edilecektir.

¹⁴¹⁸ Diplomatik Sözleşme, 3042 sa. Kanun'la uygun bulunduğu ve 84/8724 sa. BK Kararı'yla onaylandığı için kanun hükmündedir. (RG T.24.12.1984, S.18615).

Konsolosluk Sözleşmesi, 1901 sa. Kanun'la uygun bulunduğu ve 7/10222 sa. Cumhurbaşkanı başkanlığındaki BK Kararı'yla onaylandığı için Anayasa md.90/f.5 uyarınca kanun hükmündedir. (RG T.27.09.1975, S.15369).

gönderen Devlet'in malik veya kiracı olması şartıyla kabul edilmiştir. Diplomatik Sözleşme md.34/f.1 ve Konsolosluk Sözleşmesi md.49/f.1'e göre, diplomatik misyon veya konsolosluk şefleri, memurları, idari ve teknik hizmet personeli ile onlarla yaşayan aile üyeleri için görev yaptıkları ülkelerde maddede belirtilenler dışındaki her türlü ulusal, bölgesel ve belediye vergi ve resimden muaftır.¹⁴¹⁹ Diplomatik misyonda, misyon şefinin hizmetinde veya Konsoloslukta iç hizmetler personeli olarak çalışanlar, Diplomatik Sözleşme md.37/f.3 ve f.4'e göre ve Konsolosluk Sözleşmesi md.49/f.2'ye göre yalnızca hizmet karşılığı aldıkları ücretleri bakımından vergi ve resimlerden muaftır.¹⁴²⁰ Diplomatik misyon ya da Konsolosluk şefleri, memurları ve birlikte yaşadığı aile üyelerinden birinin, kabul eden Devlet ülkesinde ölmeleri halinde, Diplomatik Sözleşme md.39/f.4 ve Konsolosluk Sözleşmesi md.51/f.1/b'ye göre, bu ülkede bulunan taşınır mallarına miras, ferağ ve intikalle ilgili hiçbir ulusal, bölgesel veya belediye vergi ve resimleri uygulanmaz.¹⁴²¹ Diplomatik nedenlerle tanınan kolaylıkların uygulamasının başlangıç ve bitiş tarihleri, Diplomatik Sözleşme md.40'ta ve Konsolosluk Sözleşmesi md.53'te çalışanlar ve aile üyelerinin durumlarına göre düzenlenmiştir.¹⁴²² Fahri konsolosluk memurları için, Konsolosluk Sözleşmesi md.66'da konsolosluk görevleri nedeniyle gönderen Devlet'ten aldığı tazminat ve

¹⁴¹⁹ Muaflık kapsamına alınmayan vergiler, Diplomatik Sözleşme md.34 ve Konsolosluk Sözleşmesi md.49'da altı bent halinde sıralanmıştır. Mal ve hizmetlerin fiyatlarına dahil dolaylı vergiler (Örneğin Katma Değer Vergisi), temsili kabul eden Devletin ülkesindeki özel mülk niteliğindeki taşınmazlara ait vergi ve resimler (Ancak diplomatik temsilcilik binaları Diplomatik Sözleşme md.23'e göre, misyon şefliği binaları Konsolosluk Sözleşmesi md.32'ye göre vergiden muaftır.), temsili kabul eden Devletin tahsil ettiği veraset ve intikal vergileri (Ancak, diplomatik temsilcilik misyon şefi ve konsolosluk şefi ile memurları veya aile üyesinin mirasına ilişkin Sözleşme md.51'deki kolaylığı etkilemez.), kaynağı kabul eden Devlet'teki sermaye kazançlar dahil özel gelirlerden alınan vergi ve resimler, kabul eden Devlet'teki ticari ve mali girişimlere yapılan yatırımlarda peşin alınan sermaye vergileri, özel hizmetlere karşılık alınan vergi ve resimler, Diplomatik Sözleşme md.23 ve Konsolosluk Sözleşmesi md.32'deki ilgili binaya ilişkin kolaylığı etkilemeyecek şekilde kayıt, mahkeme, ipotek ve pul harçları muaflık kapsamında değildir. Bu nedenle, Sözleşme md.49/f.1'deki kişilerden tahsil edilir.

Sözleşme md.49/f.3'e göre, konsoloslukta çalıştırılan ve ücretleri gelir vergisinden muaf olmayan personele ilişkin işverenlere yüklenen yükümlülük ve sorumluluklara uyması gerekir.

¹⁴²⁰ Diplomatik Sözleşme md.37/f.3 ve 4'te, hizmet kadrosu üyelerinin kabul eden Devletin vatandaşı olmaması veya sürekli olarak yerleşik olmaması gerekir. Ayrıca, misyon şefliğinde çalışanlar sosyal güvenlik hükümlerinden de muaftır. Misyon üyeleri için çalışanlara ise diğer konular bakımından muaflıkları, kabul eden Devletin tanıdığı ölçüde geçerlidir. Konsolosluk Sözleşmesi md.49/f.2'de bu tür kısıtlayıcı hükümler yer almamaktadır.

¹⁴²¹ Diplomatik misyon kabul eden Devletin vatandaşı veya sürekli oturanı olmayan çalışanları ve aile üyeleri için bu muaflık geçerlidir.

¹⁴²² Kolaylıkların çalışanlar bakımından uygulaması, göreve başlamasından görevinin sona ermesine veya ülkeden ayrılması istenmişse makul bir sürede ayrılanaya kadar uygulanır. Konsolosluk çalışanlarının aile üyeleri ve özel personeli bakımından, ilgili Devlet'e girişinden veya çalışanla birlikte aynı ülkede bulunmalarından itibaren başlar ve bu kişiyle birlikte ilgili Devlet ülkesinde oldukları sürece, ilgili ülkeyi terk etmelerine veya ülkeyi terk etmeleri için tanınan makul sürenin bitimine kadar uygulanır.

aylıklarla ilgili her türlü vergi ve harçlardan muaflığı kabul edilmiştir.¹⁴²³ Diplomatik Sözleşmede ve Konsolosluk Sözleşmesinde yer verilenler ile diğer sözleşmelerde yer alan veya uluslararası teamül gereği uygulanan vergi kolaylıklarına Türk vergi kanunlarında da ayrıca yer verildiği görülmektedir.

Türkiye'deki yabancı devlet diplomatik temsilciliklerindeki ve konsolosluklarındaki fahri konsoloslar dışındaki diplomatik temsilcilerinin, konsolosluk şeflerinin ve temsil olunan ülke vatandaşı memurlarının bu sıfatları nedeniyle elde ettikleri gelirleri, ilgili ülkede Türk diplomatik temsilciğindeki ve konsoloslukundaki çalışanlara da aynı kolaylıkların tanınması şartıyla, GVK md.15'e göre vergiden muaftır.¹⁴²⁴ Yabancı diplomatik temsilciliklerin ve konsoloslukların GVK md.15'teki kapsama girmeyen çalışanların bu işten aldıkları ücretleri, ilgili ülkeyle karşılıklı olması kaydıyla, GVK md.16'ya göre vergiden istisnadır.¹⁴²⁵

Yabancı ülkelerin Türkiye'deki temsilciliklerine, konsolosluklarına ve vergi kolaylığı tanınan statüdeki çalışanlarına yönelik hizmet ve teslimler, karşılıklı olmak şartıyla, KDVK md.15/f.1/a'ya göre vergiden istisnadır.¹⁴²⁶ Uluslararası anlaşmalara göre vergi

¹⁴²³ Konsolosluk Sözleşmesi md.1/f.1/d'ye göre konsolosluk memuru terimi, konsolosluk şefi dahil, konsoloslukla ilgili görevleri yerine getiren, bu sıfatla görevlendirilen kişileri ifade eder.

İdareye göre, Konsolosluk İlişkileri Hakkında Viyana Sözleşmesi md.66'daki koşulları sağlayan fahri konsolosluk memurlarının görevleri nedeniyle aldıkları tazminat ve aylıklar gelir vergisinden muaftır. Bu kapsamda sayılmayan fahri konsolosluk çalışanları veya tazminat ve aylıkları gönderen Devlet tarafından karşılanmayan fahri konsolosluk çalışanları ise bu muaflıktan yararlanamaz, elde ettikleri gelir de ücret olarak vergilendirilir. Bu görevliler, GVK md.94'te sayılmadığı için GVK md.95'e göre yıllık beyanname vermeleri gerekir. Binanın kiracısı gönderen Devlet olmasına rağmen yapılacak kira ödemelerinin kiralayan tarafından yıllık beyannameyle bildirilmesi gerekir. Bursa VDBÖ, T.20.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-99-311.

¹⁴²⁴ "Diplomat muaflığı" başlığıyla bu kolaylık, hem 5421 sa. mülga Kanunu md.15'te hem de yürürlükteki 193 sa. Kanun md.15'te yer alır. 5421 sa. Kanun'un gerekçesine göre hem sürekli hem de geçici olarak Türkiye'de bulunan yabancı ülke elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile ilgili ülke uyrukluğundaki memurları kapsayan, uluslararası hukukun gereği olarak kabul edildiği belirtilmiştir. *5421 sayılı Kanun tasarısı*, s.28.

¹⁴²⁵ Yabancı diplomatik temsilcilikte çalışan, çifte vatandaş olsa dahi Türk vatandaşları hakkında, karşılıklılık şartının sağlanması halinde GVK md.16'daki istisna uygulanır. Ancak ücretin hangi ülke tarafından vergilendirileceği, hangi ülkede beyanname verilip verilmeyeceği gibi konular, ücreti ödeyen ülke ile Türkiye arasındaki ikili anlaşmalara göre farklılık gösterebilmektedir. Ankara VDBÖ, T.09.07.2020, S.38418978-120[15-18/1]-182953.

¹⁴²⁶ KDVGUT II/Ç/1'e göre, KDVK md.15/f.1'deki istisnanın hangi ülkelere uygulanacağı, hangi mal ve hizmetlerin istisna kapsamına alınacağı HMB ile Dışişleri Bakanlığı müşterek bir şekilde belirlenir. İstisnanın uygulanacağı ülkelerin diplomatik temsilciliklere, istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren belge T.C. Dışişleri Bakanlığı tarafından verilir. Asgari harcama limitleri de karşılıklılık ilkesine göre Dışişleri Bakanlığı'na belirlenir ve bu belgede yer alır. Belgede ayrıca temsilcilik adına alım yapmaya yetkili kişiler de belirtilir. Belge, temsilciliklerin resmi mal ve hizmet alımları için geçerlidir.

muaflığı tanınan uluslararası kuruluşlar ile mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler de KDVK md.15/f.1/b'yle istisna kapsamına alınmıştır.¹⁴²⁷ KDVK md.15'teki kuruluşlar ve kişiler, KDVK md.16'daki ithalat istisnasından da kendilerine istisna tanınan mal ve hizmetler bakımından yararlanırlar. Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumları tarafından KDVK md.17/1'de sayılan kuruluşlara¹⁴²⁸ yapılacak bedelsiz teslim ve hizmetlere ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDVK md.17/2/c bendine göre vergiden istisnadır.¹⁴²⁹ Uluslararası anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyette bulunan

Mal veya hizmeti sunan satıcı, temsilcilik tarafından kendine sunulan belgeyi inceleyerek sunduğunun istisna kapsamına girmesi halinde faturada Katma Değer Vergisi'ni hesaplamaz.

Aynı Tebliğ'in II/Ç/3'e göre, istisna kapsamındaki çalışanlar üç maddede sayılmıştır. Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerinde muaflık sahibi şefler ve memurlar; servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığı'nın II. Sınıf Kimlik Kartı verdiği idari ve teknik hizmet elemanları; Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalar gereği vergi muaflığı tanınan kuruluşların aynı anlaşmada hüküm bulunması kaydıyla personelidir. Bu kişilere yapılan ve bedeli asgari elli Türk lirası olan (Karşılıklılık çerçevesinde daha yüksek asgari limit belirlenebilir.) teslim ve hizmetler vergiden istisnadır. Elektrik, su, telekomünikasyon harcamalarında asgari limit şartı aranmaz.

Türkiye'deki yabancı diplomatik temsilcilikler ile mensuplarının karşılıklılık ilkesi çerçevesinde belirlenen ve Dışişleri Bakanlığı'nın onayladığı istisna belgesiyle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinden istisna mal teslim alabileceği bildirilmiştir. Büyük Mükellefler VDBÖ, T.22.07.2014, S.64597866-130[15/1-a-2014]-115.

Konsolosluga yapılacak bina inşaatının KDVK md.15/f.1/a uyarınca vergiden muaf olabilmesi için ilgili konsolosluğun Dışişleri Bakanlığından aldığı istisna belgesinde bina inşa işinin de vergiden istisna olduğunun belirtilmesi, bu işle ilgili olarak yüklenicinin aldığı mal ve hizmetlerin vergisinin KDVK md.32'ye göre indirim konusu yapılamaması durumunda iade edilebileceği bildirilmiştir. İstanbul VDBÖ, T.12.06.2014, S.39044742-KDV15 madde-1623.

Fahri konsolosluklara ilişkin özelgeye göre, fahri konsoloslar tarafından yapılan mal ve hizmet alımları diplomatik istisna kapsamına girmediği için KDVK md.15/f.1/a'daki, ÖTVK md.6 ile MTVK md.4'teki istisnadan yararlanamaz. Bursa VDBÖ, T.20.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-99-311.

¹⁴²⁷ KDVGUT II/Ç/2'ye göre, Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programları gereği Türkiye'de yapılacak inşa ve tesis işlemlerine ilişkin istisna uygulamaları, Amerika Birleşik Devletleri ile yapılan muaflık anlaşması gereğince ortak savunma amacıyla yapılan mal ve hizmet alımlarında istisna uygulamaları bu kapsamdadır.

Bir mükellefin, diplomatik istisna kartı sahibi BM Dünya Programı temsilcisine verdiği hizmetlerin KDVK md.15/f.1/b uyarınca vergiden istisna olabilmesi için KDVGUT md.II/Ç/2'ye göre Dışişleri Bakanlığı'nın düzenlediği istisna belgesinde ilgili hizmetlerin bulunması şartıyla istisnanın uygulanmasının mümkün olacağı bildirilmiştir. Hatay VDBÖ, T.29.04.2016, S.35672403-010[130-01-2016]-22.

¹⁴²⁸ Bu kurum ve kuruluşlar, “Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar”dır. Ancak Anayasa md.69/f.10'a göre, siyasi partilerin yabancı devletlerden, uluslararası kuruluşlardan, yabancı gerçek ve tüzel kişilerden maddi yardım almaları halinde Anayasa Mahkemesi tarafından temelli kapatılacağı yer aldığından, yabancıların siyasi partilere bedelsiz teslim ve hizmette bulunması yasaktır.

¹⁴²⁹ KDVGUT II/F/2.6'ya göre, bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedeli asgari sınırı KDV hariç beş bin Türk lirası olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda, istisnadan yararlanabilecek birden fazla mal veya hizmet eklenebilir. İstisnadan yararlanacak yabancı hayır ve yardım kurumlarının kanuni

uluslararası kuruluşlar ile bunlara bağlı birimlerin resmi kullanımları için yapılacak teslim ve hizmetler, bu kuruluşlar veya birimlerinin sosyal ve ekonomik yardım için bedelsiz yapacakları teslim ve hizmetler veya bunlarla ilgili teslim ve hizmetler, ilgili kurum ve kuruluşlara Türkiye'deki faaliyetleri sürdürükçe veya ilgili uluslararası anlaşmalar yürürlükte kaldıkça Katma Değer Vergisi'nden istisna edildiği KDVK geçici madde 26'yla düzenlenmiştir.¹⁴³⁰ Bir firmanın Birleşmiş Milletler Mülteciler Yüksek Komiserliği'nin açtığı ihaleyle Göç İdaresi Genel Müdürlüğü'ne teslim edilecek cihaz alım işini yüklenmesi nedeniyle bu cihazların tesliminin KDVK geçici madde 26'ya göre vergiden istisna olabilmesi için Dışişleri Bakanlığı'ndan istisna belgesi alınması gerektiği, ancak bu cihazların ithali veya yurtiçinden temininin KDV'ye tabi olduğu Ankara VDB'nın 06.11.2017 tarihli ve Antalya VDB'nın 17.02.2017 tarihli özelgesinde bildirilmiştir.¹⁴³¹

Özel tüketim kapsamında değerlendirilen petrol ve petrokimya ürünleri, taşıtlar ve tüketim ürünleri bakımından, karşılıklılık esasıyla, Türkiye'deki diplomatik temsilcilikler, konsolosluklar ve uluslararası anlaşmalarla muaflık tanınan uluslararası kuruluşlar ile bu birim ve kuruluşların diplomatik ayrıcalık sahibi çalışanlarına kendi ihtiyaçları bakımından ilk edinimi, ithali veya teslimi ÖTVK md.6'ya göre vergiden

merkezi yurt dışında olmalı, Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi yükümlülüğü gerektiren bir faaliyeti olmamalıdır. İstisnadan yararlanacak temsilcilik ve kurumlar, ilgili kurum ve kuruluşlara yapacakları teslimin ayrıntılarıyla ilgili bilgiler ve Türkiye'deki adreslerini içeren dilekçeyle Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurmalıdır. Başvuru üzerine verilecek yazının onaylı örneğine binaen, satıcıların KDV'yi tahsil etmemesi sağlanır. Bu istisna kapsamında yapılan işlemlerle ilgili yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluna gidilemeyen vergi iade edilmez. İndirime konu işlemin 01.01.2019 ve sonrası bir tarihe ilişkin olması gerekir.

¹⁴³⁰ Bu düzenleme, 5766 sa. Kanun md.12'yle KDVK'ya eklenmiştir. Hükümet teklifinde yer almayan bu düzenleme, Plan ve Bütçe Komisyonu aşamasında eklenmiştir. *5766 sayılı Kanun tasarısı*, s.14.

Düzenlemenin bu ilk halinde Birleşmiş Milletler ve bağlı kuruluşları ile İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) bakımından teslim ve hizmet istisnası kabul edilmiştir. Ancak, 6322 sa. Kanun md.23'le Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı (NATO) da istisnadan yararlanacak organizasyonlar arasına alınmıştır. Ayrıca, istisna nedeniyle yüklenilen vergilerin vergiye tabi işlemlere göre hesaplanan vergiden indirilebileceği, indirilemeyenlerin ise istisna kapsamında işlem yapan mükellefe nakden veya mahsuben iade edileceği eklenmiştir. Bu düzenleme de hükümet teklifinde yer almamakta olup, Plan ve Bütçe Komisyonu aşamasında md.23 olarak tasarıya eklenmiştir. *6322 sayılı Kanun tasarısı*, s.36.

Bu düzenlemenin 29.09.2022 tarihinde yürürlükte olan hali ise 6637 sa. Kanun md.3'le kabul edilmiştir. Hükümet teklifi md.5'e göre, uluslararası kuruluşlar ve bağlı kuruluşlara yönelik istisnanın kapsamını genişletmek amacıyla yapılan bu yeniden düzenleme ile aynı zamanda bu kuruluşların Türk vatandaşı olmayan yöneticilerinin de istisnadan yararlanması hedeflenmiştir. Düzenleme, Plan ve Bütçe Komisyonu aşamasında md.3'e alınmış, bu şekilde kabul edilip yürürlüğe girmiştir. *TBMM 24. Dönem 705 no'lu Komisyon Raporu (6637 sayılı Kanun tasarısı)*, s.7 ve 34.

¹⁴³¹ Ankara VDBÖ, T.06.11.2017, S.B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[KDV-1/İ-Geç.26-2017-1]-434409.

istisnadır.¹⁴³² Bu düzenlemeye ek ifadeyle, 6637 sayılı Kanun md.4’le uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına sağlanacak istisna kapsamı genişletilmiştir.¹⁴³³ Konuyla ilgili Büyük Mükellefler VDB’nın 22.07.2014 tarihli özelgesinde diplomatik temsilciliklere ve mensuplarına akaryakıt tesliminin Dışişleri Bakanlığınca verilecek istisna belgesinde tevsiki halinde katma değer vergisinin yanı sıra özel tüketim vergisinden de istisna olduğu bildirilmiştir.¹⁴³⁴

Yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcileri, konsolosluk şefleri ile o Devletin uyruğundaki memurları ile Türkiye’de resmi göreve gönderilenler ve bu kişilerin aile üyeleri, karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, Türkiye’deki ivazsız intikallerinden dolayı VİVK md.3/f.1/c’ye göre vergiden muaftır.¹⁴³⁵ Bu muaflıktan yararlanamayacak kişilerse fahri konsoloslar, Türk vatandaşlarından veraset yoluyla veya başkaca şekillerde ivazsız mal edinenler, maddede sayılanlar dışında kalan ve Türkiye’de yerleşik olan şahısların Türkiye’deki mallarını veraset veya başkaca şekillerde edinenlerdir.¹⁴³⁶

Elçilik ve konsolosluk binaları ile elçilerin yerleşim yeri olarak kullandığı binalar ve bu binaların müstemilatları karşılıklı olmak koşuluyla, merkezi Türkiye’de olan uluslararası kuruluşlara ve uluslararası kuruluşların Türkiye’deki temsilcilik binaları kiraya verilmemek şartıyla EVK md.4/f.1/l’ye göre¹⁴³⁷, aynı amaçla kullanılan mesken

¹⁴³² 4760 sayılı Kanun tasarısı, s.6.

¹⁴³³ Bu eklemeyle, ev sahibi ülke anlaşması veya Türkiye’nin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye’deki uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlarda yönetici olarak görev yapan yabancı uyruklu çalışanları tarafından Türkiye’de görevde bulundukları sürede kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden istisna edilmiştir. 6637 sa. Kanun’un madde gerekçesinde (Hükümet teklifi md.6), metindeki ifadeden farklı bir neden yer almamaktadır. 6637 sayılı Kanun tasarısı, s.7.

¹⁴³⁴ Büyük Mükellefler VDBÖ, T.22.07.2014, S.64597866-130[15/1-a-2014]-115.

¹⁴³⁵ Kanunun gerekçesinde, düzenlemede diplomatlara tanınan muaflığın genişletildiği ve diplomatik temsilcilik mensuplarına göre genişletildiği ve karşılıklılık koşuluna bağlandığı belirtilmiştir. 7338 sayılı Kanun tasarısı, s.5.

Konuyla ilgili olarak idare, Türkiye ile aralarında konuyla ilgili bir anlaşma bulunmayan ama Türkiye’de temsilciliği bulunan bir devletin temsilcilik mensuplarından birinin vefatı halinde, ilgili devletin “Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesi”ne (RG, T.24.12.1984, S.18615) taraf olması halinde de bu anlaşmanın md.39/f.4 uyarınca VİVK md.3/f.1/c’deki muaflığın uygulanabileceği bildirilmiştir. GGMÖ, T.09.11.1998, S.B.07.0.GEL.0.60/6003-4/039983.

¹⁴³⁶ Yabancı uyruklu murisin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan kanuni mirasçılarının yabancı ülkede tasarruflarına veraseten intikal eden miras VİVK md.1/f.2 uyarınca vergilendirilir. İstanbul VDBÖ, T.04.10.2018, S.97895701-160[2018/5.1-6]-885198.

¹⁴³⁷ Kanun gerekçesinde, bu muaflığın uluslararası vergileme ilkeleri gereği kabul edildiği ve ayrıca bir neden belirtmeye gerek görülmediği belirtilmiştir. 1319 sayılı Kanun tasarısı, s.7.

nitelikli taşınmazlar EVK md.46/f.1/c'ye göre vergiden daimi muaftır. Elçilik ve konsolosluk binası veya elçilerin yerleşim yeri binası için sahip olunan arazi ve arsalar ile bu tür binalardan kullanılmaz durumdakilerin arsaları için karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, merkezi Türkiye'de olan uluslararası kuruluşlar bakımından Türkiye'deki temsilciliklerinin arazi ve arsaları EVK md.14/f.1/d'ye göre vergiden daimi muaftır.¹⁴³⁸ Ancak bu mülkler kiraya verildiği takdirde muaflık uygulaması sona erer.

Dış devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsolosluklarıyla, diplomatik temsilcileri ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile ilgili yabancı devletin vatandaşı olan birim memurlarına karşılıklı olmak şartıyla, merkezi Türkiye'de olan uluslararası kuruluşlar ve bu kuruluşların yabancı uyruklu memurlarına, resmi bir görev için Türkiye'ye gelen delege ve heyetler ile bunlara mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar MTVK md.4/f.1/b'ye göre vergiden istisnadır.¹⁴³⁹ Ayrıca, MTVK md.4/f.2'ye göre, bu kanunda bulunmayan ama bu kanunun kapsamına giren mükellef ve konulara yönelik kolaylıklar geçersiz kılınmış, yalnızca uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan kolaylıklar hariç tutularak bunlardan doğan kolaylıkların devam etmesi sağlanmıştır.¹⁴⁴⁰

3.2.4.3. Tarım, Su ve Ormancılık Faaliyetleriyle İlgili Vergi Kolaylıkları

İnsanların temel ihtiyaçları arasında yer alan beslenmenin sürdürülebilir biçimde karşılanması için tarımın ve hayvancılığın korunması ve desteklenmesi gerekir.

¹⁴³⁸ Kanun gerekçesinde, EVK md.4/f.1/1 için belirtilen gerekçenin bu muaflık için de geçerli olduğu belirtilmekle yetinilmiştir. *197 sayılı Kanun tasarısı*, s.9.

Türkiye'de yabancı temsilciliği bulunan ülke ile Türkiye arasında karşılıklılık ilkesi bulunuyorsa ya da 18.04.1961 t. Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesi md.23'e taraf ise diplomatik temsilciliğin arazisi için EVK md.14/f.1/d bendindeki muaflığın uygulanacağı bildirilmiştir. GGMÖ, T.10.07.2001, S.B07.0.GEL.0.66/6609-396/37721.

¹⁴³⁹ Karayolları Trafik Yönetmeliği'nin (RG, T.18.02.1997, S.23053 mükerrer) md.55/f.4/b bendindeki harf dizilerinden birini içeren (CC, CD, CG, CM) plakaya sahip ve diplomatik ve konsolosluk muaflığı tanınan kişilere ait motorlu araçların MTVK md.4/f.1/b'deki muaflıktan yararlandırılacağı, ancak aynı Yönetmeliğin md.55/f.4/c bendindeki harf dizilerinden birini içeren (MA'dan MZ'ye kadar) plakaya sahip ve çeşitli nedenlerle Türkiye'de bulunan yabancı kişilerin motorlu araçlarının ise vergilendirileceği bildirilmiştir. GGMÖ, T.19.10.1998, S.B.07.0.GEL.0.61/6158-3/37326.

Kanunda istisna ifadesi kullanılmasına rağmen, özeldede muaf tutulmadan söz edilmiştir. Uygulanan vergi kolaylığının temelinde, MTV'nin konusu olan motorlu kara taşıtları ile uçak ve helikopterlerin niteliğine değil, bu verginin mükellefi olan adlarına bu araçların kayıt ve tescil edildiği mükelleflerin statüsünden kaynaklandığı anlaşıldığından idarenin muaflık olarak değerlendirmesinin yerinde olduğu görülmektedir.

¹⁴⁴⁰ Uluslararası anlaşmaların ayrık tutulmasının ve buralarda düzenlenen MTV kolaylıklarının uygulanma nedeni, uluslararası alanda devletler arasındaki ahde vefa ilkesidir. PAZARCI, 2007, s.83.

Anayasa’da md.44’te toprak mülkiyetinin korunması, md.45’te tarım ve hayvancılığın korunması ve desteklenmesi, md.46’da tarım reformu amaçlı kamulaştırma, md.166’da tarımın planlanması devletin ödevleri arasında söz edilmiştir.¹⁴⁴¹ Devletin bu ödevlerini yerine getirirken kullandığı araçlardan biri, tarım ürünlerine ve tarıma özgülenen tesis ve arazilere yönelik vergi kolaylıklarıdır.¹⁴⁴² Tarım ürünlerini temsil eden ve lisanslı depolarca verilen ürün senetlerinin ihtisas ve ticaret borsalarında ilk teslimi KDVK md.13/f.1/ğ’ye göre vergiden istisnadır.¹⁴⁴³

Tescilli gübreler, gübrelerin içeriğinde yer alan ve üreticilere teslim edilecek hammaddeler ile yemlerin teslimleri KDVK md.13/f.1/ı uyarınca istisna kapsamındadır.¹⁴⁴⁴ Hükümde üç ayrı istisna konusu tek bentte düzenlenmiştir. Birincisi, Tarım ve Orman Bakanlığı¹⁴⁴⁵ tarafından tescilli gübrelerin teslim ve ithalatı vergiden istisna edilmiştir. İthalatın vergi dışı tutulması her ne kadar istisnanın amacıyla

¹⁴⁴¹ *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.253, 257, 259, 1065.

¹⁴⁴² Tarım kooperatifleriyle ilgili düzenlemelere çalışmanın kooperatiflerle ilgili başlığında yer verildiği için bu başlıkta tekrar edilmeyecektir. Benzer şekilde, belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki bina ve arazilere ilişkin kolaylıktan mülkiyet hakkıyla ilgili başlıkta söz edildiği için burada ayrıca değinilmeyecektir.

¹⁴⁴³ 5904 sa. Kanun md.12’yle getirilen düzenlemenin gerekçesinde, tarım ürünlerinin depolanmasını ve ticaretini düzenleme ve denetleme altına almak amacıyla çıkarılan 5300 sa. Kanun’la lisanslı depoculuk sistemi getirilmiş, bu sistemi teşvik etmek amacıyla ilk teslimlerin vergiden arındırıldığı belirtilmiştir. *5904 sayılı Kanun tasarısı*, s.3-4.

KDVGUT md.B/9.2.’ye göre, düzenlemenin tam istisna olması nedeniyle, KDV yükümlüsü ürün sahiplerinin teslimle ilgili olarak yüklendikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarını iade alabilir.

Konuyla ilgili özelgede, ilk mudinin lisanslı depoya teslim ettiği ürünü, ürün senedi el değiştirmeden geri çekmesi halinde bu işlemin katma değer vergisinin konusuna girmeyeceği belirtilmiştir. Ankara VDBÖ, T.14.10.2014, S.84974990-130[1-2013/69]-979.

¹⁴⁴⁴ 6663 sa. Kanun md.13’e KDVK md.13/f.1’e eklenen bu düzenleme, madde gerekçesine göre, üreticileri teşvik etmek, tarımsal ve hayvansal üretimi artırmak, bu alanlarda ihracatı artırıp ithalatı azaltmak için kabul edilmiştir. *6663 sayılı Kanun tasarısı*, s.1.

Hükümde üç ayrı istisna konusu tek bentte düzenlenmiştir. Birincisi, Tarım ve Orman Bakanlığı (Hükümün kabul edildiği dönemdeki adıyla Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı’nın görev ve yetkileri, 1 sa. CBK md.410’la Tarım ve Orman Bakanlığı’na devredilmiştir.) tarafından tescilli gübrelerin teslim ve ithalatı vergiden istisna edilmiştir. İthalatın vergi dışı tutulması her ne kadar istisnanın amacıyla örtüşmeyen bir görüntü verse de mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağını ihlal etmemek ve rekabet eşitliğini bozmamak için ithal ürünlerin de istisna kapsamına alınması olası uyumsuzlukların önüne geçmektedir. Nitekim AYM, 2015/6728 no’lu bireysel başvuruya ilişkin kararında, Anayasa md.73/f.2’ye göre vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması için benzer durumdaki kişilere eşit vergi yükü uygulamasının mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılığı önleyeceği belirtilmiştir. Farklı muamele için kişinin farklı bir statüde bulunmasının yanı sıra uygulamanın meşru bir amaca dayanması gerekir. Hukuken kabul edilebilir bir farklılık yoksa ve buna rağmen devlet organları meşru kabul edilmeyecek bir tercih yapmışsa ayrımcılık yasağı ihlal edilmiş olur. AYM Bireysel Başvuru, B.No:2015/6728, K.T.01.02.2018.

¹⁴⁴⁵ Hükümün kabul edildiği dönemdeki adıyla Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı’nın görev ve yetkileri, 1 sa. CBK md.410’la Tarım ve Orman Bakanlığı’na devredilmiştir.

örtüşmeyen bir görüntü verse de mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağını ihlal etmemek ve rekabet eşitliğini bozmamak için ithal ürünlerin de istisna kapsamına alınması olası uyuşmazlıkların önüne geçmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 2015/6728 başvuru no'lu bireysel başvuru kararında, Anayasa md.73/f.2'ye göre vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması için benzer durumdaki kişilere eşit vergi yükü uygulamasının mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılığı önleyeceğini belirtmiştir.¹⁴⁴⁶ Farklı muamele için kişinin farklı bir statüde bulunmasının yanı sıra uygulamanın meşru bir amaca dayanması gerekir. Hukuken kabul edilebilir bir farklılık yoksa ve buna rağmen devlet organları meşru kabul edilmeyecek bir tercih yapmışsa ayrımcılık yasağı ihlal edilmiş olur.¹⁴⁴⁷ İstisnanın ikinci konusu, Tarım ve Orman Bakanlığı tescilli gübrelerin içeriğindeki hammaddelerin gübre üreticilerine teslim ve ithalidir. Bu hammaddelerin listesi üretici veya ithalatçı tarafından hazırlanıp Tarım ve Orman Bakanlığı onayına sunulması gerekir. Tarım ve Orman Bakanlığı'na onaylanmayan hammaddelerin teslim ve ithali istisna kapsamına girmez.¹⁴⁴⁸ Üçüncü istisna ise yem teslimlerine ilişkindir. Hangi yemlerin istisna kapsamına girdiği hangilerinin istisna dışı bırakıldığı KDVK md.13/f.1/1'da belirtilmiştir. Örneğin kedi ve köpek mamaları istisna kapsamında değildir. Konuyla ilgili özelgelerde, Tescil belgesi müşterilerin olan, hammadde ve yardımcı maddeler satın alınarak başvuru mükellef tarafından üretilen gübrelerin teslimi, ilgili malın KDVK md.13/f.1/1 kapsamında olması halinde vergiden istisna olduğu, ancak fason üretim hizmetinin kanunda istisna kapsamında sayılmaması nedeniyle vergiye tabi olacağı¹⁴⁴⁹, soya fasulyesini işlemlerden geçirerek tam yağlı soya (fullfat) üreten ve yem hammaddesi olarak satışında, ilgili maddenin küspe olarak tesliminin 6663 sayılı Kanun md.13'ün yürürlüğe girdiği 10.02.2016 tarihi itibarıyla KDVK md.13/f.1/1 uyarınca vergiden istisna olduğu¹⁴⁵⁰, ilgili Bakanlıkça tescilli gübrenin imalatında hammadde olarak kullanılan maddelerin KDVK md.13/f.1/1'daki istisna kapsamına girdiği, doğalgazın bu amaçla kullanılması halinde vergiden istisna olacağı, ancak elektrik gibi enerji amaçlı

¹⁴⁴⁶ Anayasa Mahkemesi Genel Kurul Bireysel Başvuru Kararı, B.No: 2015/6728, K.T.: 01.02.2018.

¹⁴⁴⁷ AŞCI AKINCI, Nuray, *Türkiye ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2013, s.6-7.

¹⁴⁴⁸ KDVGUT md.B/11.2'deki örneğe göre, doğalgazın yalnızca gübre üretiminde hammadde olarak kullanılması halinde bu istisna uygulanır, ancak gübrenin içeriğinde yer almaması halinde bu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

¹⁴⁴⁹ Antalya VDBÖ, T.28.02.2019, S.76464994-130[KDV.2017.113] – 28546.

¹⁴⁵⁰ Mersin VDBÖ, T.06.02.2019, S.18008620-130[2016-701-138]-14960.

kullanılan ürünlerin ve üretim faaliyetini sürdürmeye yarayan malzemenin alım ve bakım onarım giderlerinin istisna kapsamına girmeyeceği¹⁴⁵¹ bildirilmiştir.

Ziraat odalarının KDVK md.17/1/a kapsamında sunduğu “tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek” amaçlı teslim ve hizmetleri vergiden istisnadır.¹⁴⁵² Özelgelelerde geçen ve istisna kapsamında olmayan haller, tarımsal kalkınma kooperatifinin üyelerine ürünlerinin ömrünü uzatma, rekabeti sağlama ve değerinde pazar payı bulma amaçlarıyla soğuk hava hizmeti vermesi¹⁴⁵³ ve tarımsal danışmanlık hizmetlerinin 60 seri no’lu KDV Sirküleri’nde sayılan teslim ve hizmetler arasında yer almaması¹⁴⁵⁴ nedenleriyle örnektir. Kazancı gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yaptığı teslim ve hizmetler, KDVK md.17/4/b bendiyle vergiden istisna edilmiştir.¹⁴⁵⁵

Tarıma özgülenen tesislere yönelik kolaylıklar EVK md.4’te kiraya verilmemeleri ön şartıyla düzenlenmiştir. Köy ve köy birliklerinin tarım işletme binaları ve soğuk hava depoları EVK md.4/f.1/c’ye göre vergiden muaftır.¹⁴⁵⁶ Tarımsal faaliyette kullanılmak üzere özgülenen ve maddede sayılı türdeki binalar¹⁴⁵⁷ EVK md.4/f.1/h uyarınca vergiden istisnadır.¹⁴⁵⁸ Konuyla ilgili özelgelere, tarımsal ve hayvansal soğuk hava deposu et işleme ve paketleme tesisinin, Tarım ve Orman Bakanlığı ile yapılan hibe sözleşmesine dayanılarak inşa edilse bile EVK md.4/f.1/h’te sayılan binalar arasında yer

¹⁴⁵¹ Bursa VDBÖ, T.29.04.2016, S. B.07.1.GİB.4.16.16.02-130[I-16-55]-104.

¹⁴⁵² Ziraat Odası Başkanlığı’nın istisna kapsamında verebileceği hizmetler, 60 seri no’lu KDV Sirküleri’nde md.3.6.3.2.’de sayılmıştır.

¹⁴⁵³ Bursa VDBÖ, T.29.12.2017, S. B.07.1.GİB.4.16.16.02-130[I-16-172]-147650.

¹⁴⁵⁴ Sakarya VDBÖ, T.27.12.2016, S. B.07.1.GİB.4.54.15.01-130[17-2015-47]-61.

¹⁴⁵⁵ Kazançları gerçek usulde vergilendirilemeyen çiftçiler, GVK md.54’teki işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan çiftçiler ile zirai işletmesinde biçerdöver veya benzeri bir araca sahip olmayan çiftçiler ve on yaşına kadar ikiden az ya da yalnızca on yaşından büyük traktör(ler)e sahip olan çiftçilerdir. Gerçek usule tabi olmayan çiftçiler, GVK md.94 uyarınca hasılatları üzerinden tevkifat yoluyla vergilendirilir. Bu çiftçilerin teslim ve hizmetleri ise KDVK md.17’nin teklif gerekçesinde (Hükümet teklifi md.20/f.4/b) “vergi toplama maliyetini asgari ve optimal seviyede tutmak” için vergiden istisna edildiği belirtilmiştir. 3065 sayılı Kanun tasarısı, s.15.

¹⁴⁵⁶ Hükmün lafzından ve madde gerekçesinden, kamu tüzel kişiliğine sahip köy ve köy birliklerine ait bu binaların tarımsal faaliyete sağladığı hizmetin kamu hizmeti niteliğinde olması nedeniyle kolaylığın sağlandığı, köy ve köy birliklerine diğer konularda kolaylık sağlanması nedeniyle bu konuda da bir kolaylığa yer verildiği anlaşılmaktadır. 1319 sayılı Kanun tasarısı, s.5.

¹⁴⁵⁷ Maddede sayılan binaların tarımsal faaliyet kapsamında kullanılmak şartıyla kolaylık kapsamına alınması nedeniyle, uygulamanın türü istisnadır. Nitekim mülga kanunda da istisna olarak düzenlenmiştir.

¹⁴⁵⁸ Hüküm gerekçesinde bu düzenlemenin mülga kanundan aynen aktarıldığı belirtilmekle yetinildiği için mülga kanuna bakmak gerekmiştir. 1319 sayılı Kanun tasarısı, s.6.

Tarımsal faaliyete özgülenen binalara ilişkin istisna, 1837 sa. mülga Kanun md.3/f.1/6’dan aynen alınmıştır. Madde gerekçesinden, tarımsal faaliyeti teşvik ve koruma amacıyla bu istisnanın getirildiği anlaşılmaktadır. 1837 sayılı Kanun tasarısı, s.3.

almaması ve EVK md.5/f.1/g'ye göre yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilmemesi nedeniyle bu vergi kolaylıklarından yararlanamayacağı ve binanın konusu itibariyle vergiye tabi olduğu¹⁴⁵⁹, köylerdeki büyükbaş hayvan besiciliği faaliyetinde kullanılan besihaneler ile kümeslerin zirai üretimde kullanılması ve kiraya verilmemesi şartıyla EVK md.4/f.1/h bendine göre bina vergisinden muaf olduğu, büyükbaş hayvancılık veya kümes hayvancılığı faaliyetinin büyüklüğüne bakılmaksızın bir başka kişi veya kurum için hayvan yetiştirme faaliyetinin zirai faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği¹⁴⁶⁰, tapu kayıtlarında bağ olarak tescilli taşınmaz üzerine yapılan ahırın zirai üretimde kullanılması, kiraya verilmemesi ve aktif olarak kullanılması şartıyla EVK md.4/f.1/h uyarınca vergiden muaf olduğu¹⁴⁶¹ bildirilmiştir.

Su ürünleri çıkaranların faaliyetlerinde kullandığı yapılar EVK md.4/f.1/i uyarınca vergiden istisnadır.¹⁴⁶² Tarımsal ve su ürünleri faaliyetine özgülenen (h) ve (i) bentlerinde sayılı binalar eğer kısmen yerleşim yeri amaçlı kullanılıyorsa, bu amaçla kullanılan kısım vergilendirilir, ancak istisna kapsamına giren kısmı vergilendirilmez. Tarım arazilerinin sulanmasında büyük önem taşıyan her türlü su bentleri, barajlar, sulama ve kurutma tesisleri de EVK md.4/f.1/k bendiyle istisna kapsamına alınmıştır.¹⁴⁶³

Gerçek kişiler veya özel tüzel kişilere ait olup, orman vasfına sahip araziler, tarıma elverişli hale getirilen araziler ile yeniden fidanla dikim, aşılama ya da yeniden yetiştirme yoluyla iyileştirilen arazilerle ilgili EVK md.15/f.1/a,b ve c bentlerinde belirli süreli kolaylıklar tanınmıştır.¹⁴⁶⁴ Türk hukukunda ormanların devletleştirilmesi ve

¹⁴⁵⁹ İzmir VDBÖ, T.04.10.2018, S.B.07.1.GİB.4.35.17.02-175.01[4-2017-13]-386523.

¹⁴⁶⁰ Manisa VDBÖ, T.13.08.2020, S.85373914-175.01.01.01[66.02.09]-66075.

¹⁴⁶¹ Kayseri VDBÖ, T.07.05.2010, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-EMLAK-20-22-11.

¹⁴⁶² Su ürünleri faaliyetlerine özgülenen binaların istisna kapsamına alınması da 1837 sa. mülga Kanun md.3/f.1/6'da yalnızca balıkçılara özgü biçimde yer almaktadır. 1319 sa. Kanun'a aktarım yapılırken balıkçılar dışında su ürünleri faaliyeti yapanlar, örneğin süngercilerin binaları da istisna kapsamına alınmıştır. 1837 sa. mülga Kanun'un hükümet teklifinde yer almayan bu binalar, Genel Kurul aşamasında teklif ve kabul edilmiştir. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.6. TBMM Genel Kurulu 4. Dönem 16.Birleşim Tutanakları (1837 sayılı Kanun tasarısı görüşmeleri), s.114.

¹⁴⁶³ Bu düzenleme de 1837 sa. mülga Kanun md.3/f.1/8'den aktarılmış olup, mülga hükümden farklı olarak barajlar da istisna kapsamına alınmıştır. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.7. Mülga kanunun madde gerekçesinden, tarımsal faaliyeti teşvik ve koruma amacıyla bu istisnanın getirildiği anlaşılmaktadır. *1837 sayılı Kanun tasarısı*, s.3 ve 8.

¹⁴⁶⁴ 1982 Anayasası'na gelindiğinde asli kurucu iktidarın ormanları birden fazla hükümde geniş biçimde düzenlediği, 1961 Anayasası döneminde düzenlenen konulara yer verdiği, ayrıca orman suçlarını af

korunması Cumhuriyet'in kuruluşundan itibaren anayasal koruma altına alınmıştır.¹⁴⁶⁵ Anayasa'nın tarım ve orman arazilerini korumayla ilgili hükümleri ile bu kapsamda getirilen vergi kolaylıkları birlikte değerlendirildiğinde, bu arazilerin vasıflarının ve maliklerinin devlet tarafından korunmak ve desteklenmek istendiği, siyasal iktidarın bu kapsamdaki düzenleme yetkisine Anayasa hükümleriyle sınırlama getirildiği anlaşılmaktadır.

yasalarının kapsamı dışında tuttuğu görülmektedir. Anayasa koyucu Devlet organlarına Anayasa md.44'le toprağın verimli biçimde işletilmesi, korunması ve geliştirilmesi ile erozyonla mücadele edilmesi, md.45'le tarım arazilerinin amaca uygun kullanılması ve planlı tarım ve hayvancılık yapılması, md.166'yla tarımsal kalkınmanın gerçekleştirilmesi, md.169'la ormanların korunması, gözetilmesi ve genişletilmesi, md.170'le orman köylüsünü kalkındırılması ve onlarla iş birliği yapılması ödevlerini yüklenmiştir. Bu hükümlerin gerekçelerine bakıldığında, Anayasa koyucunun tarımın Türkiye ekonomisi ve kalkınmasındaki yerine önemli bir ağırlık verdiği, ormanları önemli bir alan olarak gördüğü ve bu nedenle orman köylülerini özel olarak desteklemek istediği anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, tarım ve orman arazilerinin elverişli hale getirilmesini destekleyen vergi kolaylıklarının kabul edilmesi, arazilerin vasıflarını ve maliklerini koruma ve destekleme amacı içermektedir. *Gerekçeli Anayasa*, 2021, s.253, 257, 1066, 1083-1084.

Bu kapsamda EVK md.15'te duruma göre ağaçlandırılarak veya tarıma elverişli hale getirilerek yeniden değerlendirilen özel mülk arazilere yönelik belirli süreli kolaylık tanınmıştır. Arazinin özel mülk olması yeterli olup, kolaylık süresince el değiştirmesi önemli değildir. Maddede özel mülkiyete konu arazilerden söz edildiği, hem EVK md.14/f.1/a'da kamu tüzel kişilerine ait arazilerin daimi muaflık altına alınmasından ayrı bir düzenleme olmasından hem de EVK md.15/f.1/a'da devlet ormanları dışındaki arazilerden söz edilmesinden anlaşılmaktadır. Özel mülkiyete bağlı olma şartı nedeniyle gerçek kişi ve özel tüzel kişi mükellefleri kapsayan bu kolaylığın niteliği muaflıktır. Kanun koyucunun geçici muaflık olarak nitelemesi yerindedir.

EVK md.15'in gerekçesinde 1833 sa. mülga Kanun md.3'ün gerekçesine atıf yapılmış, ilgili kanunun gerekçesinden de tarım ve ormancılığın gelişmesini desteklemek amacıyla bu geçici muaflığın tanındığı anlaşılmaktadır. *1319 sayılı Kanun tasarısı*, s.10. *TBMM 4. Dönem 33 no'lu Komisyon Raporu (1833 sayılı Kanun tasarısı)*, s.2-3.

1610 sa. Kanun md.8'le yapılan değişiklikle, muaflık tanınan süreler kısaltılmış, yararlanılacak yerlerin özel ağaç türleri bakımından kanunla sınıflandırılmasına son verilmiştir. Bu sınıflandırma ve sınıflarına göre süreleri belirleme yetkileri Bakanlar Kurulu Kararına bırakılmıştır. Gerekçede (Hükümet teklifi md.9) sürelerin uzunluğu ve sınıflandırmanın kanunla yapılmasının yarattığı sorunlardan söz edilmiştir. Konunun çözümünün yürütme organına bırakıldığı ve sınıflandırmaya göre farklı süre belirlenebilmesi için ilgili konu bakımından aralıklı süre düzenlendiği görülmektedir. Ancak bu sürelerin neden uzun görülüp kısaltıldığına ilişkin gerekçede ayrıntılı bir neden yer almamaktadır. *1610 sayılı Kanun tasarısı*, s.4.

Bakanlar Kurulu'na tanınan yetki, Anayasa değişikliği nedeniyle 700 sa. KHK md.59'la Cumhurbaşkanı'na devredilmiştir.

¹⁴⁶⁵ 1924 Anayasasında md.74'te yalnızca ormanların Devletleştirilmesinden söz edilirken, 1961 Anayasasında ise birden çok maddede ormanlara yer verilmiştir. 1961 Anayasası md.38'de ormanların Devletleştirilmesin, md.37'de toprak dağıtımının ormanları küçültme sonucunu doğurmayacağına, md.131'de ormanların korunması ve geliştirilmesinin yanı sıra 1255 sa. Kanun md.1'le yapılan değişiklikle orman köylülerinin kalkındırılması ile ormanların gözetilmesi ve işletilmesiyle ilgili Devletle iş birliği yapmaları konularına Anayasal güvence getirildiği görülmektedir. Yanan ormanların yerine yeni orman yetiştirileceği ve başkaca amaçla kullanılamayacağı da aynı fıkra da yer almıştır. 1982 Anayasası'nda da ormanlarla ilgili 1961 Anayasası'ndaki konulara yer verdiği, ayrıca orman suçlarını af kanunlarının kapsamı dışında tuttuğu görülmektedir. Anayasa koyucu Devlet organlarına Anayasa md.44'le toprağın verimli biçimde işletilmesi, korunması ve geliştirilmesi ile erozyonla mücadele edilmesi, md.45'le tarım arazilerinin amaca uygun kullanılması ve planlı tarım ve hayvancılık yapılması, md.166'yla tarımsal kalkınmanın gerçekleştirilmesi, md.169'la ormanların korunması, gözetilmesi ve genişletilmesi, md.170'le orman köylüsünü kalkındırılması ve onlarla iş birliği yapılması ödevlerini yüklenmiştir.

3.2.4.4. Tabii Kaynaklarla İlgili Vergi Kolaylıkları

Doğada ham halde bulunan, insanlar tarafından ham veya işlenerek kullanılan tükenir kaynaklar¹⁴⁶⁶ ile yenilenebilir kaynaklar¹⁴⁶⁷ tabii servet ve kaynakları oluşturur.¹⁴⁶⁸ Anayasa md.168’le Devletin hüküm ve tasarrufu altına alınan bu değerlerin işletilmesi hakkı Devlet tarafından belirli süreli olarak gerçek ve tüzel kişilere devredilmesi kanunla düzenlenir. Bu kapsamda, madenler, petrol ve doğalgaz ile ilgili arama, işletme ve boru hattı taşımacılığı faaliyetleri ekonomik değeri nedeniyle özel olarak düzenlenmeyi gerektirir. Tabii servet ve kaynaklara ilişkin ekonomik faaliyetlere yönelik vergi kolaylığı, KDVK md.13/f.1/c bendinde yer alır. Hükme göre, altın, gümüş, platin ve petrol arama faaliyetleri yürütenlere aramayla ilgili yapılan teslim ve hizmetler, Türk Petrol Kanunu uyarınca boru hattı inşa ve modernizasyonu teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.¹⁴⁶⁹ KDVGUT md.B/3 ve md.B/4’e göre bu hüküm üç farklı istisnayı barındırır. Birincisi, Türk Petrol Kanunu’nun muhtelif maddelerine göre petrol hakkı sahibine, temsilcisine ya da Petrol İşleri Genel Müdürlüğü’nün kabul ettiği müteahhide hak sahibi adına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisnadır.¹⁴⁷⁰ İkinci olarak, boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonu ile ilgili yapılan teslim ve hizmetler istisna kapsamına alınmıştır.¹⁴⁷¹ Üçüncüsü, Tebliğ md.B/4’te açıklanan altın, gümüş, platin ile ilgili madencilik

¹⁴⁶⁶ Tabii servet ve kaynaklar içinde yer alan tükenir kaynaklar minerallerdir. Mineraller arasında altın, alüminyum, bakır, bor, çinko, demir, gümüş, kömür, krom, kurşun, nadir toprak elementleri, nikel, platin, tuz yer alır. “Mineraller”, *T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı*, <https://enerji.gov.tr/Media/Dizin/TKDB/tr/Belgeler/M%C4%B0NERALLER.pdf> (31.08.2022).

¹⁴⁶⁷ Yenilenebilir kaynaklara ise yer altı suları, güneş ve rüzgar örnektir.

¹⁴⁶⁸ TDK Güncel Türkçe Sözlük’te veya başkaca sözlüklerinde “tabii kaynak” kavramının tanımı yer almadığı için Britannica Ansiklopedisi’nden yararlanılmıştır. <https://www.britannica.com/> (08.11.2022).

¹⁴⁶⁹ Bu düzenleme, 5615 sa. Kanun md.12 ile yürürlüğe girmiştir. Kanunun gerekçesinde, teklifin Plan ve Bütçe Komisyonu aşamasında eklendiği ve metnin lafzının dışında bir gerekçeye yer verilmediği görülmektedir. *TBMM 22. Dönem 1346 no’lu Komisyon Raporu (5615 sayılı Kanun tasarısı)*, s.20.

¹⁴⁷⁰ İstisnadan yararlanabilmek için ilgili faaliyetin petrol aramayla ilişkili olması zorunludur. Petrol arama dışında bir faaliyette bulunanlar aramaya ilişkin istisnadan yararlanamaz. Bu mal ve hizmetlerin Türkiye içinden veya ithal olarak sağlanması istisnadan yararlanmayı etkilemez.

¹⁴⁷¹ Teslim ve hizmetin yurt içinden ya da ithal olarak sağlanması istisnayı etkilemez. Ancak, boru taşımacılığının inşa ve modernizasyonu dışındaki işler, bu faaliyetle birlikte yapılsa da istisna dışındadır. İstisna kapsamındaki iş ile istisna dışındaki bir iş birlikte yapılsa da ayrıca fatura edilir.

faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetlerin vergi dışı tutulmasıdır.¹⁴⁷² Teslim ve hizmetin yurt içinden veya ithal olması istisnayı etkilemez.



¹⁴⁷² Faaliyete konu mineralin altın, gümüş veya platin olması zorunludur. Arama ve işletme faaliyetinin gerçekleştirildiği maden cevherinde başka madenlerin yer alması, faaliyete ilişkin mal ve hizmet teslimlerinin istisnadan yararlanmasına engel oluşturmamaktadır.

SONUÇ

Mükellefleri vergi dışı bırakan ya da onların vergi yükünü azaltan yöntemlerin genel adı vergi kolaylıklarıdır. Muaflık, istisna, indirim ve indirimli vergi oranlarından oluşan bu yöntemlerin nasıl ve hangi nedenle düzenlenmesi gerektiği öğretide ve uygulamada güncelliğini koruyan bir tartışma konusudur. Dolayısıyla, vergi kolaylıklarının daha net bir şekilde anlaşılabilmesi için bu kavramın ne anlama geldiği, kapsamı ve başkaca kavramlarla ilişkisi çalışma kapsamında ortaya konmuştur. Siyasi tercihler, mükellef davranışlarını etkilemeyi hedeflerken vergi kolaylıklarını bir araç olarak kullanmaktadır. Siyasi iktidarın tercihleri vergi harcamaları, vergi teşvikleri gibi uygulamalarla görülür. Bu uygulamalara binaen gelişen mükellef davranışları ise vergi planlaması olarak adlandırılmaktadır. Bu kavramların vergi kolaylıkları ile aynı anlama gelecek şekilde kullanılması kavram karmaşasına yol açmaktadır. Bu nedenle bahsi geçen kavramlar yerine göre kullanılmalıdır.

Hukuk devleti ilkesini benimseyen ülkelerde vergi kolaylıklarının yasama organı tarafından kanunla düzenlenmesi temel bir ilke olarak kabul edilmektedir. Vergi koyma tekeli elinde tutan yasamanın, aynı zamanda anayasal sınırlar içinde kolaylık sağlama tekeli de elinde bulundurması meşru bir yetkidir. Kanun hükmünün haklı bir amaca dayanarak gerekçelendirilmesi de bu yetkinin doğal bir sonucudur. Haklı amaçtan maksat, vergi kolaylığının düzenlenmesinin genel kabul gören sosyal, ekonomik veya başkaca bir nedene dayanmasıdır. Çalışmada hem Türkiye’de hem de ilkelere dayalı vergilendirmenin öncü ülkeleri olarak kabul edilen İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa ve Almanya’da vergi kolaylıklarının temel normunun kanun olduğu ortaya konmuştur. Dolayısıyla, kendini hukuk devleti olarak tanımlayan bir ülkede vergi kolaylıklarının temeli kanunla düzenlenmelidir.

Vergi kolaylıklarının kanuniliği, aynı zamanda bu düzenlemelerin hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine uygunluğunun da bir parçasıdır. Kanunun bu işlevi, kanun hükmünün nasıl uygulanacağını ve yorumlanacağını ortaya koyan idari düzenleyici işlemlerle güçlendirilir. Ancak kanun yapma sürecinden daha hızlı bir sürede düzenleme yapılmasını gerektiren bir durumun varlığı karşısında yasama organı aynı hızda hareket

edememektedir. Özellikle dış ticaretteki gelişmeler ve hayatın olağan akışının dışına çıkan ekonomik ve sosyal gelişmeler karşısında kanuni sınırlar içinde yürütmenin düzenleme yapabileceği alanların belirlenmesi günümüzde de geçerliliğini koruyan bir konudur. Bu nedenle modern devletlerde, kendi siyasi koşullarına, sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarına göre yasama organı yürütme organına sınırlı düzenleyici işlem yapma yetkisi vermektedir. Ancak yasama organı, elindeki yetkiyi tümüyle yürütme organına devredemez veya yürütmenin kanun hükmündeki temel unsurlarda yer alan boşlukları doldurmasına mahal veremez. Aksi takdirde, kuvvetler ayrılığına ve vergilendirmeye ilgili benimsenen anayasal ilkelere aykırı bir yetkinin tanınması ve kullanılması söz konusu olur. Çalışmada ele alınan ülkelerin anayasalarında ve hukuk sistemlerinde yasama organına kanunilik ilkesinin özünü zedelemeyecek biçimde yürütmeye sınırlı yetki vermesine imkan tanındığı görülmüştür.

Türk hukukunda vergi kolaylıklarının, bu çalışmada ele alınan vergiler bakımından, çoğunlukla ilgili vergilerin kanunlarında düzenlendiği görülmektedir. Ancak doğrudan vergileme ile ilgili olmayan kanunlarda da vergi kolaylıkları düzenlenmektedir. Bu özel hükümlerden bazıları, kendilerinden sonraki tarihte yürürlüğe giren ilgili vergi kanunlarınca toplu bir şekilde yürürlükten kaldırılmıştır. Türk vergi hukukunda EVK'da ve KVK'da bu yönde hükümler vardır. Bu hükümlerin uygulanması konusunda Danıştay, EVK bakımından İBK kararıyla, KVK bakımından VDDK kararıyla çözüm getirmiştir. Danıştay'ın bu kararlarında benimsediği görüş, ilgili vergi kanunu hükmünün önceki tarihli özel kanun hükümlerini yürürlükten kaldırdığı, ancak sonraki tarihli özel kanun hükümlerinin uygulanmasına engel olmayacağı yönündedir. Bu durumda mevcut kanun koyucu hem kendine hem de sonraki yasama dönemlerindeki kanun koyuculara yönelik emredici ve bağlayıcı bir hükmü ancak Anayasa değişikliği ile yerine getirebilir. Kanunla getireceği böylesi bir sınırlayıcı hüküm, gelecek yasama dönemi meclisleri için vergi kolaylıklarının düzenlenmesinin sistematüğini koruma adına öneri niteliğindedir.

Türk vergi hukukunda vergi kolaylıklarının temel düzenleme normunun kanun olduğu, ancak yorumlamada ve uygulamada mali idare tarafından yayınlanan genel tebliğlerin ve özalgelerin etkili olduğu anlaşılmaktadır. Hem Bölge İdare Mahkemesi'nin hem de

Danıştay'ın genel tebliğler ve özelgelerle örtüşen kararlar verdiği görülmektedir. Kanunların mali idare tarafından yorumlanmasında, kolaylıktan yararlananlar bakımından kanunun inisiyatif tanıdığı hallerin dar yorumlandığı görülmektedir. Kanun hükmünde “ve gibi”, “ve benzeri” şeklinde geçen ifadelerle rağmen vergi dışı tutulan mükellef gruplarının veya konuların güncel gelişmelere rağmen hem tebliğlerde hem de özelgelerde dar bir biçimde yorumlandığı görülmüştür. İdarenin bu tutumunun yargı kararlarına da yansması, kanun koyucuyu güncel gelişmeler karşısında seri hareket etmeye zorlamaktadır. Üstelik bu dar yorumlama, kolaylıktan yararlanabilecek mükellefler arasında ayrımcılığa neden olacak uygulamalara yol açabilir. Bu konuda bir ara formül olarak, kanunda vergi kolaylıkları kapsamına alınan meslekler ve konuların tek tek sayılması yerine, ilgili meslek grupları ve konuların güncellenerek yer alacağı listelerde toplanması (örneğin “yöresel el sanatları listesi” oluşturulup “dericilik, dokumacılık, bakırcılık, tel kırma gümüş işleri” gibi faaliyetlerin listeye eklenmesi ya da çıkarılması) ve bu listelerin Cumhurbaşkanı'nca karar şeklinde yayınlanması düşünülebilir. Anayasa md.73/f.4 gereği vergi kolaylıklarıyla ilgili kanuni sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin tek sahibi olan Cumhurbaşkanı'nın bu işlemi Danıştay'da dava edilebilir. Cumhurbaşkanı'nın bu listeleri Hazine ve Maliye Bakanlığı başta olmak üzere ilgili kamu kurum ve kuruluşlarından ve düzenlemeden etkilenecekleri temsil eden meslek ve faaliyet odaları gibi sivil toplum örgütlerinden görüş ve değerlendirmeleri alarak hazırlaması, yapılan düzenlemeye toplumsal rızayı güçlendirir. Çalışma kapsamında yapılan incelemede, vergi kolaylıklarına ilişkin kanun hükümlerinin genel tebliğler ve özelgelerle dar yorumlandığı haller tespit edilmiştir. Vakıf üniversitelerinin faaliyet konusu çerçevesinde gerçekleştirdiği teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna edilmemesi, altyapı gayrimenkul yatırım ortaklıklarının gayrimenkul yatırım ortaklıklarına tanınan KV istisnasından kanun değişikliği yapılana kadar dayanaksız bir şekilde yararlandırılmaması buna örnektir. Ana metinde de değinildiği üzere, Danıştay'ın idarenin bu tutumunu onayan kararlar vermesi, vergi kolaylıkları bakımından idarenin yorumunun ne kadar etkili olduğunu göstermektedir. Hatta ortaklıklar bakımından Danıştay kararından sonra TBMM'nin kanun hükmüne ekleme yaparak idarenin görüşünü kanunileştirmesi, vergilemede kanunilik ilkesiyle örtüşmeyen bir kanunlaşma süreci örneğidir. Her iki örnekte yer alan kanuna dayanmayan istisna dışı tutma uygulamaları hukuk devleti ilkesi gereği örnek

olmamalıdır. Bir mükellef grubunun ya da konunun vergi kolaylığı kapsamına girip girmediği konusunda belirsizlik bulunması halinde, konunun yasama organı tarafından ilgili vergi kanununda ve özel kanunda değişiklik yapılarak açıklığa kavuşturulmalıdır. Bu değişiklik yapılırken özel kanundaki kolaylıkların ilgili vergi kanununa aktarılması, bu verginin ve kolaylıklarının uygulanmasını sistematik, açık ve anlaşılabilir hale getirilmesi için gereklidir. İdareye tanınan yetkilerin ise açıkça teknik konularla sınırlı tutulması, idarenin kanunun uygulanmasını sağlama amacını aşan şekilde yorum faaliyetinde bulunmasının önüne geçecektir.

Usulünce yürürlüğe konulan uluslararası antlaşmaların Anayasa md.90/f.5 uyarınca kanun hükmünde olması nedeniyle, bunlarda yer alan vergi kolaylıkları da kanun hükmü niteliğindedir. Türkiye Cumhuriyeti'nin iki veya çok taraflı vergi anlaşmalarının yanı sıra, diplomatik ilişkiler ve konsolosluk ilişkileri hakkındaki sözleşmelere taraf olduğu ve ahde vefa ilkesi doğrultusunda hareket etmeye özen gösterdiği görülmektedir. Türkiye, OECD'nin yayınladığı modelin dışında anlaşma yapmakta ve BEPS projesi eylem planı kapsamında Dijital Hizmet Vergisi'nin kabul edilmesi başta olmak taahhütlerini yerine getirmeye çalışmaktadır. Dünya Ticaret Örgütü ile ilişkisine bakıldığında, örgüte üyeliğin bir sonucu olarak örgüt hukukunun ilkeleri çerçevesinde serbest ticareti destekleyen şekilde anlaşmalarını ve düzenlemelerini yapmaktadır. Avrupa Birliği'ne üyelik müzakereleri kapsamında dolaylı ve dolaysız vergiler bakımından vergilendirmede uyum konusunda kısmen hazırlıklı olduğu ilgili raporlarda belirtilmiştir. Ancak vergi kolaylıklarıyla ilgili Avrupa Birliği'nin bazı kriterleri ile Türkiye'nin uygulamaları uyumsuzluk göstermektedir. Dolaylı vergiler bakımından AB kriterlerinden daha düşük oranda uygulamalar veya AB'ye rağmen vergi dışı bırakılan konular, kurumlar vergisi oranının AB ortalamasının üzerinde öngörülebilir bulunmayan artışlar yapılması buna örnektir. Ekonomik ve sosyal alanlarda AB kriterlerini sağlayıncaya kadar, Türkiye'nin vergi kolaylıklarına ilişkin AB'ye uyumu zamana yaydığı görülmektedir.

Vergilemede genellik ilkesinden sapma olarak kabul edilen vergi kolaylıkları, bu ilkeyi tamamlayan eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağına uygun olarak düzenlenmesi halinde hukuka uygun ve kabul edilebilir bir nitelik kazanmaktadır. Çalışmada da ele alındığı

üzere, Anayasa’da engelliler, yaşlılar, şehit yakınları gibi özel olarak koruma altına alınan toplumsal gruplara ve kooperatifçilik, esnaf faaliyeti, dış ticaret gibi konulara yönelik vergi kolaylıklarının mali amacın önüne geçen sosyal veya ekonomik bir amaca hizmet ettiği anlaşılmıştır. Ayrıca, çalışma hakkı, mülkiyetin korunması gibi temel hak ve özgürlüklerin desteklenmesi için vergi kolaylıklarının bir araç olarak kullanıldığı da görülmektedir. Vergi kolaylıkları getiren maddelerin gerekçelerinde yer alan nedenlerin varlığını sürdürdüğüne, kanun koyucunun bunları yürürlükten kaldırmamasından hareketle ulaşılmıştır. Ancak uygulanan kolaylıkların mükelleflerce ne kadar kullanıldığı ve ilgili mükellef grubu veya konudan vergi toplanması yerine kolaylık sağlanmasının faydasının ölçülmesi ayrı birer çalışma konusudur.

Vergi kolaylıklarının her vergi türü bakımından ayrı ayrı ve kısmen sistematik biçimde düzenlenmesi, bunların doğrudan sınıflandırılmasını güçleştirmektedir. Çalışmada Anayasa hükümleri doğrultusunda düzenlenme nedenlerine göre Türk hukukundaki vergi kolaylıkları sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmada Anayasa’da yer alan temel haklardan, devletin ödevlerinden ve özel olarak düzenlenen konulardan hareket edilmiştir. Bu sınıflandırmanın da dağınık hale gelmesinin önüne geçmek adına sosyal ve ekonomik nedenler şeklinde iki üst başlıkta toplanmıştır. Çalışmada izlenen bu metotla, vergi kolaylıkları ile anayasa hükümleri arasındaki ilişki ortaya konmuştur. Buna göre, çalışma kapsamında ele alınan vergi muaflık, istisna ve indirimlerinin gerekçesinin ya da varlık nedeninin anayasal temeli olduğuna ulaşılmıştır. Çalışma kapsamında ele alınan vergi kolaylıklarının kanun maddesi gerekçelerine bakıldığında, Anayasa ile ilgili kanun hükmü arasında bir ilişki kurulmadığı görülmüştür. Hatta bazı gerekçelerin madde metni ile neredeyse bire bir örtüşen şekilde yazıldığı tespit edilmiştir. Vergi kolaylığına ilişkin bir kanun hükmünün gerekçesinde ilgili Anayasa hükümlerine atıf yapılması ya da bunlarla örtüşen ifadelerle yer verilmesi, bu kolaylığın Anayasa’ya esas bakımından uygunluğunu destekleyecektir. Yasama organının bu tutumu, normlar hiyerarşisine uygun şekilde Cumhurbaşkanı ve idarenin işlem yapmasına, yargı organlarının karar vermesine katkıda bulunacaktır.

Sonuç olarak, vergi kolaylıkları kavramına ilişkin tartışmaların bitmeyeceği, bu yöntemlerin kullanımının siyasi tercihlere ve mükellef davranışlarına göre farklılıklar

göstermeye devam edeceği anlaşılmaktadır. Vergi koymama yetkisi olarak nitelenebilecek bu yöntemlerin yasama organı aracılığıyla anayasal vergilendirme ilkeleri doğrultusunda düzenlenmesi uygun olacaktır. Bu düzenlemeler yapılırken uluslararası hukuktan doğan yükümlülükler de unutulmamalıdır. Yasamanın yürütmeye verebileceği yetkiler ise Anayasa'nın belirttiği konularla sınırlı olarak, yetkinin tamamen devredilmesi anlamına gelmeyecek şekilde kanunla düzenlenmelidir. İdareye verilecek düzenleme yetkisi ise kanunun nasıl uygulanacağına ilişkin teknik hususlarla sınırlı olmalıdır. Böylece, halkın Anayasa ile yaşamaya verdiği vergilendirme yetkisi kapsamında yer alan vergilememe yetkisi, hukuk devletine uygun olarak kullanılmış olacaktır.



KAYNAKÇA

1. KİTAPLAR

AĞAOĞULLARI, Mehmet Ali, *Sokrates'ten Jakobenlere Batı'da Siyasal Düşünceler*, İletişim Yayınları, 2016.

AĞAOĞULLARI, Mehmet Ali, *Ulus-Devlet ya da Halkın Egemenliği*, İmge Kitabevi Yayınları, 2010.

AKAD, Mehmet, VURAL DİNÇKOL, Bihterin, BULUT, Nihat, *Genel Kamu Hukuku*, Der Yayınları, 2021.

AKAD, Mehmet, *Teori ve Uygulamada Sosyal Güvenlik Hakkı*, Kazancı Kitap Ticaret, İstanbul, 1992.

AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016.

AKGÜNER, Tayfun, *Özel Girişim Özgürlüğü ve Yatırımları Teşvik Tedbirleri*, Formül Matbaası, İstanbul, 1979.

AKIN, İlhan, *Kamu Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1987.

AKINTÜRK, Turgut, ATEŞ KARAMAN, Derya, *Türk Medeni Hukuku Aile Hukuku İkinci Cilt*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2015.

AKİPEK, Jale ve AKINTÜRK, Turgut, *Eşya Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2009.

AKİPEK, Jale G., *Türk Eşya Hukuku (Ayni Haklar) Üçüncü Kitap Mahdut Ayni Haklar (Menkul Rehni Hariç)*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1974.

AKSAR, Yusuf, *Uluslararası Hukuk I*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

AKYİĞİT, Ercan, *Toplu İş Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

ALTAN, Ömer Zühtü, *Sosyal Politikaya Giriş*, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2021.

ALTUNKAYA, Niyazi, *Anayasa Hukuku Açısından Türkiye’de Eğitim ve Öğrenim Hakkı*, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, İstanbul, 2003.

ANDERSON, John E., *Public Finance*, Houghton Mifflin Company, Boston, 2003.

ANTALYA, Osman Gökhan, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler (Cilt V/1,1)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

AŞCI AKINCI, Nuray, *Türkiye ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2013.

ATEŞ, Leyla, *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

ATEŞ, Leyla, *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.

BAHTİYAR, Mehmet, *Ortaklıklar Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2017.

BALAAM, David N., DILLMAN, Bradford, *Introduction to International Political Economy*, Pearson Education, United States, 2011.

BAŞGİL, Ali Fuat, *Esas Teşkilat Hukuku Birinci Cilt Türkiye Siyasi Rejimi ve Anayasa Prensipleri*, Yağmur Yayınevi, İstanbul, 2019.

BAYAR, İbrahim Nihat, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi Türkiye – İngiltere Andlaşması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

BİLDİRİCİ, Ziyaettin, *Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri*, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 1989.

BİLİCİ, Nurettin, BİLİCİ, Adem, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017.

BRACEWELL-MILNES, Barry, HUISKAMP, J.C.L., *Investment Incentives*, Kluwer, Deventer, 1977.

BUDAK, Tamer, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

BULUTOĞLU, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.

BUMKE, Christian, VOBKUHLE, Andreas, *German Constitutional Law*, Oxford University Press, New York, 2019.

BURG, David F., *A World History of Tax Rebellions*, Routledge, London, 2004.

BURTON, Mark, SADIQ, Kerrie, *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*, Cambridge University Press, New York, 2013.

CANYAŞ, Oytun, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

CENTEL, Tankut, *İş Güvencesi*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2020.

CEYLAN ATAMAN, Berrin, *Çalışma Ekonomisi*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2016.

CHEMERINSKY, Erwin, *Constitutional Law: Principles and Policies*, Wolters Kluwer, New York, 2015.

ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇAĞLAR, Selda, *Hukuk Devletin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2013.

ÇAKMAK, N. Münci, *Kamu Yararı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

ÇUKURÇAYIR, Sinan, *Küresel Vergi Rekabeti ve Yansımaları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.

DEĞER, Nuri, *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

DENNIS-ESCOFFIER, Shirley, FORTIN, Karen A., *Taxation for Decision Makers*, Thomson South-Western, Mason, 2008.

DERDİYOK, Türkmen, *Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

DOĞAN, Abdullah Aykon, *Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu*, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985, s.278-279.

DOUGLAS, Roy, *Taxation in Britain since 1660*, Macmillan Press Ltd, London, 1999.

DURAL, Mustafa, ÖZ, Turgut, *Türk Özel Hukuku Cilt IV Miras Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2021.

DURAL, Mustafa, ÖĞÜZ, Tufan, GÜMÜŞ, Alper, *Türk Özel Hukuku Cilt III Aile Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2014.

DURAN, Mustafa, *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 2003.

DURAN, Mustafa, *Türkiye’de Yatırımlara Sağlanan Teşvikler ve Etkinliği*, Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 2002.

DURAN, Lütfi, *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1982.

DURMUŞ, Necati, UYSAL, Ali, EROĞLU, Nurettin, *Açıklamalı ve Yorumlu Katma Değer Vergisi Rehberi*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985, s.312-314.

EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan, *Kamu Maliyesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020.

EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, *Kamu Bütçesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.

EGE, İlhan, İNCE, Fatma, *Yenilikçi Girişimcilik Teori ve Uygulama*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.

EKMEKÇİ, Ömer, YİĞİT, Esra, *Bireysel İş Hukuku Dersleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020.

ERCAN, Erdem, *Geçmişten Günümüze Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik (Anayasal ve Yasal Boyutuyla)*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

ERGİNAY, Akif, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara, 2003.

ESEN, Bülent Nuri, *Anayasanın Anayasa Mahkemesince Yorumlanması*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1972.

ESENER, Turhan, GÜNDOĞDU, Fatih, *Borçlar Hukuku I*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.

ESPIG-ANDERSEN, Gøsta, *The Three Worlds of Welfare Capitalism*, Polity Press, Cambridge, 1991.

FUKUYAMA, Francis, *Siyasi Düzenin Kökenleri*, Profil Yayıncılık, İstanbul, 2016.

FULBROOK, Mary, *Almanya'nın Kısa Tarihi*, Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, İstanbul, 2011.

GEMALMAZ, H. Burak, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2009.

GİRAY, Filiz, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

GÖKBEL, Doğan, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

GÖKER, Cenker, *Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu (KDV'nin Konusu)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

GÖKER, Cenker, *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

GÖZE, Ayferi, *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2017.

GÖZLER, Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt I (AHGT – I)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020.

GÖZLER, Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt II (AHGT – II)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020.

GÖZLER, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

GÖZLER, Kemal, *İdare Hukuku Cilt I (İH – I)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009.

GÖZLER, Kemal, *İdare Hukuku Cilt II (İH – II)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, SAYGILI, Abdurrahman, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2019.

GÜLGEÇ, Yahya Berkol, *Normlar Hiyerarşisi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

GÜMÜŞKAYA, Gamze, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

GÜNEŞ, Ahmet M., *Avrupa Birliği Hukukuna Giriş*, Ekin Basın Yayım Dağıtım, Bursa, 2019.

GÜNEŞ, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

GÜNEŞ, Gülsen, *Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997.

GÜNEŞ, Turan, *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1965.

HALATÇI ULUSOY, Ülkü, *Dünya Ticaret Örgütü'nde Uyuşmazlıkların Çözümü Mekanizması*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.

HEYWOOD, Andrew, *Political Ideologies An Introduction*, Palgrave, London, 2021.

KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987.

KAPANI, Münci, *Politika Bilimine Giriş*, Bilgi Yayınevi, 2007.

KAPLAN, Diane S., *An Introduction to the American Legal System, Government and Constitution*, Wolters Kluwer, New York, 2015.

KARAKOÇ, Yusuf, *Kamu Maliyesi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.

KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

KARAN, Ulaş, *Uluslararası İnsan Hakları Hukuku ve Anayasa Hukuku Işığında Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı Hukuku Işığında Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017.

KARASU ÖZTEMEL, Gülçin, *Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2014.

KAYIHAN, Şaban, *Ticari İşletme Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

KILIÇOĞLU, Ahmet M., *Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020.

KORAY, Meryem, *Sosyal Politika*, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2020.

KORKUSUZ, Refik, UĞUR, Suat, *Sosyal Güvenlik Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020.

MAITLAND, Frederic William, *The Constitutional History of England*, Cambridge University Press, 1961.

MUTLUER, Kamil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.

NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.

NIKOLAIDIS, Charilaos, *The Right to Equality in European Human Rights Law*, Routledge, London, 2015.

OKTAR, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017.

- OKTAR, Kemal, *KDV İstisnalar ve İadeler*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- OLIVER, Philip D., *Tax Policy*, Foundation Press, New York, 2004.
- ORHANER, Emine, *Kamu Maliyesi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.
- ÖDEN, Merih, *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, GÖKER, Cenker, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021.
- ÖZBUDUN, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- ÖZCAN, Mehmet Tevfik, *Modern Toplum ve Hukuk Devleti*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008.
- ÖZDEMİR-ÇUKHADAR, Pınar, *Sosyal Refah Devleti ve Türkiye*, Karahan Kitabevi, Adana, 2018.
- ÖZGENÇ, Ayhan Selçuk, *Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması -Anlaşma Alışverişi-*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016.
- PAZARCI, Hüseyin, *Uluslararası Hukuk*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2007.
- PIERSON, Christopher, *Beyond the Welfare State? The New Political Economy of Welfare*, Polity Press, Cambridge, 1998.
- POROY, Reha, TEKİNALP, Ünal, ÇAMOĞLU, Ersin, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010.
- PULAŞLI, Hasan, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Adalet Yayınevi, 2016.
- REÇBER, Kamuran, *Diplomasi ve Konsolosluk Hukuku*, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.

ROHATGI, Roy, *Basic International Taxation Volume 2: Practice*, BNA International, Norfolk, 2007.

RUHİ, Canan, RUHİ, Ahmet Cemal, *Nafaka Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2020.

SANCAKDAR, Oğuz, *Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması ve Yargısal Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

SARAÇOĞLU, Fatih, *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

SARIBEYOĞLU, Meltem, *Uluslararası Ekonomi Hukuku Açısından Dünya Ticaret Örgütü, Gümrük Birliği ve Türkiye*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

SAYAR, Nihad S., *Kamu Maliyesi I: Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970.

SCHUSTEREDER, Ingmar J., *Welfare State Change in Leading OECD Countries*, Gabler Verlag, Heidelberg, 2010.

SELEN, Ufuk, *Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Uygulamaları*, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2011.

SELIGMAN, Edwin R.A., *Studies in Public Finance (1925)*, Augustus M. Kelley Publishers, New York, 1969.

SHAH, Anwar, “Overview”, *Fiscal Incentives for Investment and Innovation*, ed. Anwar Shah, Oxford University Press, New York, 1995.

SIR, Onur, *Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

SÖYLER, Yasin, *Yeni Başkanlık Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

STIGLITZ, Joseph E., ROSENGARD, Jay K., *Economics of the Public Sector*, W.W. Norton & Company, New York, 2015.

STORER, Colin, *Weimar Cumhuriyeti'nin Kısa Tarihi*, İletişim Yayınları, İstanbul, 2015.

SUSAM, Nazan, *Kamu Maliyesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2016.

SÜZEK, Sarper, *İş Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2018.

ŞANVER, Salih, *İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul, 1968.

ŞENER, Oruç Hami, *Ticari İşletme Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

ŞENER, Oruç Hami, *Anonim Ortaklıkta Ek Tasfiye (İhya)*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

ŞİRİN, Tolga, *Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.

TANÖR, Bülent, *Osmanlı – Türk Anayasal Gelişmeleri (OTAG)*, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2020.

TANÖR, Bülent, YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2019.

TANÖR, Bülent, *Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar*, May Yayınları, İstanbul, 1978.

TELLİ, Serap, *Devletler Hukuku Açısından Uluslararası Ticaret ve Kurumsallaşması*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1991.

TEZİÇ, Erdoğan, *Anayasa Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2019.

TEZİÇ, Erdoğan, *Türkiye’de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1972.

TUNCER, Selahattin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt III*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012.

TUNCER, Selahattin, *Kamu Maliyesi*, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971.

TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020.

ULUATAM, Özhan, *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2014.

ULUŞAHİN, Nur, *Anayasal Bir Tercih Olarak Başkanlık Sistemi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1999.

ÜSTÜN, Yusuf, AYDIN, Muhittin, *Kooperatifler Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2014.

YALTI SOYDAN, Billur, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.

YİĞİT ŞAKAR, Ayşe, *Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2011.

2. KİTAP BÖLÜMLERİ VE MAKALELER

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, CANYAŞ, Oytun, “Anayasa’nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Deneme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 371, 2019, ss.117-129.

AKGÜL AÇIKMEŞE, Sinem, “Avrupa Birliği’nde Genişleme”, *Avrupa Birliği: Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar*, ed. Belgin Akçay ve İlke Göçmen, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, ss.725-744.

AKTAN, Coşkun Can, “Vergi Ayrıcalıkları ve Vergi Ayrımcılığı”, *Vergileme Vergi Teorisi ve Politikası*, ed. Coşkun Can Aktan, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, ss.199-224.

ALLEN, Robin, “Article 13 EC, Evolution and Current Contexts”, *Equality Law In An Enlarged European Union*, ed. Helen Meenan, Cambridge University Press, New York, 2007, ss.38-72, s.49-50.

AMANN, Robert, “*Introduction to German Tax Law*”, *German Tax Guide*, ed. Robert Amann, Luchterhand and Kluwer Law International, Darmstadt, 2001, ss.1-78.

BALKIN, Jack M., “The Framework Model and Constitutional Interpretation”, *Philosophical Foundations of Constitutional Law*, ed. David Dyzenhaus and Malcolm Thorburn, Oxford University Press, Croydon, 2016, ss. 241-264, s.251.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, HATİPOĞLU, Mehmet, “Demokratik Anayasada Vergilendirme Yetkisi”, *Ord. Prof. Dr. Ali Fuat Başgil Anısına Armağan*, yayına hazırlayanlar Prof. Dr. Abuzer Kendigelen ve Doç. Dr. Saadet Yüksel, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, ss.333-376.

BUDAK, Tamer, “Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 59(3), 2010, ss.449-466.

CHAI, Jingqing, GOYAL, Rishi, *Tax Concessions and Foreign Direct Investment in the Eastern Caribbean Currency Union*, IMF Working Paper Western Hemisphere Department, 2008, s.4, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp08257.pdf> (12.10.2022).

ÇAĞAN, Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1984(1), ss.171-183.

DOĞANAY, Ümit, “Toplum Yararı ve Kamu Yararı Kavramları”, *Mimarlık Dergisi*, 11(129), 1974, ss.5-6.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 6(1-3), 1985, ss.65-76.

DURAN, Lütfi, “Anayasa Mahkemesi’ne Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (I)”, *Amme İdaresi Dergisi*, 19(1), 1986, ss.3-22.

DURAN, Lütfi, “Anayasa Mahkemesi’ne Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni (II)” (“Hukuk Düzeni II”), *Amme İdaresi Dergisi*, 19(2), 1986, ss.3-28.

DURAN, Lütfi, “Anayasa Değişikliğinden Sonra Vergi ve Mali Yükümler Konusu”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, XX (8), İstanbul, 1973, ss.289-293.

EREN, Fikret, “Mülkiyet Kavramı”, *Dr. A. Recai Seçkin’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1974, ss.765-795.

GÖKER, Cenker, “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme” (“Öngörülebilirlik”), *Ankara Barosu Dergisi*, (2013/1), Ankara, 2013, ss.113-124.

GÖZLER, Kemal, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan – Cilt I*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, ss.365-374.

GÜLAN, Aydın, “Kamu Hizmeti Kavramı”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9(1-3), İstanbul, 1988, ss.147-159.

GÜRSOY, Bedri, “1876 Anayasasının Mali Hükümleri”, *Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, ss.159-197.

HEMEL, Daniel J., “The President's Power to Tax”, *Cornell Law Review*, V:102, I.3, March 2017, ss.633-719, <https://scholarship.law.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4722&context=clr> (11.11.2019).

İNALCIK, Halil, “İslam Arazi ve Vergi Sisteminin Teşekkülü ve Osmanlı Devrindeki Şekillerle Mukayesesi”, *Ankara Üniversitesi İslamî İlimler Enstitüsü Dergisi*, (1), 1959, ss.29-46.

JANSSEN, Cari Beth, “(Un)Happy Holidays: The True Meaning of Sales Tax Holiday Policy”, *Loyola Consumer Law Review*, 24 (3), 2012, ss.412-441, <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/lyclr24&i=418> (17.03.2022).

JENSEN, Carsten Stroby, “Neo-functionalism”, *European Union Politics*, ed. Michelle Cini, Nieves Pérez-Solorzano Borraran, Oxford University Press, New York, 2016, ss.53-64.

JOHNSON, Richard R., “‘Parliamentary Egotisms’: The Clash of Legislatures in the Making of the American Revolution”, *The Journal of American History*, 74(2), 1987, ss. 338-362, <https://www.jstor.org/stable/1900026> (16.04.2022).

KAĞITCIOĞLU, Mutlu, “Türk Hukukunda Cumhurbaşkanı Kararları”, *Cumhurbaşkanının İşlemleri Hukuki Niteliği, Normlar Hiyerarşisindeki Yeri ve Denetimi*, ed. Oktay Uygun ve Egemen Esen, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, ss.113-151.

KAPANCI, Kadir Berk, “Bağışlananın Bağışlayandan Önce Ölmesi Halinde Bağışlama Konusunun Bağışlayana Geri Dönmesi (Dönüşü) Şartını İçeren Bağışlama”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021(1), ss.867-912.

KILIÇKAYA, Zeynep, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru İncelemelerinde Çalışma Hakkı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(2), 2016, ss.127-166.

LAUFENBURGER, Henry, “Verginin, İktisadi ve İçtimai Siyasetin Vasıtası Olarak Kullanılması”, (Çeviren: Bedi Necmettin Feyzioğlu), *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(1), 1949, ss.225-235.

MAYER, Steven E., “What is a ‘Disadvantaged Group?’”, *Effective Communities Project*, Minneapolis, 2003, ss.1-7, s.3-5, <https://effectivecommunities.com/wp-content/uploads/2020/12/What-is-a-disadvantaged-group-3.pdf> (22.05.2022).

MEMİŞ, Emin, “Mevzuatımızda ve Uygulamada Kamu Hizmetlerine Girme/Çekilme Hakları, Arşiv Araştırması ve Güvenlik Soruşturması Analizleri”, *Kamu Personeli Sorunları İdare Hukuku Sempozyumu Eskişehir 4-5 Nisan 2003*, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2004, ss.209-272.

OKTAR, S. Ateş, “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (37), 1997, ss.155-189.

ÖZ, Ersan, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), İzmir, 2002, ss.11-33, s.24.

ÖZAY, İl Han, “Türkiye’deki Klasik Kamu Hizmeti Anlayışı: ‘Çok Yaşa’ ya da ‘A Tes Amour’”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 56(1-4), İstanbul, 1998, ss.293-295.

ÖZBUDUN, Ergun “Anayasa Mahkemesi ve Ekonomik Politika”, *Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 60. Yılı Anısına 60 Yıl 60 Makale Cilt 2*, Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Ankara, 2022, ss.921-934.

ÖZBUDUN, Ergun, “1961 ve 1982 Anayasalarında Kanun Hükmünde Kararnameler”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, (2), Ankara, 1985, ss.227-238.

PINAR, Abuzer, “Maliye Politikalarının Sektörel ve Bölgesel Etkileri”, *Maliye Politikası II*, ed. Beyhan Ataç, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2013.

REITAN, E.A., “The Civil List in Eighteenth-Century British Politics: Parliamentary Supremacy versus the Independence of the Crown”, *The Historical Journal*, 9(3), 1966, ss. 318-337, <https://www.jstor.org/stable/2637984> (15.11.2022).

ROMERO, Francine Sanders, “William Howard Taft”, *The Presidents and the Constitution: a living history*, Ken Gormley (ed.), New York University Press, New York, 2016, ss.343-353.

SEMİZ, Yasemin, “Anayasa Mahkemesi’nin Çevre Hakkı Perspektifi”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(2), 2014, ss.9-46.

ŞENYÜZ, Doğan, “Gelir Vergisinde Yer Alan "Göçmen ve Mülteci Muafiyeti" ve 1989 Yılında Bulgaristan'dan Gelenlerin Durumları”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (1-2), 1989, ss.1-8.

TALAS, Cahit, “Çalışma Hakkı ve Türkiye’deki Durum”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 46 (1), 1991, ss.407-421.

TAN, Turgut, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı*, (3), 1986, ss.203-216.

TEMİZ, Özgür, “Türk Hukukunda Bir Temel Hak Olarak Sağlık Hakkı”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 69(1), 2014, ss.165-188.

TİKVEŞ, Özkan, “Anayasa’da Onbeş Yıllık Dönemde (1961-1976) Yapılan Değişiklikler ve Ekler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 34(1), Ankara, 1977, ss.19-60.

TOSUNER, Mehmet, BAY, Hakan, “Türk Vergi Sisteminde Gerçek Kişiler İçin Vergi Avantajları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2017 (348), ss.9-29.

TUNA, Orhan, “Küçük Sanatlar ve Problemleri”, *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, (30), 1979, ss.1-18.

UYAR, Talih, “Borçlu, ‘Haczedilen Malın/Malların Kendisine Değil, Üçüncü Bir Kişiye Ait Olduğunu’ Belirterek ‘Haczedilmezlik İddiası’nda Bulunabilir Mi?”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2017(2), Ankara, 2017, ss.233-253.

VANISTENDAEL, Frans, “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting Volume 1*, ed. Mr. Victor T. Thuronyi, International Monetary Fund, Washington D.C., 1996.

YALTI SOYDAN, Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos 1998 (119), ss.98-118.

YAPRAKLI, Sevdâ, “Dış Ticareti Yeniden Ele Almak”, *Dış Ticarete Giriş*, ed. Sevilay Küçüksakarya, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, 2020, <https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/TIC104U/ebook/TIC104U-13V2S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf> (08.09.2022).

YILDIRIM, Turan, “İdari İşlemler”, *İdare Hukuku*, ed. Turan Yıldırım, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, ss.405-526.

YILDIRIM, Turan, “İdarenin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Anayasal Sınırı”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 36(1), Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Ankara, 2019, ss. 293-314.

YILMAZ, Ejder, “Devlet Malları Hak ve Rüçhanlığına Sahip Malların Haczedilememesi”, *Prof. Dr. Yaşar Karayalçın’a 65’nci Yaş Armağanı*, Ankara, 1988, ss.601-611.

YÜCE, Mehmet, “Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Prof. Dr. A. Bora Ocakçıoğlu’na Armağan*, 2001(40), ss.83-101.

3. YAYINLANMAMIŞ TEZLER, GEREKÇELİ YA DA YORUMLU KANUNLAR, BASILI SÖZLÜKLER

FERHATOĞLU, Emrah, “*Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir, 2001.

GÖKBEL, Doğan, “*Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye’nin Vergilendirme Yetkisi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir, 1996.

SÜT, Çağır, “*Dünya Ticaret Örgütü Sistemi Çerçevesinde Vergi Kolaylıkları*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2011.

UZUN, Elif, “*Milletlerarası Hukuk açısından En Çok Gözetilen Ulus Kaydı*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Eskişehir, 2001.

Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.

Gerekçeli, Notlu, Alfabetik Endeksli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, haz. Savni Belger, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1968.

IBFD International Tax Glossary Seventh Revised Edition, ed. Julie Rogers-Glabush, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam, 2015.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli Anayasa), haz. Yunus Emre YILMAZOĞLU, İsmail Emrah PERDECİOĞLU, Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Ankara, 2021.

4. İNTERNET SİTELERİNDE YAYINLANAN MAKALELER

TAŞ, Bülent, “Bölgesel Yönetim Merkezleri Muafiyeti Niye Getirildi Niye Kaldırıldı?”, *Vergialgınoktanet*, 18.03.2019. <https://vergialgi.net/bolgesel-yonetim-merkezleri-muafiyeti-niye-getirildi-niye-kaldirildi> , (27.10.2022).

TAŞ, Bülent, KARYAĞDI, Nazmi, “Teknokent’lerdeki Şirketlerin Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulamasında Son Gelişmeler”, *Vergialgınoktanet*, 18.11.2018. <https://vergialgi.net/teknokent-lerdeki-sirketlerin-kurumlar-vergisi-istisnasi-uygulamasinda-son-gelismeler> , (27.10.2022).

YILDIRIM, Mahmut Bülent, “Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve KDV Mükellefiyetleri”, *alomaliyenoktacom*, 31.05.2017, <https://www.alomaliye.com/2017/03/31/vakif-universitelerinin-kurumlar-vergisi-ve-kdv-mukellefiyetleri/> (17.08.2022).

5. İNTERNET ÜZERİNDEN ERİŞİLEN DİĞER YAYINLAR

“2023 Türkiye İhracat Stratejisi ve Eylem Planı”, *Yüksek Planlama Kurulu, Karar No: 2012/8*, *Karar Tarihi: 06.06.2012*, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120613-31-1.pdf> (s.4) (22.07.2022).

“A Brief History”, *OECD 60th anniversary*, <https://www.oecd.org/60-years/> (26.10.2022).

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publications, Paris, 2013, <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en> (26.10.2022).

“Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publications, Paris, 2015, s.21, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (26.10.2022).

“Avrupa Birliğinde Yasama ve Karar Alma Süreçleri”, *T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı*, https://www.ab.gov.tr/avrupa-birliginde-yasama-ve-karar-alma-surecleri_46220.html (27.10.2022).

Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2022 Türkiye Raporu (2022 Raporu), Avrupa Komisyonu, https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2022_turkiye_report_tr_27.11.2022_22.05.pdf (27.10.2022).

Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2021 Türkiye Raporu (2021 Raporu), Avrupa Komisyonu, https://ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2021_turkiye_raporu_tr.pdf , (27.10.2022).

Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2020 Türkiye Raporu (2020 Raporu), Avrupa Komisyonu, https://ab.gov.tr/siteimages/trkiye_raporustrateji_belgesi_2020/turkey_report_30.10.2020.pdf (27.10.2022).

Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2019 Türkiye Raporu (2019 Raporu), Avrupa Komisyonu, https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2019_trkiye_raporu-tr.pdf (27.10.2022).

Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2018 Türkiye Raporu (2018 Raporu), Avrupa Komisyonu, https://www.ab.gov.tr/siteimages/pub/komisyon_ulke_raporlari/2018_turkiye_raporu_tr.pdf (27.10.2022).

Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan 2014 Türkiye Raporu (2014 Raporu), Avrupa Komisyonu,

https://www.ab.gov.tr/files/ilerlemeRaporlariTR/2014_ilerleme_raporu_tr.pdf (27.10.2022).

Britannica Encyclopedia, <https://www.britannica.com/> (08.11.2022).

“Consolidated Versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union”, *Access the European Union law*, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:12016ME/TXT> (27.10.2022).

Constitution of October 4, 1958, *Conceil Constitutionnel*, https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/anglais/constiution_anglais_oct2009.pdf (15.11.2022).

Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment (OECD Tax Policy Studies, No.4), OECD Publications, Paris, 2001, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/corporate-tax-incentives-for-foreign-direct-investment_9789264188402-en (15.01.2023).

“Decision making on EU Tax Policy”, *European Commission*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/decision-making-eu-tax-policy_en (27.10.2022).

“disadvantaged groups”, *European Institute for Gender Equality / Glossary & Thesaurus A-Z Index*, <https://eige.europa.eu/thesaurus/terms/1083> (20.05.2022).

“EU tax policy”, *Access the European Union law*, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:taxation> (27.10.2022).

Facts on Social Security, *International Labour Organization (ILO)*, s.1, https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_067588.pdf (07.06.2022).

“Fasıl 16- Vergilendirme”, *T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı*, <https://www.ab.gov.tr/81.html> (27.10.2022).

G-20, T.C. Dışışleri Bakanlığı, <https://www.mfa.gov.tr/g-20-tr.tr.mfa> (26.10.2022).

G20 Liderler Bildirgesi, Antalya, 2015, md.15. <http://g20.org.tr/g20-antalya-zirvesi-bildirisi/index.html> (26.10.2022).

Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue, OECD Publications, Paris, 1998, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en> (15.11.2022).

Income Tax Act 2007 Chapter 3, The Official Home of UK Legislation, https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ukpga_20070003_en.pdf (15.11.2022).

Investopedia Financial Terms Dictionary, <https://www.investopedia.com/financial-term-dictionary-4769738> (17.03.2022).

“İllere Göre Esnaf, İşyeri, Nüfus ve Oda Bilgileri (31/10/2022)”, *Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu (TESK)*, <https://www.tesk.org.tr/resimler/sicil/4.pdf> (14.11.2022).

“Kamu Yararına Çalışan Dernekler”, *T.C. İçişleri Bakanlığı Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü*, <https://www.siviltoplum.gov.tr/kamu-yararina-calisan-dernekler> (Erişim Tarihi: 28.05.2022).

“Kefalet verdiğimiz finans kuruluşları”, *Kredi Garanti Fonu*, <https://www.kgf.com.tr/index.php/tr/kefalet-isleyisi/kefalet-verdigimiz-kurum-ve-kuruluslar/kefalet-verdigimiz-finans-kuruluslari> (07.11.2022).

“Kefalet verdiğimiz kurumlar”, *Kredi Garanti Fonu*, <https://www.kgf.com.tr/index.php/tr/kefalet-isleyisi/kefalet-verdigimiz-kurum-ve-kuruluslar/kefalet-verdigimiz-kurumlar> (07.11.2022).

Kızılay Yatırım Holding A.Ş.’nin tesciline ilişkin TTSG’deki ilan metni:
https://www.ticaretsicil.gov.tr/tmp_gazete/1881f738-cf5f-11e9-9262-48df373f5970.pdf
 (18.08.2020).

Kızılay İçecek Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin tesciline ilişkin TTSG’deki ilan metni:
https://www.ticaretsicil.gov.tr/tmp_gazete/c83e7e37-cf62-11e9-9262-48df373f5970.pdf
 (18.08.2020).

“Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”, OECD,
<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>
 (26.10.2022).

“Mineraller”, T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı,
<https://enerji.gov.tr//Media/Dizin/TKDB/tr/Belgeler/M%C4%B0NERALLER.pdf>
 (31.08.2022).

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (Model Convention 2017), OECD Publishing, Paris, 2017, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (26.10.2022).

“Ortaklık Yapısı”, Kredi Garanti Fonu,
<https://www.kgf.com.tr/index.php/tr/hakimizda/ortaklik-yapisi> (20.07.2022).

Overview of the French Tax System, Ministère de L’Économie Direction Générale Des Finances Publiques (Public Finances Directorate General) Tax Policy Directorate – Bureau A –, France, 2016, s.6,
https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf (15.11.2022).

Oxford Learner’s Dictionary,
<https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/> (14.10.2022).

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2001, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Sekizinci-Bes-Yillik-Kalkinma-Plani-Vergi-OIK-Raporu.pdf> (15.01.2023).

Tax Expenditures in OECD Countries, OECD Publishing, Paris, 2010, https://read.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en#page14 (07.03.2022).

“Special Legislative Procedures”, *Council of the European Union*, <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/decision-making/special-legislative-procedures/> (27.10.2022).

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Kültür Endüstrileri Destek ve Teşvik Rehberi, Ankara, 2020, <http://www.telifhaklari.gov.tr/resources/uploads/2020/01/27/Kultur-Endustrileri-Destek-ve-Tesvik-Rehberi.pdf> (20.08.2022).

“Tarihçe”, *Kredi Garanti Fonu*, <https://www.kgf.com.tr/index.php/tr/hakkimizda/tarihce> (20.07.2022).

“The Assembly at work - Role and powers of the National Assembly”, *Assemblée nationale*, http://www2.assemblee-nationale.fr/langues/welcome-to-the-english-website-of-the-french-national-assembly#node_9511 , (15.11.2022).

“The Stamp Act of 1765 and the petition of the British Colonies in North America”, UK Parliament Committees, 2016, <https://committees.parliament.uk/committee/326/petitions-committee/news/99262/the-stamp-act-of-1765-and-the-petition-of-the-british-colonies-in-north-america/> (17.04.2022).

“Trade war: US hits China with new wave of tariffs”, *BBC News*, 21.10.2019, <https://www.bbc.com/news/business-49505781> (15.11.2022).

“Treaty on the Functioning of the European Union”, *Access the European Union law*, <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/treaty-on-the-functioning-of-the-european-union.html> (27.10.2022).

“Trump escalates trade war with more China tariffs”, *BBC News*, 02.08.2019, <https://www.bbc.com/news/business-49199559> (15.11.2022).

Türk Dil Kurumu (TDK) Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/> (14.10.2022).

Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, <https://islamansiklopedisi.org.tr/sadaka> (28.05.2022).

“Türkiye’de KGF benzeri kurum var mıdır?”, *Kredi Garanti Fonu*, <https://www.kgf.com.tr/index.php/tr/bilgi-merkezi/sikca-sorulan-sorular/47-turkiye-de-kgf-benzeri-kurum-var-midir> (20.07.2022).

Value Added Tax Act 1994 Chapter 23, The Official Home of UK Legislation, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/pdfs/ukpga_19940023_en.pdf (15.11.2022).

Vergi Harcamaları Raporu, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ankara, 2018, <https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari> (07.03.2022).

Vergi Harcamaları Raporu, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 2007, <https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari> (07.03.2022).

“*Vergi harcaması olarak değerlendirilmeyen temel vergi kanun hükümleri*”, Hazine ve Maliye Bakanlığı, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/EK-I-7-Vergi-Harcamas -Olarak-De erlendirilmeyen-Temel-Vergi-Kanun-H%C3%BCk%C3%BCmleri-11-10-2016.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/EK-I-7-Vergi-Harcamas-Olarak-De-erlendirilmeyen-Temel-Vergi-Kanun-H%C3%BCk%C3%BCmleri-11-10-2016.pdf) (11.01.2023).

“Weimar constitution”, *Cornell University Library Digital Collections*, <https://reader.library.cornell.edu/docviewer/digital?id=nur01840#page/3/mode/1up> (16.01.2023).

“What is BEPS?”, *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (26.10.2022).

“What is the WTO?”, *World Trade Organization (WTO)*, https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/whatis_e.htm (25.04.2022).

6. KANUN GEREKÇELERİ

Kaynak: https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/td_v2.sorgu_ekrani (15.11.2022).¹⁴⁷³

TBMM 27. Dönem 322 no’lu Komisyon Raporu (7394 sayılı Kanun teklifi).

TBMM 27. Dönem 301 no’lu Komisyon Raporu (7351 sayılı Kanun teklifi).

TBMM 27. Dönem 299 no’lu Komisyon Raporu (7349 sayılı Kanun teklifi).

TBMM Genel Kurulu 27. Dönem 5. Yasama Yılı 6. Birleşim Tutanağı (7338 sayılı torba Kanun görüşmeleri).

TBMM 27. Dönem 280 no’lu Komisyon Raporu (7338 sayılı torba Kanun teklifi).

TBMM Genel Kurulu 27. Dönem 54. Birleşim Tutanağı (7221 sayılı Kanun görüşmeleri).

TBMM 27. Dönem 128 no’lu Komisyon Raporu (7194 sayılı Kanun teklifi).

TBMM 27. Dönem 43 no’lu Komisyon Raporu (7166 sayılı Kanun teklifi).

¹⁴⁷³ 27. Dönem 5. Yasama yılında konulan kanunların Komisyon raporlarına ve Genel Kurul tutanaklarına kendi sayfaları üzerinden erişilebilmektedir. Çalışmanın kapsamında ele alınan ve 27. Dönem 5. Yasama yılında konulan kanunların sayı numaralarına göre sırasıyla, 7338, 7349, 7351, 7394 sayılı kanunlardır. Bu kanunların raporları ve tutanaklarına ilişkin internet sayfası ayrıca belirtilmiştir.

TBMM 27. Dönem 39 no'lu Komisyon Raporu (7162 sayılı Kanun teklifi).

TBMM 27. Dönem 38 no'lu Komisyon Raporu (7159 sayılı Kanun teklifi).

TBMM 27. Dönem 37 no'lu Komisyon Raporu (7161 sayılı Kanun teklifi).

TBMM 26. Dönem 535 no'lu Komisyon Raporu (7104 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 26. Dönem 533 no'lu Komisyon Raporu (7103 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 26. Dönem 502 no'lu Komisyon Raporu (7061 sayılı Kanun teklifi).

TBMM 26. Dönem 485 no'lu Komisyon Raporu (7033 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 26. Dönem 456 no'lu Komisyon Raporu (6824 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 26. Dönem 443 no'lu Komisyon Raporu (6772 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 26. Dönem 435 no'lu Komisyon Raporu (6761 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 26. Dönem 411 no'lu Komisyon Raporu (6745 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 26. Dönem 404 no'lu Komisyon Raporu (6728 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 26. Dönem 68 no'lu Komisyon Raporu (6663 sayılı Kanun teklifi).

TBMM 24. Dönem 705 no'lu Komisyon Raporu (6637 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 24. Dönem 639 no'lu Komisyon Raporu (6552 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 24. Dönem 546 no'lu Komisyon Raporu (6525 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 24. Dönem 524 no'lu Komisyon Raporu (6518 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 24. Dönem 478 no'lu Komisyon Raporu (6495 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 24. Dönem 437 no'lu Komisyon Raporu (6455 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 24. Dönem 436 no'lu Komisyon Raporu (6462 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 24. Dönem 338 no'lu Komisyon Raporu (6360 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 24. Dönem 271 no'lu Komisyon Tutanağı (6327 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 24. Dönem 258 no'lu Komisyon Raporu (6322 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 23. Dönem 606 no'lu Komisyon Raporu (6111 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 23. Dönem 536 no'lu Komisyon Raporu (6009 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 23. Dönem 455 no'lu Komisyon Raporu (5953 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 23. Dönem 385 no'lu Komisyon Raporu (5904 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 23. Dönem 329 no'lu Komisyon Raporu (5838 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Genel Kurulu 23. Dönem 139. Birleşim Tutanağı (5200 sayılı Kanun görüşmeleri).

TBMM 22. Dönem 1239 no'lu Komisyon Raporu (5737 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Genel Kurulu 22. Dönem 69. Birleşim Tutanağı (5615 sayılı Kanun görüşmeleri).

TBMM 22. Dönem 1346 no'lu Komisyon Raporu (5615 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 22. Dönem 1237 no'lu Komisyon Raporu (5604 sayılı Kanun teklifi).

TBMM 22. Dönem 1192 no'lu Komisyon Raporu (5520 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 22. Dönem 1112 no'lu Komisyon Raporu (5493 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 22. Dönem 1102 no'lu Komisyon Raporu (5502 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 22. Dönem 969 no'lu Komisyon Raporu (5378 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 22. Dönem 725 no'lu Komisyon Raporu (5281 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 22. Dönem 641 no'lu Komisyon Raporu (5226 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 22. Dönem 316 no'lu Komisyon Raporu (5035 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 22. Dönem 236 no'lu Komisyon Raporu (4962 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 22. Dönem 220 no'lu Komisyon Raporu (5766 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 22. Dönem 98 no'lu Komisyon Raporu (5433 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Genel Kurulu 22. Dönem 116. Birleşim Tutanağı (GVK md.89 teklifi).

TBMM 21. Dönem 870 no'lu Komisyon Raporu (4760 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 21. Dönem 788 no'lu Komisyon Raporu (4731 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 21. Dönem 729 no'lu Komisyon Raporu (4697 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Genel Kurulu 21. Dönem 19. Birleşim (4605 sayılı Kanun görüşmeleri).

TBMM 21. Dönem 503 no'lu Komisyon Raporu (4586 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Genel Kurulu 21. Dönem 47. Birleşim Tutanağı (4444 sayılı Kanun görüşmeleri).

TBMM 20. Dönem 626 no'lu Komisyon Raporu (4369 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Genel Kurulu 20. Dönem 119. Birleşim Tutanağı (4369 sayılı Kanun tasarısı görüşmeleri).

TBMM 19. Dönem 813 no'lu Komisyon Raporu (4108 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 19. Dönem 659 no'lu Komisyon Raporu (4008 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 19. Dönem 403 no'lu Komisyon Raporu (3946 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 18. Dönem 507 no'lu Komisyon Raporu (3708 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 17. Dönem 593 no'lu Komisyon Raporu (3386 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 17. Dönem 560 no'lu Komisyon Raporu (3365 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 17. Dönem 456 no'lu Komisyon Raporu (3297 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Genel Kurulu 17. Dönem 32. Birleşim Tutanağı (3239 sayılı Kanun görüşmeleri).

TBMM 17. Dönem 357 no'lu Komisyon Raporu (3239 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Genel Kurulu 17. Dönem 17. Birleşim Tutanağı (3065 sayılı Kanun görüşmeleri).

TBMM 17. Dönem 130 no'lu Komisyon Raporu (3065 sayılı Kanun tasarısı).

MGK Genel Kurulu 1. Dönem 90. Birleşim Tutanağı.

MGK 1. Dönem 635 no'lu Komisyon Raporu (2880 sayılı Kanun tasarısı).

MGK 1. Dönem 620 no'lu Komisyon Raporu (2863 sayılı Kanun tasarısı).

MGK 1. Dönem 518 no'lu Komisyon Raporu (2772 sayılı Kanun tasarısı).

MGK 1. Dönem 292 no'lu 1'inci ek Komisyon Raporu (2587 sayılı Kanun tasarısı ek gerekçe).

MGK 1. Dönem 273 no'lu Komisyon Raporu (2536 sayılı Kanun tasarısı).

MGK 1. Dönem 152 no'lu 1'inci ek Komisyon Raporu (2464 sayılı Kanun tasarısı ek komisyon raporu).

MGK 1. Dönem 152 no'lu Komisyon Raporu (2464 sayılı Kanun tasarısı).

MGK 1. Dönem 76 no'lu Komisyon Raporu (2361 sayılı Kanun tasarısı).

MGK 1. Dönem 75 no'lu Komisyon Raporu (2353 sayılı Kanun tasarısı).

MGK 1. Dönem 68 no'lu Komisyon Raporu (2350 sayılı Kanun tasarısı).

MGK 1. Dönem 67 no'lu Komisyon Raporu (2348 sayılı Kanun tasarısı).

MGK 1. Dönem 25'e ek 01 no'lu Komisyon Raporu (2320 sayılı Kanun tasarısı ek 1).

TBMM Cumhuriyet Senatosu 12. Yasama Yılı 238 no'lu Komisyon Raporu (1710 sayılı Kanun CS raporu).

TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 672 no'lu 1'inci Ek Komisyon Raporu (1710 sayılı Kanun MM ek raporu).

TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 108. Birleşim Tutanağı (1610 sayılı Kanun tasarısı görüşmeleri).

TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 472 no'lu 1'inci ek Komisyon Raporu (1610 sayılı Kanun tasarısı ek raporu).

TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 472 no'lu Komisyon Raporu (1610 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 419 no'lu Komisyon Raporu (1488 sayılı Anayasa değişikliği gerekçesi).

TBMM Millet Meclisi 3. Dönem 202 no'lu Komisyon Raporu (1319 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Millet Meclisi Genel Kurulu 3. Dönem 113. Birleşim Tutanağı (1319 sayılı Kanun görüşmeleri 113. Birleşim).

TBMM Cumhuriyet Senatosu 9. Yasama Yılı 1461 no'lu Komisyon Raporu.

TBMM Millet Meclisi 2. Dönem 183 no'lu Komisyon Raporu (5766 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Cumhuriyet Senatosu 6. Yasama Yılı 969 no'lu Komisyon Raporu (5766 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Millet Meclisi 1. Dönem 78 no'lu Komisyon Raporu (197 sayılı Kanun tasarısı).

TM Tutanak Dergisi, IV (55), 1961.

TM Tutanak Dergisi, III (49), 1961.

TM Tutanak Dergisi, III (47), 1961.

TM Tutanak Dergisi, III (41), 1961.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısı ve TM Anayasa Komisyonu Raporu, 1961.

Milli Birlik Komitesi 1. Dönem 181 no'lu Komisyon Raporu (193 sayılı Kanun tasarısı).

Milli Birlik Komitesi Genel Kurulu 1. Dönem 67. Birleşim Tutanağı.

TBMM 11. Dönem 315 no'lu Komisyon Raporu (7338 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 10. Dönem 137 no'lu Komisyon Raporu (6936 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 8. Dönem 177 no'lu Komisyon Raporu (5237 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 8. Dönem 147 no'lu Komisyon Raporu (5421 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 4. Dönem 285 no'lu Komisyon Raporu (2294 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM Genel Kurulu 4. Dönem 16.Birleşim Tutanakları (1837 sayılı Kanun tasarısı görüşmeleri).

TBMM 4. Dönem 36 no'lu Komisyon Raporu (1837 sayılı Kanun tasarısı).

TBMM 4. Dönem 33 no'lu Komisyon Raporu (1833 sayılı Kanun tasarısı).

7. BAKANLAR KURULU VE CUMHURBAŞKANI KARARLARI İLE MALİYE BAKANLIĞI İÇ GENELGE VE SİRKÜLERLERİ

Cumhurbaşkanı Kararı, Karar No: 2812, Karar Tarihi: 30.07.2020, (Resmî Gazete, T.31.07.2020, S.31202), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/07/20200731-4.pdf> (27.10.2022).

“Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”, Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No: 2012/3305, Karar Tarihi: 15.06.2012, (Resmî Gazete T.19.06.2012, S.28328), <https://www.sanayi.gov.tr/mevzuat/diger/mc0403018201> (22.09.2022).

60 seri no'lu KDV Sirküleri, 08.08.2011, <https://www.gib.gov.tr/node/87115> (18.09.2022).

Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No: 2007/12362, Karar Tarihi: 18.06.2007, (Resmî Gazete T.21.07.2007, S.26589), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/07/20070721-4.htm> (08.05.2022).

Maliye Bakanlığı'nın 07.06.2000 tarihli ve B.07.0.GEL.0.61/6153-1/27586 sayılı 2000/1 Sıra No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi İç Genelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/89198> (18.08.2022).

Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No: 88/13384, Karar Tarihi: 13.10.1988, (Resmî Gazete T.14.10.1988, S.19959, s.3-6), <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19959.pdf> (24.10.2022).

Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No:84/8724, Karar Tarihi:06.11.1984, (Resmî Gazete T.24.12.1984, S.18615), <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18615.pdf> (22.08.2022).

Bakanlar Kurulu Kararı, Karar No:7/10222, Karar Tarihi:05.06.1975, (Resmî Gazete T.27.09.1975, S.15369), <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/15369.pdf> (22.08.2022).

8. ÖZELGELER

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/node/> (15.11.2022).

İzmir VDBÖ, T.26.08.2022, S.84098128-120.01.03[9-2021/9]-443583, [161173](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.25.08.2022, S.11355271-120.01.03[9-2021/25]-55762, [161168](#) .

İstanbul VDBÖ, T.17.08.2022, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2645, [90077](#) .

Ankara VDBÖ, T.01.07.2022, S.E-90792880-160.01[2022/10]-306688, [160458](#) .

İstanbul VDBÖ, T.14.06.2022, S.E-62030549-120-668583, [160299](#) .

İstanbul VDBÖ, T.27.05.2022, S.E-62030549-120[9-2021/458]-579180, [160053](#) .

İstanbul VDBÖ, T.23.05.2022, S.E-62030549-120[65-2021/834]-554697, [160033](#) .

Karabük Def.Ö., T.23.05.2022, S.35831311-010.01-11832, [160028](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.18.05.2022, S.64597866-105-8400, [160108](#) .

İstanbul VDBÖ, T.11.05.2022, S.62030549-120[18-2019/1656]-508706, [160008](#) .

Ankara VDBÖ, T.06.05.2022, S.90792880-170.03.02[2022/01]-206696, [159796](#) .

Kocaeli VDBÖ, T.27.04.2022, S.93767041-120-56003, [159601](#) .

Ankara VDBÖ, T.19.04.2022, S.90792880-170.03.02[2022/06]-181015, [159791](#) .

Balıkesir VDBÖ, T.03.02.2022, S.E-46480499-120[2021/1752]-13943, [158646](#) .

İstanbul VDBÖ, T.18.01.2022, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2018/11]-70224, [158566](#) .

Diyarbakır VDBÖ, T.03.01.2022, S.27523430-130-196, [158701](#) .

İstanbul VDBÖ, T.28.12.2021, S.E-62030549-120[18-2021/523]-1175232, [157653](#) .

Çankırı Def.Ö., T.30.11.2021, S.19208162-120[7370967993]-12430, [157198](#) .

İstanbul VDBÖ, T.06.09.2021, S.62030549-120[9-2021/35]-694328, [154429](#) .

Ankara VDBÖ, T.03.09.2021, S.38418978-120[9-20/9]-269626, [154419](#) .

İstanbul VDBÖ, T.03.09.2021, S.62030549-120[Mük.20-2021/109]-688595, [155013](#) .

İstanbul VDBÖ, T.01.09.2021, S.62030549-120[23-2019/1673]-681474, [154409](#) .

Osmaniye Def.Ö., T.01.09.2021, S.54451858-045-22752, [155023](#) .

İstanbul VDBÖ, T.20.06.2021, S.97895701-175.01-479881, [153289](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.15.06.2021, S.11355271-120.01.03-30235, [153379](#) .

İstanbul VDBÖ, T.07.06.2021, S.62030549-120[37-2019/272]-444493, [154224](#) .

İstanbul VDBÖ, T.07.06.2021, S.62030549-120[37-2018/1297]-444488, [154219](#) .

Bursa VDBÖ, T.04.06.2021, S.17192610-120[ÖZG-20-92]-93337, [154189](#) .

Bursa VDB, 03.06.2021, S.17192610-120[ÖZG-20-71]-93077, [152819](#) .

İstanbul VDBÖ, T.03.06.2021, S.62030549-120[Mük.20-2020/629]-436747, [154209](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.25.05.2021, S.64597866-125[12]-8646, [154319](#) .

İstanbul VDBÖ, T.20.05.2021, S.62030549-120[23-2020/882]-403658, [152834](#) .

Van Def.Ö., T.15.04.2021, S.60757842-175.01-7979, [153259](#) .

İstanbul VDBÖ, T.30.03.2021, S.97895701-175.01[2020/6.1-38]-277600, [153239](#) .

İstanbul VDBÖ, T.28.03.2021, S.97895701-175.01[2021/6.1-13]-271358, [153284](#) .

İstanbul VDBÖ, T.28.03.2021, S.97895701-175.01[2021/6.1-15]-271359, [153279](#) .

İstanbul VDBÖ, T.28.03.2021, S.97895701-175.01[2021/6.1-11]-271360, [153254](#) .

Edirne VDBÖ, T.10.03.2021, S.99689007-120.01.02.11[GVK: 3-1]-7280, [152179](#) .

İstanbul VDBÖ, T.25.01.2021, S.39044742-130[Özelge]-62641, [151914](#) .

Ankara VDBÖ, T.19.01.2021, S.90792880-160.01.03[2020/58]-21644, [152614](#) .

Ankara VDBÖ, T.15.01.2021, S.84974990-130[KDV-4-14017-İ-2017/17]-18341, [151904](#) .

Konya VDBÖ, T.12.01.2021, S.31435689-160[283444]-3933, [152609](#) .

Çorum Def.Ö., T.21.12.2020, S.76071283-125.04.02-32157, [151153](#) .

İstanbul VDBÖ, T.18.12.2020, S.62030549-120[18-2020/764]-E.945707, [150633](#) .

İstanbul VDBÖ, T.11.12.2020, S.62030549-120[9-2019/968]-E.923661, [150618](#) .

Bursa VDBÖ, T.10.12.2020, S.17192610-120[GV-18-80]-E.188679, [150613](#) .

Manisa VDBÖ, T.09.12.2020, S.85373914-120[40.01.136]-E.111765, [150608](#) .

Tokat Def.Ö., T.09.12.2020, S.32695369-120-E.36583, [150588](#) .

Uşak Def.Ö., T.09.12.2020, S.52796708-120[49520]-E.18554, [150598](#) .

Trabzon VDBÖ, T.08.12.2020, S.26468226-120[ÖZG-7-2020]-E.61835, [150553](#) .

İstanbul VDBÖ, T.03.12.2020, S.39044742-130[Özelge]-903684, [151138](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.17.11.2020, S.11355271-120.01.03[9-2020/28]-50643, [147173](#) .

Bursa VDBÖ, T.16.11.2020, S.17192610-120[GV-19-39]-E.176110, [147238](#) .

İstanbul VDBÖ, T.13.11.2020, S.62030549-120[23-2020/565]-843261, [147153](#) .

Manisa VDBÖ, T.13.11.2020, S.85373914-120.01.02.04[40.01.135]-E.104726, [147243](#) .

Sakarya VDBÖ, T.13.11.2020, S.41931384-120[2019-8]-E.44770, [147133](#) .

İstanbul VDBÖ, T.12.11.2020, S.39044742-130[Özelge]-E.837213, [150388](#) .

İstanbul VDBÖ, T.06.11.2020, S.62030549-120[18-2019/461]-821988, [147103](#) .

Bursa VDBÖ, T.04.11.2020, S.17192610-120[GV-19-143]-167954, [147078](#) .

Bursa VDBÖ, T.04.11.2020, S.17192610-120[ÖZG-19-106]-167949, [147073](#) .

Samsun VDBÖ, T.02.11.2020, S.13649056-175.01[2019/EVK-ÖZE-02]-59533, [153269](#) .

Osmaniye Def.Ö., T.28.10.2020, S.54451858-045-E.24781, [150473](#) .

İstanbul VDBÖ, T.19.10.2020, S.39044742-130[Özelge]-E.775369, [150453](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.29.09.2020, S.64597866-130[13/i]-E.22555, [150483](#) .

Nevşehir Defterdarlığı, 28.09.2020, S.21253973-120-12115, [145783](#) .

İstanbul VDBÖ, T.24.09.2020, S.62030549-120[Mük.20-2018/996]-E.701811, [146448](#) .

İstanbul VDBÖ, T.14.09.2020, S.62030549-125[6-2020/104]-675214, [145778](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.07.09.2020, S.26696128-130[11-2019/27]-E.36770, [147773](#) .

Ankara VDBÖ, T.03.09.2020, S.38418978-120[23-18/11]-231275, [145758](#) .

Samsun VDBÖ, T.03.09.2020, S.13649056-125.04.02[04-2018-ÖZE-01]-E.45229, [147763](#) .

Karabük Def.Ö., T.24.08.2020, S.35831311-105-E.9363, [151499](#) .

İstanbul VDBÖ, T.21.08.2020, S.97895701-175.01[2020/6.1-1]-614441, [145383](#) .

İstanbul VDBÖ, T.21.08.2020, S.39044742-130[Özelge]-E.614754, [150458](#) .

İstanbul VDBÖ, T.20.08.2020, S.97895701-170[2019/4.1-14]-612287, [152020](#) .

Tekirdağ VDBÖ, T.19.08.2020, S.75497510-175[1-2020-1]-31190, [145373](#) .

İstanbul VDBÖ, T.14.08.2020, S.62030549-120[89-2018/285]-595925, [145100](#) .

Kırıkkale Def.Ö., T.13.08.2020, S.49366803-130[2019-KDV-13/k]-E.7906, [150418](#) .

Manisa VDBÖ, T.13.08.2020, S.85373914-175.01.01.01[66.02.09]-66075, [145368](#) .

Yalova Def.Ö., T.13.08.2020, S.42152853-010.01[7720694219]-9100, [150393](#) .

Adana VDBÖ, T.12.08.2020, S.84412373-130-E.93247, [147923](#) .

Antalya VDBÖ, T.12.08.2020, S.49327596-120[GVK.ÖZ.2019.85]-124377, [145768](#) .

Bursa VDBÖ, T.12.08.2020, S.45404237-130[I-18-48]-E.114298, [147708](#) .

Düzce Def.Ö., T.12.08.2020, S.13334133-130-E.12561, [147728](#) .

İzmir VDBÖ, T.12.08.2020, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.04.02[18-2017-19]-227158, [145065](#) .

Kocaeli VDBÖ, T.12.08.2020, S.97726449-130[1980015098]-E.68147, [147733](#) .

Muğla VDBÖ, T.12.08.2020, S.62030549-125[8-2018/222]-E.567754, [145603](#) .

Muğla VDBÖ, T.12.08.2020, S.93996897-130-E.64952, [147883](#) .

Sivas Def.Ö., T.12.08.2020, S.67630374-135-15428, [146383](#) .

Antalya VDBÖ, T.11.08.2020, S.49327596-120[GVK.2019.ÖZ.148]-E.123639, [145388](#) .

İstanbul VDBÖ, T.11.08.2020, S.39044742-130[Özelge]-583788, [147703](#) .

Ankara VDBÖ, T.09.07.2020, S.38418978-120[15-18/1]-182953, [144767](#) .

İstanbul VDBÖ, T.22.06.2020, S.39044742-130[Özelge]-440468, [145333](#) .

Isparta Def.Ö., T.15.06.2020, S.25947440-120[2019/98]-E.9705, [145193](#) .

Kahramanmaraş VDBÖ, T.15.06.2020, S.47285862-125[32/A-2018/12]-E.22727, [145648](#) .

Antalya VDBÖ, T.12.06.2020, S.76464994-130[KDV.2018.196]-87824, [145273](#) .

Düzce Def.Ö., T.12.06.2020, S.13334133-120-9031, [144289](#) .

Bursa VDBÖ, T.01.06.2020, S.17192610-120[GV-19-95]-69817, [144283](#) .

İstanbul VDBÖ, T.08.05.2020, S.39044742-130[Özelge]-356288, [145228](#) .

Zonguldak VDBÖ, T.27.04.2020, S.84695066-120-E.25571, [144052](#) .

Bursa VDBÖ, T.22.04.2020, S.17192610-120[ÖZG-18-110]-62726, [143449](#) .

Karabük Def.Ö., T.22.04.2020, S.35831311-010.01[GV]-E.5109, [143458](#) .

Hatay VDBÖ, T.21.04.2020, S.35672403-010.01[120-03-2019]-30267, [143440](#) .

Kütahya Def.Ö., T.21.04.2020, S.61504625-120-18695, [144055](#) .

Bursa VDBÖ, T.20.04.2020, S.17192610-120[GV-19-41]-62203, [144046](#) .

İstanbul VDBÖ, T.20.04.2020, S.62030549-125[5-2018/422]-336767, [144220](#) .

Ankara VDBÖ, T.01.04.2020, S.90792880-170.03.02[2019/49]-121343, [152015](#) .

İstanbul VDBÖ, T.18.03.2020, S.62030549-125-308436, [144208](#) .

İstanbul VDBÖ, T.13.03.2020, S.39044742-130[Özelge]-E.291700, [143749](#) .

İzmir VDBÖ, T.20.02.2020, S.B.07.1.GİB.4.35.17.01-130[2016-02-6057]-76516, [143575](#) .

İzmir VDBÖ, T.03.02.2020, S.21152195-130[17-2018/966]-49052, [143497](#) .

Bursa VDBÖ, T.31.01.2020, S.45404237-130[I-18-113]-21791, [143650](#) .

İstanbul VDBÖ, T.29.01.2020, S.39044742-130[Özelge]-E.109910, [143815](#) .

Ankara VDBÖ, T.28.01.2020, S.84974990-130[KDV-1/İ/01-2017/35]-40234, [143623](#) .

Kayseri VDBÖ, T.28.01.2020, S.50426076-130[12-2016/20-1327]-8046, [143800](#) .

İstanbul VDBÖ, T.24.01.2020, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[6-2016/189]-91796, [144232](#) .

İstanbul VDBÖ, T.17.01.2020, S.62030549-120[94-2018/1222]-E.62356, [142776](#) .

Zonguldak VDBÖ, T.16.01.2020, S.84695066-120[Gvk-23/3]-4636, [142766](#) .

Bursa VDBÖ, T.13.01.2020, S.17192610-120[GV-19-35]-E.13242, [142626](#) .

Kahramanmaraş VDBÖ, T.13.01.2020, S.17192610-120[GV-19-35]-E.13242, [142626](#) .

Konya VDBÖ, T.13.01.2020, S.31435689-120-5454, [142756](#) .

Afyonkarahisar Def.Ö., T.17.12.2019, S.63611781-130[17-2019/4]-44563, [143560](#) .

Balıkesir VDBÖ, T.11.12.2019, S.46480499-140[2018/897]-146441, [144190](#) .

İstanbul VDBÖ, T.10.12.2019, S.120[89-2019/303]-E.1087539, [141402](#) .

Gaziantep VDBÖ, T.09.09.2019, S.16700543-120[18-515-43]-E.63206, [140082](#) .

İstanbul VDBÖ, T.09.09.2019, S.62030549-120[70-2018/238]-E.732409, [140794](#) .

Mersin VDBÖ, T.04.09.2019, S.B.07.1.GİB.4.33.15.01-130[2015-701-86]-113116, [143509](#) .

İstanbul VDBÖ, T.02.09.2019, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-130[Özelge]-706983, [143491](#) .

Ankara VDBÖ, T.23.08.2019, S.84974990-130[11-2019/21]-E.280194, [143770](#) .

İstanbul VDBÖ, T.24.07.2019, S.62030549-120[23-2018/]-599423, [139257](#) .

İstanbul VDBÖ, T.22.07.2019, S.39044742-130[Özelge]-590984, [144016](#) .

İstanbul VDBÖ, T.19.07.2019, S.39044742-130[Özelge]-590344, [144022](#) .

Antalya VDBÖ, T.16.07.2019, S.B.07.1.GİB.4.07.16.02-130[KDV-2016-180]-130152, [143548](#) .

Gaziantep VDBÖ, T.12.07.2019, S.16700543-120[18-515-112]-E.49678, [139683](#) .

Bursa VDBÖ, T.11.07.2019, S.17192610-120[GV-18-50]-E.128283, [139643](#) .

İstanbul VDBÖ, T.10.07.2019, S.97895701-175.01-561833, [139092](#) .

Edirne VDBÖ, T.09.07.2019, S.60938891-120.01.02.04[GVK: 3-1]-E.20543, [139703](#) .

Isparta Def.Ö., T.08.07.2019, S.B.07.4.DEF.0.32.10.00-130-13214, [143521](#) .

Kayseri VDBÖ, T.17.04.2019, S.50426076-120[MÜK-20-2018/20-716]-E.24204, [138551](#) .

İstanbul VDBÖ, T.19.03.2019, S.39044742-130[Özelge]-E.230462, [138071](#) .

Bursa VDBÖ, T.01.03.2019, S.45404237-130[I-15-180]-36537, [138036](#) .

Aksaray Def.Ö., T.28.02.2019, S.B.07.4.DEF.0.68.10.00-200.03.01-4181, [139733](#) .

Ankara VDBÖ, T.28.02.2019, S.84974990-130[KDV5.I/13/2015/14]-69246, [137966](#) .

Antalya VDBÖ, T.28.02.2019, S.76464994-130[KDV.2017.113] – 28546, [137951](#) .

İstanbul VDBÖ, T.08.02.2019, S.39044742-130[Özelge]-125671, [137911](#) .

Mersin VDBÖ, T.06.02.2019, S.18008620-130[2016-701-138]-14960, [138021](#) .

İstanbul VDBÖ, T.28.01.2019, S.97895701-175[2018/6.1-34]-88489, [137008](#) .

İzmir VDBÖ, T.17.01.2019, S.21152195-130[17-2017-761]-26638, [137986](#) .

İstanbul VDBÖ, T.10.01.2019, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[94-2017/642]-34329, [136718](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.07.01.2019, S.64597866-125[5/1-e]-360, [137459](#) .

Kocaeli VDBÖ, T.30.10.2018, S.B.07.1.GİB.4.41.15.01-175.01.01.02[4-2017]-123577, [136983](#) .

Bursa VDBÖ, T.24.10.2018, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-135[17-8]-217695, [136528](#) .

İstanbul VDBÖ, T.23.10.2018, S.39044742-135-944995, [136523](#) .

Karabük Def.Ö., T.16.10.2018, S.35831311-135-18158, [136328](#) .

Balıkesir VDBÖ, T.04.10.2018, S.46480499-120.01.02.03[2018/1645]-E.83662, [138155](#) .

İstanbul VDBÖ, T.04.10.2018, S.97895701-160[2018/5.1-6]-885198, [137268](#) .

İzmir VDBÖ, T.04.10.2018, S.B.07.1.GİB.4.35.17.02-175.01[4-2017-13]-386523, [136973](#) .

Trabzon VDBÖ, T.01.10.2018, S.26468226-120-E.57996, [132492](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.28.09.2018, S.64597866-120[23/16]-E.20705, [132087](#) .

Kocaeli VDBÖ, T.10.09.2018, S.97726449-130[5290082219]-103600, [136503](#) .

Ankara VDBÖ, T.13.08.2018, S.84974990-130[KDV-1/İ/13-2018/04]-333250, [136498](#) .

Denizli VDBÖ, T.16.07.2018, S.51421814-120[20-2017/114]-53724, [133352](#) .

Kocaeli VDBÖ, T.08.06.2018, S.B.07.1.GİB.4.41.15.01-130[7340925900]-72837, [135667](#) .

Kayseri VDBÖ, T.04.04.2018, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-130[17-2017/20-1349]-30997, [136448](#) .

Çorum Def.Ö., T.15.03.2018, S.B.07.4.DEF.0.19.1 0.00- 120.01.02.03[2016/ 4]-240, [129613](#) .

Çanakkale Def.Ö., T.07.02.2018, S.B.07.4.DEF.0.17.10.00-120.01.03[9-2017-10]-5015, [128757](#) .

Kocaeli VDBÖ, T.05.02.2018, S.B.07.1.GİB.4.41.15.01-125[4-k/2013/17]-15686, [135642](#) .

Şanlıurfa VDBÖ, T.05.02.2018, S.B.07.1.GİB.4.63.15.01-120.05-4714, [129693](#) .

Bursa VDBÖ, T.10.01.2018, S.B.07.1.GİB.4.16.16.01-125[KV-17-32]-5122, [128682](#) .

İstanbul VDBÖ, T.09.01.2018, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2017/195]-23820, [128360](#) .

Bursa VDBÖ, T.29.12.2017, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-130[I-16-172]-147650, [135612](#) .

İstanbul VDBÖ, T.28.11.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-135-502465, [131289](#) .

İzmir VDBÖ, T.27.11.2017, S.84098128-120.04.02[18-2017/18]-142801, [125215](#) .

Afyonkarahisar Def.Ö., T.13.11.2017, S.B.07.4.DEF.0.03.10.00-130[13/d-2016/7]-26, [136283](#) .

Ankara VDBÖ, T.06.11.2017, S.B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[KDV-1/İ-Geç.26-2017-1]-434409, [135517](#) .

Antalya VDBÖ, T.06.11.2017, S.B.07.1.GİB.4.07.16.02-130[KDV.2014.210]-178975, [136263](#) .

Bursa VDBÖ, T.06.11.2017, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-130[I-17-04]-115488, [136248](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.23.10.2017, S.64597866-135[7/A]-19858, [125040](#) .

Muğla VDBÖ, T.20.10.2017, S.96620903-135-110621, [126305](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.03.10.2017, S.B.07.1.GİB.4.26.-130[13-2016/19]-51956, [136208](#) .

Kayseri VDBÖ, T.27.09.2017, S.50426076-135[7-2016/20-133]-52257, [124965](#) .

Sakarya VDBÖ, T.25.08.2017, S.B.07.1.GİB.4.54.15.01-130[13-2016-21]-16743, [136173](#) .

Kayseri VDBÖ, T.17.08.2017, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-135[7-2017/20-160]-42956, [125105](#) .

Sakarya VDBÖ, T.04.07.2017, S.41931384-120[20-2016-15]-12021, [124625](#) .

İstanbul VDBÖ, T.08.06.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-135-160355, [123503](#) .

Ankara VDBÖ, T.05.06.2017, S.38418978-125[5-16/34]-184511, [122888](#) .

İstanbul VDBÖ, T.25.04.2017, S.62030549-120[Mük.20-2016/626]-113406, [124650](#) .

Konya VDBÖ, T.18.04.2017, S.B.07.1.GİB.4.42.16.02-130[80355]-33257, [133627](#) .

Manisa VDBÖ, T.17.04.2017, S.B.07.1.GİB.4.45.15.01-130[53.01.151]-13274, [135392](#)

Rize Def.Ö., T.13.04.2017, S.B.07.4.DEF.0.53.10.00-130[2016-5]-6, [133617](#) .

Denizli VDBÖ, T.10.04.2017, S.B.07.1.GİB.4.20.15.01-125[4-2013/60]-30650, [133612](#)

Edirne VDBÖ, T.07.04.2017, S.B.07.1.GİB.4.22.15.01-120.03.05-1402, [121869](#) .

Şanlıurfa VDBÖ, T.07.04.2017, S.64958909-120-10978, [121854](#) .

İstanbul VDBÖ, T.24.03.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[4.2016/6.1.28-335393]-83399, [136953](#) .

Denizli VDBÖ, T.20.03.2017, S.B.07.1.GİB.4.20.15.01-135[7-2016/]-23620, [123068](#) .

İstanbul VDBÖ, T.16.03.2017, S.62030549-120[MÜK.20-2016/1097]-75068, [124550](#) .

İzmir VDBÖ, T.08.03.2017, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05[25-2016-2]-7775, [121239](#) .

Kayseri VDBÖ, T.21.02.2017, S.50426076-170[4-2016/20-79]-27, [124955](#) .

İstanbul VDBÖ, T.13.01.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[Mük 257-2012/VUK-1- . . .]-12102, [135968](#) .

Muğla VDBÖ, T.11.01.2017, S.B.07.1.GİB.4.48.15.01-175[8-2016]-3156, [136943](#) .

İstanbul VDBÖ, T.06.01.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-5875, [135277](#) .

İstanbul VDBÖ, T.04.01.2017, S.97895701-175.01[8-2015/6.1.207-338936]-3007, [120661](#) .

İstanbul VDBÖ, T.03.01.2017, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-2517, [135257](#) .

Trabzon VDBÖ, T.29.12.2016, S.B.07.1.GİB.4.61.15.01-120[-ÖZG-2016]-105, [117485](#)

Sakarya VDBÖ, T.27.12.2016, S.B.07.1.GİB.4.54.15.01-130[17-2015-47]-61, [87115](#) .

İstanbul VDBÖ, T.22.12.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[8.2016/6.1.4-40042]-217775, [136933](#) .

Ankara VDBÖ, T.30.11.2016, S.90792880-140.04.01[2015/375]-406041, [118695](#) .

İstanbul VDBÖ, T.27.11.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-226638, [118520](#) .

Sakarya VDBÖ, T.09.11.2016, S.B.07.1.GİB.4.54.15.01-130[16-2015-33]-53, [135162](#) .

İstanbul VDBÖ, T.03.11.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01- KDV.21-193035, [135868](#) .

Ankara VDBÖ, T.01.11.2016, S.B.07.1.GİB.4.06.17.01-130-331141, [135863](#) .

İstanbul VDBÖ, T.01.11.2016, S.62030549-120[89-2014/824]-190620, [124530](#) .

Manisa VDBÖ, T.20.10.2016, S.B.07.1.GİB.4.45.15.01-130[53.01.67]-109, [133307](#) .

İzmir VDBÖ, T.19.09.2016, S.66813766-175.01[8-2015/32]-432, [116057](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.25.08.2016, S.64597866-105[313-2016]-15451, [121689](#) .

İstanbul VDBÖ, T.28.07.2016, S.62030549-120[86-2016/54]-102555, [119492](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.20.07.2016, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-120[25/3-2015]-13018, [112691](#) .

Elazığ Def.Ö., T.22.06.2016, S.B.07.4.DEF.0.23.10.00-120[29.2016.2]-8, [111826](#) .

İstanbul VDBÖ, T.20.06.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-83370, [114486](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.17.06.2016, S.64597866-125[10-2016]-11538, [112911](#) .

İstanbul VDBÖ, T.03.06.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-72248, [114646](#) .

İstanbul VDBÖ, T.16.05.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[15-2015/289]-59069, [118495](#) .

İzmir VDBÖ, T.10.05.2016, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05.06[23-2015/1]-269, [111406](#) .

İstanbul VDBÖ, T.09.05.2016, S.39044742-010-53002, [119030](#) .

Bursa VDBÖ, T.29.04.2016, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-130[I-16-55]-104, [114611](#) .

Hatay VDBÖ, T.29.04.2016, S.35672403-010[130-01-2016]-22, [115197](#) .

Bursa VDBÖ, T.23.02.2016, S.17192610-120[ÖZG-15-64]-38, [109176](#) .

Ankara VDBÖ, T.19.02.2016, S.B.07.1.GİB.4.06.17.02-175.01.01.02[2015/112]-7063, [109276](#) .

İstanbul VDBÖ, T.17.02.2016, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2013/353]-13420, [110906](#) .

Muğla VDBÖ, T.17.02.2016, S.B.07.1.GİB.4.48.15.01-175[8-15/3]-15, [109271](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.11.01.2016, S.B.07.1.GİB.4.26.-130[28-2015/ 5]-1788, [114361](#) .

Malatya VDBÖ, T.06.01.2016, S.B.07.1.GİB.4.44.15.01-130[17-2015/3]-1, [114571](#) .

Ankara VDBÖ, T.24.12.2015, S.B.07.1.GİB.4.06.17.02-175.02.01.04[2015/114]-7108, [107463](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.26.11.2015, S.B.07.1.GİB.4.26.-120[94-2015/1]-56246, [105982](#) .

İstanbul VDBÖ, T.19.11.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-95918, [114286](#) .

Kayseri VDBÖ, T.28.10.2015, S.50426076-135[7-2015/20-113]-154, [109216](#) .

İstanbul VDBÖ, T.20.10.2015, S.62030549-125[6-2014/105]-88462, [105137](#) .

İstanbul VDBÖ, T.06.10.2015, S.62030549-120[70-2015/92]-84796, [105697](#) .

İstanbul VDBÖ, T.18.09.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-010.01-82648, [104942](#) .

İstanbul VDBÖ, T.15.09.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[4-2015/6.1.87.1371]-81283, [136913](#) .

Ankara VDBÖ, T.14.09.2015, S.38418978-125[5-15/5]-929, [105087](#) .

Adana VDBÖ, T.07.09.2015, S.19341373-125[ÖZELGE-2014/13]-54, [105012](#) .

Manisa VDBÖ, T.07.09.2015, S.85373914-175.01[66.01.04]-100, [105827](#) .

Kayseri VDBÖ, T.28.08.2015, S.50426076-170[1-2015/20-78]-132, [105887](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.24.08.2015, S.73903997-125[5-2013/13]-36911, [105147](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.14.08.2015, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-15-18877, [110351](#) .

İstanbul VDBÖ, T.12.08.2015, S.97895701-160[3-2014/5.1.47.4681]-74037, [105167](#) .

Rize Def.Ö., T.27.07.2015, S.85550353-175[2015-1]-14, [105412](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.21.07.2015, S.64597866-175.02[34-2015]-17448, [105422](#)

Ankara VDBÖ, T.22.06.2015, S.38418978-120[70-15/2]-669, [105642](#) .

Bursa VDBÖ, T.19.06.2015, S.45404237-155[14-82]-127, [105192](#) .

İstanbul VDBÖ, T.18.06.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-010.01-61643, [105742](#) .

Şanlıurfa VDBÖ, T.25.05.2015, S.64958909-015-13, [92605](#) .

Gaziantep VDBÖ, T.07.04.2015, S.16700543-120-21, [100606](#) .

İstanbul VDBÖ, T.09.03.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2013/436]-402, [110271](#)

Eskişehir VDBÖ, T.19.02.2015, S.73903997-130[13-2014/13]-1977, [94093](#) .

İzmir VDBÖ, T.19.02.2015, S.84098128-120.08.02[89-2014-5]-77, [98563](#) .

İstanbul VDBÖ, T.16.02.2015, S.97895701-140[57-2014/106]-257, [97564](#) .

İstanbul VDBÖ, T.28.01.2015, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-010-147, [104742](#) .

Antalya VDBÖ, T.26.01.2015, S.76464994-130[KDV.2014.118]-17, [99439](#) .

Balıkesir VDBÖ, T.19.12.2014, S.46480499-120.03.04[2014/1476]-107, [93228](#) .

Mersin VDBÖ, T.22.10.2014, S.18008620-130[ÖZG-2014-44]-95, [91600](#) .

Ankara VDBÖ, T.14.10.2014, S.84974990-130[1-2013/69]-979, [91404](#) .

İstanbul VDBÖ, T.09.09.2014, S.39044742-KDV.11-2201, [100100](#) .

Konya VDBÖ, T.23.07.2014, S.37009108-175.01.01.02[4.Md.-2014/1541-]-94, [90958](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.22.07.2014, S.64597866-130[15/1-a-2014]-115, [91917](#) .

İstanbul VDBÖ, T.21.07.2014, S.39044742-130-1915, [93831](#) .

Kocaeli VDBÖ, T.18.07.2014, S.93767041-125[5/h-2014/2]-120, [93626](#) .

İstanbul VDBÖ, T.12.06.2014, S.39044742-KDV15 madde-1623, [89745](#) .

Manisa VDBÖ, T.02.06.2014, S.85373914-130[53.01.49]-50, [99661](#) .

Isparta Def.Ö., T.28.05.2014, S.25947440-0010-5, [92786](#) .

İstanbul VDBÖ, T.28.05.2014, S.62030549-120[9-2014/262]-1481, [91479](#) .

Muğla VDBÖ, T.28.05.2014, S.96620903-160[1-2-7-2012/1]-58, [96858](#) .

Samsun VDBÖ, T.23.05.2014, S.13649056-130[30-2013/ÖZE-05]-60, [91772](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.06.05.2014, S.73903997-130[16-2013/38]-3404, [94079](#) .

İstanbul VDBÖ, T.21.04.2014, S.39044742-KDV.13-1113, [91434](#) .

Tekirdağ VDBÖ, T.15.04.2014, S.75497510-130[17-2013-122]-27, [97197](#) .

İstanbul VDBÖ, T.14.04.2014, S.39044742-KDV.9-917, [91258](#) .

İstanbul VDBÖ, T.14.04.2014, S.39044742-KDV.9-891, [100491](#) .

Kayseri VDBÖ, T.14.04.2014, S.50426076-120[25-2013/20-536]-46, [98422](#) .

Kahramanmaraş VDBÖ, T.03.04.2014, S.47285862-125[10-2013/11-28]-6, [93900](#) .

Ankara VDBÖ, T.04.02.2014, S.38418978-125[10-14/2]-57, [93196](#) .

Hatay VDBÖ, T.31.12.2013, S.35672403-010.01[120-68-01-2013]-188, [90058](#) .

İstanbul VDBÖ, T.30.10.2013, S.62030549-120[Mük.120-2013/494]-1705, [91966](#) .

İzmir VDBÖ, T.10.10.2013, S.84098128-120.03.05.06[23-2013-2]-614, [93367](#) .

Gaziantep VDBÖ, T.04.10.2013, S.B.07.1.GİB.4.27.15.01-125-57, [110186](#) .

İstanbul VDBÖ, T.02.09.2013, S.39044742-ÖTV 5 GENEL-1408, [95713](#) .

Ankara VDBÖ, T.28.08.2013, S.27575268-105[156-2013-198]-927, [99255](#) .

İstanbul VDBÖ, T.27.08.2013, S.39044742-KDV.17.4-1362, [98861](#) .

Ankara VDBÖ, T.26.08.2013, S.38418978-120[9-13/37]-909, [99923](#) .

İstanbul VDBÖ, T.23.08.2013, S.97895701-160.01.03[4-2013/5-1.12.4419]-1323, [97334](#) .

Afyonkarahisar Def.Ö., T.22.08.2013, S.63611781-KVK.ÖZLG.206-30, [98304](#) .

Ankara VDBÖ, T.20.08.2013, S.38418978-120[9-13/33]-877, [97512](#) .

İzmir VDBÖ, T.20.08.2013, S.84098128-125[4-2013/5]-517, [100079](#) .

Tekirdağ VDBÖ, T.20.08.2013, S.75497510-120[61-2013-108]-40, [96977](#) .

Antalya VDBÖ, T.19.08.2013, S.76464994-130[KDV.2012.80]-212, [93111](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.16.08.2013, S.73903997-130[9-2012 /21]-160, [98138](#) .

Eskişehir VDBÖ, T.14.08.2013, S.73903997-130[9 -2012/59]-159, [94794](#) .

Tekirdağ VDBÖ, T.02.08.2013, S.75497510-120[23-2013-71]-33, [93657](#) .

Ankara VDBÖ, T.31.07.2013, S.38418978-120[65-13/2]-829, [89915](#) .

Ankara VDBÖ, T.31.07.2013, S.38418978-125[15-13/3]-826, [96766](#) .

Ankara VDBÖ, T.31.07.2013, S.38418978-120[25-12/1]-823, [98673](#) .

Düzce Def.Ö., T.30.07.2013, S.13334133-GVK-01-9, [100836](#) .

İstanbul VDBÖ, T.30.07.2013, S.62030549-120[37-2012/1009]-1137, [99029](#) .

İstanbul VDBÖ, T.30.07.2013, S.62030549-120[20-2012/987]-1134, [99803](#) .

İstanbul VDBÖ, T.12.07.2013, S.39044742-130-1033, [100847](#) .

İstanbul VDBÖ, T.02.07.2013, S.39044742-KDV.17-960, [90079](#) .

İstanbul VDBÖ, T.01.07.2013, S.39044742-KDV.17-947, [95150](#) .

İzmir VDBÖ, T.21.05.2013, S.84098128-120.08.01[31-2013-2]-315, [133917](#) .

İzmir VDBÖ, T.21.05.2013, S.84098128-120.04.01[21-2013-1]-311, [93956](#) .

Aydın VDBÖ, T.16.05.2013, S.87247876-8.VUK.229.Md.2011.1-3, [95591](#) .

Ankara VDBÖ, T.14.05.2013, S.38418978-125[5-12/28]-447, [89908](#) .

Erzincan Def.Ö., T.03.04.2013, S.61316220-2013/KDV Engelli Çocuk Oyun Parkı-1, [95881](#) .

İzmir VDBÖ, T.26.03.2013, S.66813766-160[4-2012/10]-176, [95795](#) .

Mersin VDBÖ, T.22.03.2013, S.18008620-175.01[ÖZG-2013-1]-31, [92488](#) .

Ankara VDBÖ, T.20.03.2013, S.90792880-170[4-2011-10]-264, [92072](#) .

Çorum Def.Ö., T.05.03.2013, S.76071283-KVK-5-d-(4)-4, [95812](#) .

Sakarya VDB ise 04.03.2013, S.41931384-125[10-2012-28]-7, [100316](#) .

Ankara VDBÖ, T.22.02.2013, S.90792880-175.01[4-2012/24]-147, [101184](#) .

Manisa VDBÖ, T.22.02.2013, S.85373914-160[60.01.01]-19, [94334](#) .

Ankara VDBÖ, T.18.02.2013, S.38418978-120[70-12/18]]-133, [100798](#) .

Ankara VDBÖ, T.08.02.2013, S.90792880-140[59-2012-28]-106, [92217](#) .

İstanbul VDBÖ, T.30.01.2013, S.97895701-175.01[5-2012/6-1.9.4391]-113, [90360](#) .

Samsun VDBÖ, T.17.12.2012, S.13649056-2010-KDV-ÖZE-17-334, [99168](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.29.11.2012, S.64597866-125[5/1-f-2013]-241, [99760](#) .

İzmir VDBÖ, T.09.11.2012, S.67854564-1741-944, [98978](#) .

Ankara VDBÖ, T.13.09.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[24-12/1]-930, [90449](#) .

Kayseri VDBÖ, T.13.09.2012, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-492-136, [90698](#) .

Ankara VDBÖ, T.12.09.2012, S.38418978-2011-KVK-2-1-922, [98540](#) .

Bursa VDBÖ, T.17.08.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.134-343, [94063](#) .

İstanbul VDBÖ, T.15.08.2012, S.62030549-120[70-2012/177]-2590, [94258](#) .

Kayseri VDBÖ, T.15.08.2012, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-160[3-2012/20-7]-126, [95637](#) .

Ankara VDBÖ, T.02.08.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.17.02-160[4-2011/75]-801, [99737](#) .

Bursa VDBÖ, T.25.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-175.01[12.1]-318, [92379](#) .

İstanbul VDBÖ, T.25.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[267-2012/VUK-1- . . .]-2285, [92669](#) .

İstanbul VDBÖ, T.23.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17.4-2246, [95163](#) .

Bursa VDBÖ, T.20.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-99-311, [98270](#) .

Hatay VDBÖ, T.20.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.31.15.01-010.01[GVK-23-2012/2]-73, [91743](#) .

İstanbul VDBÖ, T.20.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2012/48]-2180, [97311](#) .

Bursa VDBÖ, T.17.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.161-289, [91529](#) .

İzmir VDBÖ, T.17.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.35.17.02-175.01[8-2012/1]-686, [95775](#) .

İstanbul VDBÖ, T.16.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2132, [90354](#) .

İstanbul VDBÖ, T.14.07.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2119, [93854](#) .

Ankara VDBÖ, T.22.06.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-33-691, [90582](#) .

Muğla VDBÖ, T.09.06.2012, S.96620903-48.15.01/1-91, [94705](#) .

Muğla VDBÖ, T.09.06.2012, S.B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV8-92, [93740](#) .

İstanbul VDBÖ, T.04.06.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798, [95982](#) .

İstanbul VDBÖ, T.30.05.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1770, [95811](#) .

Trabzon VDBÖ, T.25.05.2012, S.B.07.1.GİB.4.61.15.01-621-3-2012-74, [97811](#) .

Mersin VDBÖ, T.17.05.2012, S.B.07.1.GİB.4.33.15.01-2012-701-2-52, [89680](#) .

Tekirdağ VDBÖ, T.17.05.2012, S.B.07.1.GİB.4.59.15.01-KDV-221-2011-28, [94864](#) .

Ankara VDBÖ, T.08.04.2012, S.90792880-155[5362-2012/2290]-342, [96815](#) .

İzmir VDBÖ, T.29.03.2012, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05.06-373, [90690](#) .

Antalya VDBÖ, T.29.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.ÖZ.2011.77-144, [100367](#) .

Samsun VDBÖ, T.29.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-KVK-ÖZE-05-102, [90346](#) .

Muğla VDBÖ, T.23.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.48.15.01-GVK-56-35, [94481](#) .

Kırıkkale Def.Ö., T.22.02.2012, S.B.07.4.DEF.0.71.10.00-6183 S.Kanunun 22/A maddesi-4, [94366](#) .

İstanbul VDBÖ, T.21.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-654, [97808](#) .

İstanbul VDBÖ, T.21.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-653, [100512](#) .

İstanbul VDBÖ, T.21.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-673, [95840](#) .

İstanbul VDBÖ, T.21.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-655, [89673](#) .

İzmir VDBÖ, T.21.02.2012, S.4.35.16.01-176300-205, [91040](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.20.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-f-47, [94171](#) .

İstanbul VDBÖ, T.20.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-651, [91112](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.15.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-b-43, [100400](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.07.02.2012, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-VİVK-1-39, [100904](#) .

Ankara VDBÖ, T.31.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-120 [23-11/3]-148, [100819](#) .

İstanbul VDBÖ, T.25.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-305, [95228](#) .

İstanbul VDBÖ, T.24.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-286, [92596](#) .

Bursa VDBÖ, T.20.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.175-31, [97784](#) .

İstanbul VDBÖ, T.19.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-200, [99121](#) .

İstanbul VDBÖ, T.19.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-196, [98302](#) .

İstanbul VDBÖ, T.19.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-216, [94835](#) .

İstanbul VDBÖ, T.19.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-186, [94355](#) .

Ankara VDBÖ, T.17.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-488-81, [94620](#) .

İzmir VDBÖ, T.16.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-03-35, [91348](#) .

İstanbul VDBÖ, T.10.01.2012, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-104, [91484](#) .

Ankara VDBÖ, T.29.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.17.01-130 [2011- 4-1-49]-1186, [93801](#) .

Antalya VDBÖ, T.26.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.206-413, [94651](#) .

Ankara VDBÖ, T.21.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.17.02-HÇ-59.M-2011-12-1156, [92450](#) .

İzmir VDBÖ, T.20.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-740, [89738](#) .

İzmir VDBÖ, T.13.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-720, [92101](#) .

İstanbul VDBÖ, T.10.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-2206, [91430](#) .

İstanbul VDBÖ, T.05.12.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2175, [99476](#) .

Mardin Def.Ö., T.01.12.2011, S.B.07.4.DEF.0.47.10.00-512-KDV—37, [94139](#) .

İstanbul VDBÖ, T.23.11.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2084, [96706](#) .

Ankara VDBÖ, T.21.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010-KDV-3-14017-62-1028, [97895](#) .

Antalya VDBÖ, T.16.11.2011, S.B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.ÖZ-2011/52-363, [99284](#) .

GİBÖ, T.11.11.2011, S.B.07.1.GİB.0.06.53-010-22, [95473](#) .

Mersin VDBÖ, T.04.11.2011, S.B.07.1.GİB.4.33.15.01-2011-708-1-88, [91881](#) .

İstanbul VDBÖ, T.13.10.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-1809, [100507](#) .

İstanbul VDBÖ, T.11.10.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-1786, [100715](#) .

Konya VDBÖ, T.11.10.2011, S.B.07.1.GİB.4.42.16.02-EML-2/-82, [101218](#) .

Ankara VDBÖ, T.16.09.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.17.01-14017-67-731, [100830](#) .

Kayseri VDBÖ, T.12.09.2011, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-196-104, [94389](#) .

Ankara VDBÖ, T.05.09.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-17-16]-688. [96616](#)

Samsun VDBÖ, T.27.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.55.15.01-2010-GVK-ÖZE-60-371, [101005](#) .

İzmir VDBÖ, T.26.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-429, [93180](#) .

İstanbul VDBÖ, T.25.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1421, [97487](#) .

İzmir VDBÖ, T.23.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-407, [89690](#) .

İstanbul VDBÖ, T.22.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-1378, [93973](#) .

Tekirdağ VDBÖ, T.22.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.59.15.01-KVK-162-2010-32, [93293](#) .

İstanbul VDBÖ, T.19.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1355, [99408](#) .

Büyük Mükellefler VDBÖ, T.18.08.2011, S.B.07.1.GİB.4.99.16.02-4691/GEÇİCİ-2-90, [94216](#) .

Erzurum VDBÖ, T.27.07.2011, S.B.07.1.GİB.4.25.15.01-2010-GVK-11941-6-4, [94547](#) .

Ankara VDBÖ, T.19.07.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-9-555, [91946](#) .

Edirne VDBÖ, T.19.07.2011, S.B.07.1.GİB.4.22.15.01-2010/GVK:1-2/-18, [93218](#) .

İstanbul VDBÖ, T.13.07.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-965, [93408](#) .

İstanbul VDBÖ, T.13.07.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-952, [94639](#) .

Hakkari Def.Ö., T.27.06.2011, S.B.07.4.DEF.0.30.10.00-GV-3-1, [96596](#) .

Ankara VDBÖ, T.09.06.2011, S.B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-4-21-396, [94597](#) .

Antalya VDBÖ, T.09.06.2011, S.B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.68-150, [93520](#) .

Denizli VDBÖ, T.09.06.2011, S.B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-91-134, [95662](#) .

İzmir VDBÖ, T.08.06.2011, S.B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-220, [96506](#) .

İstanbul VDBÖ, T.04.05.2011, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-441, [98567](#) .

Antalya VDBÖ, T.14.04.2011, S.B.07.1.GİB.4.07.16.02-VRS-2010-44-53, [92452](#) .

Kocaeli VDBÖ, T.12.04.2011, S.B.07.1.GİB.4.41.15.01-EVK-2010/6-32, [97343](#) .

Kütahya Def.Ö., T.21.03.2011, S.B.07.4.DEF.0.43.10.00-7769/4376-2, [89751](#) .

Sakarya VDBÖ, T.21.03.2011, S.B.07.1.GİB.4.54.15.01-138-2010-3-3, [94573](#) .

İstanbul VDBÖ, T.12.11.2010, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-526, [93214](#) .

Kocaeli VDBÖ, T.27.10.2010, S.B.07.1.GİB.4.41.15.01-EVK-2010-3-58, [91870](#) .

İstanbul VDBÖ, T.26.05.2010, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 21-134, [94343](#) .

Bursa VDBÖ, T.25.05.2010, S.B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-40-25, [99860](#) .

İstanbul VDBÖ, T.24.05.2010, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-117, [98753](#) .

Kayseri VDBÖ, T.07.05.2010, S.B.07.1.GİB.4.38.15.01-EMLAK-20-22-11, [99359](#) .

İstanbul VDBÖ, T.26.04.2010, S.B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 29-59, [97166](#) .

İstanbul VDBÖ, T.21.04.2010, S.B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-48, [96475](#) .

GİBÖ, T.11.12.2009, S.B.07.1.GİB.0.60/6000-2548/117305, [90204](#) .

GİBÖ, T.10.12.2009, S.B.07.1.GİB.0.02.66/6654-506, [89651](#) .

GİBÖ, T.13.11.2009, S.B.07.1.GİB.0.60/6003-171, [97559](#) .

GİBÖ, T.17.06.2009, S.B.07.1.GİB.0.54/5413-1496, [89931](#) .

GİBÖ, T.13.03.2009, S.B.07.1.GİB.0.02.66/6623-102/28424, [93975](#) .

GİBÖ, T.12.02.2009, S.B.07.1.GİB.0.60/6000-2505/15821, [92904](#) .

GİBÖ, T.09.02.2009, S.B.07.1.GİB.0.02.66/6663-815/13700, [92414](#) .

GİBÖ, T.03.04.2008, S.B.07.1.GİB.0.60/6003-34172, [98017](#) .

GİBÖ, T.01.04.2008, S.B.07.1.GİB.0.66/6685-5225/32297, [92524](#) .

GİBÖ, T.18.06.2007, S.B.07.1.GİB.0.60/6003- 161-54535, [93689](#) .

GİBÖ, T.24.07.2006, S.B.07.1.GİB.03.43/4341-5/056711, [90965](#) .

GİBÖ, T.26.06.2006, S.B.07.1.GİB.0.03.43/4314-20/ 047154, [98591](#)

GİBÖ, T.14.06.2006, S.B.07.1.GİB.0.60/6000-2362/44753, [91854](#) .

GGMÖ, T. 27.04.2005, S.B.07.0.GEL.0.44/4402-276/18594, [93591](#) .

GGMÖ, T. 04.02.2005, S.B.07.0.GEL.0.42/4213-1285/5165, [99153](#) .

GGMÖ, T. 24.01.2005, S.B.07.0.GEL.0.60/6000-2335/002910 sayılı cevap yazısı, [94319](#) .

GGMÖ, T.28.10.2004, S.B.07.0.GEL.0.42/4214-2152/50967, [94754](#) .

GGMÖ, T. 15.08.2004, S.B.07.0.GEL.0.66/6652-, [100573](#) .

GGMÖ, T. 28.07.2003, S.B.07.0.GEL.0.60/6001- 706/032596, [98058](#) .

GGMÖ, T. 16.05.2003, S.B.07.0.GEL.0.60/6000-2287/20634, [101176](#) .

GGMÖ, T. 04.12.2001, S.B.07.0.GEL.0.42/4214-1672/65040, [91335](#) .

GGMÖ, T. 13.08.2001, S.B.07.0.GEL.0.66/6685-4430/42751, [97307](#) .

GGMÖ, T. 10.07.2001, S.B.07.0.GEL.0.66/6609-396/37721, [100947](#)

GGMÖ, T. 13.03.2001, S.B.07.0.GEL.0.60/6001-690/13499, [91187](#) .

GGMÖ, T. 19.10.1998, S.B.07.0.GEL.0.61/6158-3/37326, [95200](#) .

9. MAHKEME KARARLARI

9.1. Anayasa Mahkemesi Norm Denetimi Kararları

Kaynak: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (15.11.2022).

E.2019/32, K.2021/54, K.T.14.07.2021.

E.2019/108, K.2019/101, K.T.25.12.2019.

E.2017/117, K.2018/28, K.T.28.02.2018.

E.2016/1, K.2017/81, K.T.29.03.2017.

E.2016/166, K.2016/159, K.T.12.10.2016.

E.2013/111, K.2014/195, K.T.25.12.2014.

E.2014/90, K.2014/180, K.T.04.12.2014.

E.2013/66, K.2014/19, K.T.29.01.2014.

E.2012/65, K.2012/128, K.T.20.09.2012.

E.2010/80, K.2011/178, K.T.29.12.2011.

E.2010/62, K.2011/175, K.T.29.12.2011.

E.2010/31, K.2011/167, K.T.22.12.2011.

E.2009/62, K.2011/96, K.T.09.06.2011.

E.2010/93, K.2012/20, K.T.09.02.2012.

E.2004/94, K.2008/83, K.T.20.03.2008.

E.2003/11, K.2004/49, K.T.07.04.2004.

E.2003/9, K.2004/47, K.T.01.04.2004.

E.2001/36, K.2003/3, K.T.16.01.2003.

E.1996/76, K.1998/6, K.T.12.03.1998.

E.1994/85, K.1995/32, K.T.13.07.1995.

E.1994/80, K.1995/27, K.T.06.07.1995.

E.1990/25, K.1991/1, K.T.10.01.1991.

E.1988/7, K.1988/27, K.T.27.09.1988.

E.1987/24, K.1987/32, K.T.24.11.1987.

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

E.1985/11, K.1986/29, K.T.11.12.1986.

E.1985/16, K.1986/5, K.T. 04.03.1986.

E.1984/6, K.1985/1, K.T.11.01.1985.

E.1976/3, K.1976/23, K.T.13.04.1976.

E.1971/19, K. 1971/61, K.T.29.06.1971.

E.1970/29, K.1970/48, K.T.22.12.1970.

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

E.1963/336, K.1967/29, K.T.27.09.1967.

E.1963/198, K.1965/1, K.T.05.01.1965.

E.1963/174, K.1963/115, K.T.20.05.1963.

9.2. Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları

Kaynak: <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (15.11.2022).

B.No: 2016/3675, K.T.: 03.11.2020, §67.

B.No: 2015/12767, K.T.09.05.2019, §29 ve 34.

B.No: 2015/6728, K.T.: 01.02.2018.

9.3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

Kaynak: <https://hudoc.echr.coe.int/> (15.11.2022).

Guberina v. Hırvatistan kararı, Başvuru No: 23682/13, 12.09.2016.

Darby v. İsveç kararı, Başvuru No:11581/85, 23.10.1990.

9.4. Danıştay Kararları

Kaynak: <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/> (15.11.2022).¹⁴⁷⁴

¹⁴⁷⁴ Başkaca kaynaklardan alınan Danıştay kararlarında, ilgili kaynağın web sayfası belirtilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi, E.2021/3712, K.2022/2396, K.T.11.04.2022.

Danıştay 3. Dairesi, E.2019/4413, K.2022/1229, K.T.22.03.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E.2018/7851, K.2022/1346, K.T.07.03.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E.2018/5850, K.2022/1238, K.T.03.03.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E.2019/132, K.2022/1104, K.T.24.02.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E.2019/3690, K.2022/1025, K.T.23.02.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E.2018/1551, K.2022/903, K.T.17.02.2022.

Danıştay 4. Dairesi, E.2018/1378, K.2022/676, K.T.10.02.2022.

Danıştay VDDK, E.2020/804, K.2022/69, K.T.09.02.2022.

Danıştay 3. Dairesi, E.2018/5640, K.2022/254, K.T.31.01.2022.

Danıştay 3. Dairesi, E.2018/1351, K.2022/176, K.T.27.01.2022.

Danıştay VDDK, E.2020/827, K.2022/7, K.T.19.01.2022.

Danıştay VDDK, E.2020/251, K.2021/1262, K.T.13.10.2021.

Danıştay 4. Dairesi, E.2016/20966, K.2021/3619, K.T.28.06.2021.

Danıştay 3. Dairesi, E.2019/7551, K.2021/2739, K.T.31.05.2021.

Danıştay VDDK, E.2019/1825, K.2021/733, K.T. 26.05.2021.

Danıştay 9. Dairesi, E.2018/3143, K.2021/3292, K.T.25.05.2021.

Danıştay 3. Dairesi, E.2018/2723, K.2021/2133, K.T.21.04.2021.

Danıştay 3. Dairesi, E.2017/2455, K.2021/2096, K.T.20.04.2021.

Danıştay VDDK, E.2020/1144, K.2021/326, K.T.24.03.2021.

Danıştay 7. Dairesi, E.2016/10828, K.2021/1693, K.T.22.03.2021.

Danıştay 4. Dairesi, E.2017/4268, K.2021/1335, K.T.02.03.2021.

Danıştay 4. Dairesi, E.2016/9637, K.2021/1249, K.T.25.02.2021.

Danıştay VDDK, E.2019/1280, K.2021/181, K.T.24.02.2021.

Danıştay 4. Dairesi, E.2016/11307, K.2021/928, K.T.11.02.2021.

Danıştay 4. Dairesi, E.2016/15082, K.2021/860, K.T.09.02.2021.

Danıştay 4. Dairesi, E.2019/3218, K.2021/847, K.T.09.02.2021.

Danıştay 4. Dairesi, E.2016/14325, K.2021/753, K.T.04.02.2021.

Danıştay 4. Dairesi, E.2016/21741, K.2021/536 K.T.28.01.2021.

Danıştay 4. Dairesi, E.2016/20580, K.2021/339, K.T.19.01.2021.

Danıştay 3. Dairesi, E.2019/4979, K.2020/5049, K.T.03.12.2020.

Danıştay 4. Dairesi, E.2019/7967, K.2020/3683, K.T.12.10.2020.

Danıştay VDDK, E.2019/382, K.2020/32, K.T.29.01.2020.

Danıştay 4. Dairesi, E.2013/4011, K.2017/6706, K.T.09.10.2017.

Danıştay 3. Dairesi, E.2014/5361, K.2015/1789, K.T.06.04.2015.

Danıştay VDDK, E.2013/385, K.2014/188, K.T.26.03.2014.

Danıştay VDDK, E.2013/842, K.2014/179, K.T.26.03.2014.

Danıştay 3. Dairesi, E.2011/3445, K.2011/5067, K.T.22.09.2011, (Resmî Gazete, T.03.01.2012, S.28162), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/01/20120103-6.htm> (15.11.2022).

Danıştay 4.Dairesi, E.2006/5314, K.2007/1431, K.T.30.04.2007, <https://legalbank.net/> (15.11.2022).

Danıştay VDDK, E.2006/150, K.2006/230, K.T.29.09.2006, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (18.08.2022).

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E.1987/3, K.1988/1, K.T.11.02.1988.

9.5. Yargıtay Kararları

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E.2008/11183, K.2020/807, K.T. 21.01.2020, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/9-hukuk-dairesi-e-2018-11183-k-2020-807-t-21-1-2020> (31.10.2022).

9.6. Bölge İdare Mahkemeleri Kararları

Kaynak: <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/> (15.11.2022).

İstanbul BİM 3. VDD, E.2020/1988, K.2020/1997, K.T.17.11.2020.

İstanbul BİM 2. VDD, E.2020/1034, K.2020/1905, K.T.10.11.2020.

İstanbul BİM 1. VDD, E.2020/1901, K.2020/1461, K.T.27.10.2020.

Gaziantep BİM 2. VDD, E.2020/1580 K.2020/1072, K.T.15.10.2020.

İstanbul BİM 1. VDD, E.2020/1748, K.2020/991, K.T.22.09.2020.

İstanbul BİM 3. VDD, E.2020/860, K.2020/1178, K.T.11.09.2020.

Konya BİM 3. VDD, E. 2019/867, K. 2020/279, K.T.17.03.2020.

İstanbul BİM 2. VDD, E.2019/2049, K.2020/511, K.T.10.03.2020.

İstanbul BİM 1. VDD, E.2019/1469, K.2019/1301, K.T.20.05.2019.

İstanbul BİM 2. VDD, E.2018/1805, K.2019/59, K.T.15.01.2019.

İstanbul BİM 2. VDD, E.2017/5491, K.2017/5132, K.T.26.12.2017.

İzmir BİM 1. VDD, E.2017/1889, K.2017/2164, K.T.12.10.2017.

İstanbul BİM 4. VDD, E.2016/1573, K.2017/3292, K.T.19.07.2017.

İzmir BİM 1. VDD, E.2016/232, K.2016/574, K.T. 29.11.2016.

9.7. Amerika Birleşik Devletleri Federal Yüksek Mahkeme Kararları

Kaynak: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/> (15.11.2022).

J. W. Hampton, Jr. & Co. v. United States, 276 U.S. 394 (1928).

Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., 157 U.S. 429 (1895).

Sonzinsky v. United States, 300 U.S. 506 (1937).

United States v. Carlton, 512 U.S. 26 (1994), III. (35).

EK.1 ORJİNALLİK RAPORU



**HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU**

**HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA**

Tarih:/...../.....

Tez Başlığı : Vergi Kolaylıkları

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 338 sayfalık kısmına ilişkin, 18/01/2023 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 8 'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- ☐ Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
- 2- ☒ Kaynakça hariç
- 3- ☒ Alıntılar hariç
- 4- ☐ Alıntılar dâhil
- 5- ☒ 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Deniz AKTAŞ

Öğrenci No:

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku

Programı: Kamu Hukuku Ortak Doktora (Anadolu Üniversitesi ile)

Statüsü: ☒ Doktora ☐ Bütünleşik Dr.

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.

Doç. Dr. Doğan GÖKBEL



**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
Ph.D. DISSERTATION ORIGINALITY REPORT**

**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
PUBLIC LAW DEPARTMENT**

Date: .../.../.....

Thesis Title : Tax Concessions

According to the originality report obtained by myself/my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 18/01/2023 for the total of 338 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled as above, the similarity index of my thesis is 8 %.

Filtering options applied:

1. ☐ Approval and Declaration sections excluded
2. ☒ Bibliography/Works Cited excluded
3. ☒ Quotes excluded
4. ☐ Quotes included
5. ☒ Match size up to 5 words excluded

I declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports; that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

I respectfully submit this for approval.

Date and Signature

Name Surname: Deniz AKTAŞ
Student No: _____
Department: Public Law
Program: Public Law Ph.D. (signed protocol with Anadolu University)
Status: ☒ Ph.D. ☐ Combined MA/ Ph.D.

ADVISOR APPROVAL

APPROVED.

Assoc. Prof. Dr. Doğan GÖKBEL

EK.2 ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU



**HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU**

**HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA**

Tarih:/...../.....

Tez Başlığı: Vergi Kolaylıkları

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır,
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Deniz AKTAŞ

Öğrenci No:

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Programı: Kamu Hukuku Ortak Doktora (Anadolu Üniversitesi ile)

Statüsü: ☐ Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐ Bütünleşik Doktora

DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI

UYGUNDUR.

Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Detaylı Bilgi: <http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr>

Telefon: 0-312-2976860

Faks: 0-3122992147

E-posta: sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr



**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
ETHICS COMMISSION FORM FOR THESIS**

**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
PUBLIC LAW DEPARTMENT**

Date:/...../.....

Thesis Title: Tax Concessions

My thesis work related to the title above:

1. Does not perform experimentation on animals or people.
2. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
3. Does not involve any interference of the body's integrity.
4. Is not based on observational and descriptive research (survey, interview, measures/scales, data scanning, system-model development).

I declare, I have carefully read Hacettepe University's Ethics Regulations and the Commission's Guidelines, and in order to proceed with my thesis according to these regulations I do not have to get permission from the Ethics Board/Commission for anything; in any infringement of the regulations I accept all legal responsibility and I declare that all the information I have provided is true.

I respectfully submit this for approval.

Date and Signature

Name Surname: Deniz AKTAŞ

Student No:

Department: Public Law

Program: Public Law Ph.D. (signed protocol with Anadolu University)

Status: ☐ MA ☒ Ph.D. ☐ Combined MA/ Ph.D.

ADVISER COMMENTS AND APPROVAL

APPROVED.

Assoc. Prof. Dr. Doğan GÖKBEL

