

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE TANINAN MUAFİYET, İSTİSNA, YENİDEN DEĞERLEME, ZARAR MAHSUBU ve BENZERİ HÜKÜMLERDEN YARARLANILMASI KONUSUNDA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR TASDİK RAPORU İBRAZININ ZORUNLU OLDUĞU "KABULÜ"NÜN HUKUKİ BİR ZEMİNİ VAR MIDIR?

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e Maddesi Üzerinden Bir Monografi Denemesi

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 28.02.2022

I. GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'na, 1994 yılında 4008 sayılı Kanun ile "*Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları*" başlıklı mükerrer 227. Madde eklenmiş ve madde ile,

"Maliye Bakanlığı

...

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

....

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükmü getirilmiştir.

Maddenin ilk halinde,

"2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdiğe konu hakdan yararlanamazlar."

hükmü yer alırken 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile bu hüküm,

"2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunun zamanında ibrazı şarttır."

haline gelmiş ve yine aynı Kanun ile maddeye

"Tasdik raporunun bu süre içinde de ibraz edilmemesi halinde mükellefler tasdiğe konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir."

hükümü eklenmiştir.

Dolayısıyla vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve benzeri hükümlerden yararlanmayı Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazına bağlama konusunda yetki Bakanlıkta tutulmak kaydı ile sadece Rapor ibrazı konusunda bir kısım esneklikler sağlanmış durumdadır.

Okumakta olduğunuz monografi, **söz konusu Kanun değişikliği öncesinde kaleme alınmış** ve Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde bu Kanun ile düzenlenmiş bir kısım hükümlerden yararlanma konusunda bu madde uyarınca Yeminli Mali Müşavir Tasdik raporu ibrazı gerekip gerekmediği tartışması yapılırken özellikle **5520 sayılı** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi ile düzenlenmiş istisna örnek olarak ele alınmıştır.

Kanun maddesi yukarıda ele aldığımız üzere değişmiş ise de değişiklik öncesi kaleme aldığımız çalışmadaki hukuki zeminde bir değişim söz konusu olmamıştır. Zira bu çalışmada savunduğumuz görüşe göre Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesini tartışma dışı bıraktığımızda **5520 sayılı** Kurumlar Vergisi içeriği istisna, muafiyet veya diğer hususlar konusunda, bunlardan yararlanılması açısından Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu ibrazı gerektiği yolunda Bakanlığın usulüne uygun kullandığı bir yetki söz konusu değildir.

Bu görüş aşağıda, farazi bir vergi incelemesi ve bu incelemede öne sürülen tezler ile buna karşılık öne süreceğimiz antitezler üzerinden yaratacağımız bir tartışma ile temellendirilecektir.

II. MONOGRAFİYE KONU "FARAZİ" OLAY ve TEZ

Bir Kurumlar Vergisi mükellefinin defter ve belgelerinin, Vergi Müfettişi tarafından vergi incelemesine tabi tutulması ile Kurumlar Vergisi ve K. Geçici Vergi ile ilgili olarak Vergi İnceleme Raporu düzenlendiğini ve Kurumlar Vergisi ile ilgili Vergi İnceleme Raporunda, inceleme elemanının *"...mükellef kurum satışını yapmış olduğu iştirak hisseleri nedeniyle faydalandığı Kurumlar Vergisi Kanunu 5-1/e maddesinde yer alan iştirak hisseleri satış kazancı istisnası ile ilgili olarak, "Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi İstisna ve İndirim Tasdik Raporu" nu bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Müdürlüğüne ibraz etmemiştir.*" iddia ve eleştirisine yer vererek bunu *"Re'sen Takdir Nedeni"* kabul ettiğini varsayalım.

Nitekim yine bu anlamda Kurumlar Vergisi ile ilgili Vergi İnceleme Raporu'nda;

- *"Re'sen Takdir Verileri"* olarak şirketin uyuşmazlık döneminde satışını yaptığı şirkete ilişkin iştirak hisseleri ile ilgili verilerin değerlendirildiği,
- İncelemenin tam inceleme olması nedeni ile *"Tespit Edilen Diğer Hususlar"* başlığı altında ele alınan diğer pek çok konunun iddia edilen matrah farkına dahil olacak bir eleştiri getirmediği,
- *"Tespit Edilen Hususların İlgili Mevzuat Çerçevesinde Değerlendirilmesi"* bölümünde de sadece iştirak hisse satışı yönünden değerlendirme yapıldığı,

- "Yapılacak İşlemler" başlığı altında uyuşmazlık dönemi ile ilgili işlemlerin yine iştirak hissesi satışı ile ilgili konularda sınırlandırıldığı,

K. Geçici Vergi ile ilgili Vergi İnceleme Raporu'nda ise iştirak hissesi satışı konusu ile ilgili sınırlı olmak kaydıyla Kurumlar Vergisi Vergi İnceleme Raporu'nun ilgili kısımlarının bloklar halinde tekrar edildiği ve iddia edilen matrah farkının da sadece bu konuya münhasır olduğu görülmektedir.

Buna göre inceleme elemanının **temel ve yegane iddiası**, şirketin uyuşmazlık döneminde satışını gerçekleştirdiği **iştirak hisseleri** ile ilgili olarak **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/e maddesinde yer alan istisnadan yararlandığı -ancak- buna ilişkin Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu'nu bağlı bulunduğu Vergi Dairesi'ne ibraz etmediği** şeklinde olup, bu iddia hem Kurumlar Vergisi ve hem de K. Geçici Vergi yönünden matrah farkına dayanak alınmış durumdadır.

Bir önceki bölümde tespit ederek ortaya koyduğumuz üzere inceleme elemanının temel ve yegane iddiası, "...mükellef kurum satışını yapmış olduğu iştirak hisseleri nedeniyle faydalandığı Kurumlar Vergisi Kanunu 5-1/e maddesinde yer alan iştirak hisseleri satış kazancı istisnası ile ilgili olarak, "**Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi İstisna ve İndirim Tasdik Raporu" nu bağlı bulunduğu ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne ibraz etmemiştir.**" şeklindedir.

İnceleme elemanı, "Mükellef kurumun satışını yaptığı iştirak hisselerine ilişkin yukarıda belirtilen istisna şartlarının sağlanıp sağlanmadığı noktasında yapılan incelemede, işbu Rapor'a ekli vergi inceleme tutanağının 5. maddesinde yer alan tablodan da görüleceği üzere satışı yapılan iştirak hisselerinin iki yıldan fazla süreyle aktifte tutulduğu, istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulandığı, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edildiği, satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen yıldan itibaren pasifte özel bir fon hesabına alındığı tespit edilerek bu noktada **istisna uygulamasına herhangi bir eleştiri getirilmemiştir.**" tespit ve açıklamaları ile, istisna uygulamasına yönelik eleştirisinin sadece konuya dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu'nun Vergi Dairesi'ne ibraz edilmediği noktası ile sınırlı olduğunu, istisna uygulamasının şart ve esasına yönelik bir eleştirisi olmadığını ortaya koymuş durumdadır.

Aynı bölümde inceleme elemanının devamla yine Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu ve ibrazı konusunda ayrıntılı açıklamalara yer vermiş olması da buna işarettir.

O halde tartışmanın özü 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NUN 5-1/e Maddesinde yer alan istisnanın uygulanma şartları değil, -şartları var olan ve üstelik vergi incelemesinde de bunun tespit ve teyit edildiği- buna dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu'nun

- Vergi Dairesi'ne ibraz edilme zorunluğunun bulunup bulunmadığı,
- Diğer yandan böyle bir zorunluluk var ise istisnadan yararlanmanın söz konusu Raporun ibrazına bağlı olup olmadığı,

noktalarına ilişkin olmaktadır.

Aşağıda açıklamalarımız da bu ayırım çerçevesinde ilerleyecektir.

III. ANAYASAL ZEMİN

Aşağıda yeri geldikçe değinilecek olmakla birlikte ileri sürdüğümüz görüşlerin dayandığı Anayasal ilkeleri başlangıçta toplu olarak aşağıdaki gibi belirtmek isteriz:

- *"Türkiye Cumhuriyeti, ... bir hukuk Devletidir."* (Anayasa md. 2)
- *"Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir."* (Anayasa md. 8)
- *"Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçlu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez."* (Anayasa md. 38)
- *"İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir."* (Anayasa md. 123) (İdarenin kanuniliği ya da kanuna dayalı idare ilkesi)
- *"Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları onbeş gün içinde yayımlar."* (Anayasa md. 89) Bağlı olarak *"Kanunlar ... ayrıca bir yürürlük tarihi belirtilmemiş ise Resmî Gazete'de yayımlandığı gün yürürlüğe girer."* (10 sayılı Cumhurbaşkanlığı Karamamesi, RG: 15.07.2018 - 30479)
- *"Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz."* (Anayasa md. 6)
- *"Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." - "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."* (Anayasa md. 73) (Vergilerin kanuniliği veya vergilendirmede kanunilik ilkesi)
- *"...kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle de bağlıdır. Bu ilke ise **"elverişlilik"**, **"gereklilik"** ve **"orantılılık"** olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. **"Elverişlilik"**, getirilen kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, **"gereklilik"**, getirilen kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, **"orantılılık"** ise getirilen kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da **"ölçülülük ilkesi"** gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur. ..."* (Anayasa Mahkemesi, 05.05.2016, E:2016/16 K:2016/37, RG: 31.05.2016 - 29728)
- *"Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadında vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci paragrafında öngörülen mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin üçüncü kural kapsamında değerlendirilmektedir. AİHM, bu paragrafta yer alan kuralın taraf devletlere vergi koyma ve vergilerin ödenmesini sağlamak için **gerekli gördüğü kanunları çıkarma konusunda** açık bir yetki tanıdığını kabul etmiştir (Gasus Dossier-und*

Fördertechnik GmbH/Hollanda, B. No: 15375/89, 23/2/1995, § 59)." (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 25.10.2018, Başvuru No:2015/941, RG: 25.12.2018 - 30636)

- **"AİHM; vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin de veterince ulaşılabılır, öngörülebilir ve belirli bir hukuka dayalı olması gerektiğini belirtmektedir (Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık [GK], B. No: 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81, 8/7/1986, § 110; Hentrich/Fransa, § 42). Bu bağlamda Hentrich/Fransa kararına konu olayda taşınmaz satışının vergi değerinin altında yapılması nedeniyle ön alım hakkının kullanılması söz konusudur. AİHM; ne zaman kullanılacağı **belirli olmayan bu yetkinin öngörülemez biçimde kişiye özgü ve keyfi olarak uygulandığı, ayrıca müdahalenin dayandığı hukuki düzenlemenin keyfiliğe karşı yeterli güvenceler içermediği sonucuna varmıştır** (Hentrich/Fransa, § 42). Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 25.10.2018, Başvuru No:2015/941, RG: 25.12.2018 - 30636)**
- **"Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir." - **"Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından biri kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanmasıdır. Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar."** (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 07.04.2016, E: 2015/94 K:2016/27, RG: 03.05.2016 - 29701)**
- **"Hukuk devletinin bir diğer önkoşulu da belirlilik ilkesidir. Belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılama koşuluyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır."** (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 07.04.2016, E: 2015/94 K:2016/27, RG: 03.05.2016 - 29701)
- **"Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. **Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar.** Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici**

yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar." (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 17.04.2008, E: 2005/5 K:2008/93, RG: 05.11.2008 - 27045)

- "Yasa kuralı, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmelidir. **'Öngörülebilirlik şartı'** olarak nitelendirilen bu ilkeye göre yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır. Belirlilik, kişilerin hukuk güvenliğini korumakla birlikte idarede istikrarı da sağlar." (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 17.04.2008, E: 2005/5 K:2008/93, RG: 05.11.2008 - 27045)
- "Anayasa'nın 7. maddesindeki 'Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez' kuralına göre, **yasa koyucunun temel ilkeleri koymadan, çerçeveyi çizmeden yürütmeye yetki vermemesi, sınırsız, belirsiz bir alanı, yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekir. Yasa ile yetkilendirme Anayasa'nın öngördüğü biçimde yasa ile düzenleme anlamına gelmez.** Yasa koyucu, gerektiğinde sınırlarını belirlemek koşuluyla bazı konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir." (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 26.01.2012, E: 2010/85 K:2012/13, RG: 06.10.2012 - 28433)
- "Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." denilerek verginin kanuniliği ilkesi belirtilmiştir. Bu ilke takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek **sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte** ve **vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.**" (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E: 2003/33 K: 2004/101, RG: 02.03.2005 - 25743)
- "Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek **keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede,** vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi **vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir.** Ancak, yasa ile her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, **çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla** uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir." (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E: 2003/33 K: 2004/101, RG: 02.03.2005 - 25743)
- "Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, 73. maddenin dördüncü fıkrasında sayılan konularda, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir." (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E: 2003/33 K: 2004/101, RG: 02.03.2005 - 25743)

- *"Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi **Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir.**" (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E: 2003/33 K: 2004/101, RG: 02.03.2005 - 25743)*
- *"Vergi yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı kimi muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasakoyucunun takdirine bağlı bir konudur. Verginin bir bölümünden (indirim) veya tümünden vazgeçme ya da vergi kapsamındaki kimi konuları (istisna) veya kişileri (muaflık) vergi dışında tutma işlemi de en az vergi koyma ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. **Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır.** Buna göre, birtakım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışında bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir." (Alıntı: Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E: 2003/33 K: 2004/101, RG: 02.03.2005 - 25743)*

Bu andan itibaren aşağıda bu Anayasal ilkeler ışığında tartışmada öne sürdüğümüz hususlar ortaya konulacaktır.

IV. SAVLARIMIZ ve HUKUKİ ZEMİN

A. TARTIŞMA VERGİ İLE İLGİLİDİR: Bu vergi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uygulaması çerçevesinde ele alınması gereken Kurumlar Vergisi ve buna dair bir istisna ile ilgilidir

Tartışmanın çözümü açısından uyuşmazlığa konu VERGİ ve buna dair İSTİSNA uygulamasının Anayasal zeminde ve normlar hiyerarşisine uygun olarak kanuni zeminin tespiti gerekli olmaktadır.

İnceleme elemanı uyuşmazlık döneminde müvekkil şirketin satışını yaptığı şirkete ilişkin iştirak hissesi satış kazancı için uygulanan istisnayı (bu istisnaya dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu ibraz edilmediği iddiası ile sınırlı olarak) eleştirmektedir. (

İnceleme elemanını Raporunda bu iddiayı tam olarak şu şekilde ifade etmektedir: "*Mükellef kurumun ... hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yaptığı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamında toplam ...TL tutarındaki "İştirak Hisseleri Satış Kazancı" istisnasına ilişkin Yeminli Mali Müşavir (YMM Tam Tasdik Raporu, Kurumlar Vergisi İstisna ve İndirim Tasdik Raporu) Raporu'nun vergi dairesi kayıtlarında bulunmadığı tespit edilmiştir.*"

Buradan da anlaşıldığı üzere tartışmada vergi ve istisna, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi ile ilgilidir. Ayrıca yukarıda da belirttiğimiz üzere inceleme elemanı, "*Mükellef kurumun satışını yaptığı iştirak hisselerine ilişkin yukarıda belirtilen istisna şartlarının sağlanıp sağlanmadığı noktasında yapılan incelemede, işbu Rapor'a ekli vergi inceleme tutanağının 5. maddesinde yer alan tablodan da görüleceği üzere satışı yapılan iştirak hisselerinin iki yıldan fazla süreyle aktifte tutulduğu, istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulandığı, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edildiği, satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen yıldan*

itibaren pasifte özel bir fon hesabına alındığı tespit edilerek bu noktada **istisna uygulamasına herhangi bir eleştiri getirilmemiştir.** tespit ve açıklamaları ile, istisna uygulamasına yönelik eleştirisinin sadece konuya dair Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu'nun Vergi Dairesi'ne ibraz edilmediği noktası ile sınırlı olduğunu, istisna uygulamasının şart ve esasına yönelik bir eleştirisi olmadığını ortaya koymuş durumdadır.

Bu tartışmada dikkate alınacak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 13.06.2006 tarihinde kabul edilmiş, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 27. Maddesinde "Yürürlük" aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

"Bu Kanunun;

- a) 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi yayımı tarihinde,
- b) 7 nci maddesi 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
- c) 12 nci maddesi 1/1/2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
- ç) 13 ve 35 inci maddeleri 1/1/2007 tarihinde,
- d) 32 nci maddesinin birinci fıkrası, 1/1/2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
- e) Diğer hükümleri 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, yürürlüğe girer."

Buna göre ele aldığımız konuya ilişkin madde 5. Madde olup, yayımı yani 21.06.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan **daha önce** ise 03.06.1949 tarihinde kabul edilmiş ve 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış **5422 sayılı** Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükte. Ancak **5520 sayılı** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Yürürlükten kaldırılan hükümler**" başlıklı 36. Maddesinde "**3/6/1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır.**" şeklindeki hüküm ile **5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, ek ve değişiklikleri ile birlikte BÜTÜNÜYLE yürürlükten kaldırılmıştır.** Yeni Kanun bir kısım geçiş hükümleri getirmiş ise de bunlardan konumuz ile ilgili olan bulunmamaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Genel Gerekçe**" sinde "**Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısı ile 5422 sayılı Kanun arasında hala çok yakın bir bağın, benzeşmenin ve kimi konularda belirgin bir devamlılık ilişkisinin varlığını bu bağlamda yorumlamak doğru olur.**" şeklinde vurgulandığı üzere bu Kanun ile **5422 sayılı** Kurumlar Vergisi Kanun arasında bir bağ / benzeşme / kimi konularda belirgin bir devamlılık ilişkisi var ise de yine burada "**...Madde gerekçelerinin aktarılması sırasında da görüleceği üzere ekli tasarının bu güne kadar uygulaya geldiğimiz ve bize sağladığı birikimi kesinlikle yadsımadığımız 5422 sayılı Kanuna nazaran arz ettiği başka farklılık ve yenilikleri de bulunmaktadır.**" şeklinde vurgulandığı üzere başka farklılık ve yenilikleri de bulunmaktadır. **Sözün özü, 5520 sayılı Kanun, öyle veya böyle 5422 sayılı Kanunu tümüyle yürürlükten kaldırmış yerine geçmiş, yürürlüğe girmiş, uygulanmaya başlamıştır.**

Nitekim inceleme elemanı da Raporunda, "*Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler*" başlığı altında konuya; "*Taşınmaz ve İştirak hisseleri satış kazancı istisnası, hem 5422 Sayılı (Eski) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun da ve hem de 5520 Sayılı (Yeni) Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nda yer almış olan bir düzenlemedir.*" şeklinde giriş yapmayı '*bilinçli*' olarak tercih etmiştir. **Bu tercihi '*bilinçli*' olarak tanımlamamız, hem yukarıda yer verdiğimiz Anayasal ilkeler hem de aşağıda değineceğimiz normlar açısından öne arz etmektedir. Vurgulayarak devam edersek:**

İnceleme elemanı Raporunun bu bölümünde devamla, uyuşmazlıkta temel ve yegane iddia Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu ibraz edilmemiş olmasına yani istisnanın şart ve esasına ilişkin bir uyuşmazlık bulunmamasına karşın **uyuşmazlığa konu istisnanın tarihçesine girmiş** ve aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

"Söz konusu istisna ilk olarak 1984 yılında 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenmiş olan Geçici 10'uncu madde ile vergi mevzuatımıza dahil edilmiş ve daha sonra da bu istisna hükmü süre uzatımı amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 18, Geçici 23 ve Geçici 28'inci maddelerinde düzenlenerek uygulanmıştır. KVK'nın 8'inci maddesine 5281 sayılı Kanunun 31'inci maddesiyle eklenen 12 numaralı bent ile de iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna 01.01.2005 tarihinden itibaren sürekli hale getirilmiştir.

Ayrıca 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun da, 'İstisnalar' başlığını taşıyan 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, yine bu istisnaya yer verilerek "Taşınmaz ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasının" uygulamasına devam edilmesine karar verilmiş ve kapsamı genişletilerek bu istisna yeniden düzenlenmiştir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı*" istisnasını konu alan 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükümler ise aşağıda gösterilmiştir." (İstisna esas ve şartları üzerinde uyuşmazlık olmadığından 5220 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesini alıntı dahi yapmaya ihtiyaç duymamaktayız.)

İnceleme elemanının açıklamalarında da ortaya konulduğu üzere sırasıyla;

- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 10. madde,
- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 18. madde,
- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 23. madde,
- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 28. madde,
- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 8/12. madde,
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e. madde

düzenlemeleri söz konusu olup, **5422 sayılı** Kurumlar Vergisi Kanunu, yukarıda açıkladığımız üzere geçici ve ek maddeleri ile bir bütün olarak ilga edildiğinden uygulanabilecek yegane madde **5520 sayılı** Kurumlar Vergisi Kanunu olmaktadır.

İlga edilen Kanunun ikincil mevzuatı ve dahi buna bağlı idari düzenlemeler de mülğadır, aksine yorum ve değerlendirme YASAMA ORGANI iradesinin yok sayılmasını, var olmayan Kanuna yürürlük kazandırmayı ve dahi kanunen sahip olunmayan bir yetkinin kullanımını beraberinde getirecektir.

O halde başta bizzat 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilgili Genel Tebliğler (ki sayısı 86 olup, sonuncusu 20.02.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) ve dahi diğer Kanun ve Genel Tebliğler dahil diğer Genel Tebliğler de 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve ikincil mevzuata yapılan atıflar MÜLGA durumdadır.

Elbette MÜLGA mevzuat, yürürlükte bulunduğu dönemler için uygulanmaya devam edilecektir. Nitekim 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe girdikten sonra Genel Tebliğler de 1 seri numarası ile teselsül ettirilmeye başlamış ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ilk kez 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış, bu Genel Tebliğin "Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasına İlişkin Olarak Çıkarılan Genel Tebliğler" başlıklı 37. Bölümünde de, "Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasına ilişkin olarak çıkarılan genel tebliğler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlük tarihinden önceki dönemler itibarıyla uygulanmaya devam olunacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Özetlersek, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi yürürlüğe girdiği an itibarıyla 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve devamla buna bağlı 86 adet Genel Tebliğ mülga hale gelmiş ve artık uyumsuzluk dönemi de dahil olmak üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve buna dair 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uygulanmaya başlamıştır. Öncesi öncesinde, kendi dönemlerinde uygulanmak ve 'belki de' benzer müesseseler konusunda 'yorum' da kullanılmak üzere tarihe karışmıştır. Bunların benzer hükümler içermesi bir anlam içermemektedir. Eğer gerek olmasa idare 86 adet Genel Tebliği kaldırıp bunların yerine 1 adet Genel Tebliğ çıkarma ihtiyacı da zaten hissetmeyecek idi.

Bu noktada 'evet, Kurumlar Vergisi Kanunu mülga olmuş, yerine yeni Kanun gelmiştir. Ama Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun öteden beri vardır ve bunlar yürürlüktedir' denilebilirse de aşağıda ayrı bir başlık altında yer verdiğimiz sav ve savunmalar ile bunun hukuki bir değerlendirme olmayacağı somut olarak ortaya konulacaktır.

**B. UYUŞMAZLIKTAKI 3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU UYGULANABİLİR DEĞİLDİR:
Zaten 3568 sayılı Kanun bir 'vergi kanunu' da değildir**

Yukarıda yer verdiğimiz Anayasa'nın 73. Maddesi, biri "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.*" ve diğeri - "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*" şeklinde iki önemli temel düzenleme içermektedir.

Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu da "*Bu Kanunda kullanılan 'Vergi Kanunu' tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*" şeklinde vergi kanunu ifadesinden ne anlaşılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Bu çerçevede 01.06.1989 tarihinde kabul edilip, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun, 1. Maddesinde, "**Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız**

bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik" ve "Yeminli Malî Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir." şeklinde yer verildiği üzere Anayasa'nın 135. Maddesi çerçevesinde bir mesleği düzenlemektedir. Bu ilk saptama olup, ikincisi bunun Vergi Usul Kanunu tanımı anlamında bir vergi Kanunu olmadığıdır.

Bir mesleği düzenleyen Kanunun, örneğin 2. Maddesinde, "Yeminli malî müşavirlik mesleğinin konusu: (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde **tasdik** işlerini yapmaktır." şeklinde bir belirleme yapması, vergi hukuku özelinde olmayıp mesleğin / meslek konusunun genelindedir.

İnceleme elemanının Raporunda "4.2.3-Konuya İlişkin Yasal Düzenlemeler:" ana başlığı altında ayrıca "c) 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Tebliği'nde Yer Alan Düzenlemeler:" alt başlığı ile yaptığı açıklamalar (Ek- KV VİR, s. 15 ila 21) aşağıda tek tek ayrıntılı olarak irdelenecek olmakla birlikte Kanunun 2. Maddesinde belirtilen Yönetmelik üzerinden önemine binaen burada kısa bir değerlendirme yapmak isteriz. Şöyle ki:

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, amacı "...yeminli mali müşavirlerce gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamaktır." şeklinde (md. 1) belirtilmektedir.

Yönetmelik (Anayasa md. 124 çerçevesinde) genel bir düzenleme içermekle, **kendiliğinden bu hükme dayalı olarak tasdik yapılması mümkün bulunmamaktadır.**

Nitekim Yönetmeliğin "Tasdik Kapsamı" başlıklı 7. Maddesinde, "**G) Mali Mevzuatta Yer alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden:**" başlığı altında

- a. Yatırım indirimi,
- b. Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,
- c. Yeniden değerlendirme,
- d. Stok değerlendirme,
- e. Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,
- f. Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,
- g. Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler

şeklinde kapsam belirlenmiş ise de burada G bölümü sonunda, "Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirlenir. **Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar.**" hükmü yer almaktadır.

Burada hemen belirtelim ki 02.01.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmeliğin 21.06.2006 tarihinde yayımlanmış bir Kanun ile (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu) ilişkilendirilmesi zaten mümkün olmayacağı gibi, artık mevzuatta olmayan (VUK mük. 298 eski hali) "*yeniden değerlendirme*" müessesesini içeren bir Yönetmeliğin somut olarak uyuşmazlıkta bir zemin oluşturması mümkün değildir.

Burada belirtilen Yönetmeliğin olayımıza uygulanabilir tek özelliği, **bir Yeminli Mali Müşavirin, mali mevzuatta yer alan teşvik - indirim - istisna - muafiyet konusunda tasdik yapabilmesi için Bakanlığın bu konuda bir Tebliğ çıkarmış olması gereği** ile sınırlıdır. **Peki, Bakanlık 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan uyuşmazlığa konu istisna ile ilgili bir Tebliğ çıkarmış mıdır?** Sorunun cevabı Vergi İnceleme Raporlarında yoktur, zira böyle bir Genel Tebliğ yoktur. Zaten inceleme elemanı da o yüzden sürekli eski (5422) ve yeni (5520) sayılı Kanunlardan, istisnanın tarihçesinden ve ilgili ilgisiz bir çok Tebliğ'den söz etmek zorunda kalmıştır.

Kaldı ki burada bir diğer ilginç ve hukuk aykırı nokta Yönetmeliğin "*Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk*" başlıklı 12. Maddesinde yer alan, "*Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.*" hükmünde görülmektedir. Yukarıda alıntılan 7/G Maddesinde tebliğden söz eden Yönetmelik burada bu kez Yönetmelikten söz etmektedir ki bugüne kadar böyle bir Yönetmelik çıkarılmış değildir.

Bu konuya ilerleyen bölümlerde ayrıca değinmek üzere ara vererek devam edersek:

C. TARTIŞMADA 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NUN (mükerrer 227. Madde) TEK BAŞINA ve ÜSTELİK VERGİ İSTİSNASINI YOK SAYACAK ŞEKİLDE DEĞERLENDİRİLMESİ MÜMKÜN ve HUKUKİ DEĞİLDİR

İnceleme elemanının Raporunda "*4.2.3-Konuya İlişkin Yasal Düzenlemeler:*" ana başlığı altında ayrıca "*b) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler*" alt başlığında Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporları*" başlıklı mükerrer 227. Maddesinin tam metin olarak alıntı yapıldığı görülmektedir.

Söz konusu maddenin olayımızı ilgilendiren kısmı;

"Maliye Bakanlığı:

...

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

...

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

şeklindedir.

Yukarıda değindiğimiz Anayasal ilkeler ışığında, Cumhurbaşkanı'na (daha önce Bakanlar Kurulu'na) sadece kanunen belirlenmiş oranlar dahilinde belirleme yetkisi veren ve diğer tüm konuların Kanun ile düzenleneceğini öngören Anayasa'nın 73. Maddesi çerçevesinde Anayasa'ya uygunluğu konusunda bu hükme çekince koymakla birlikte lafzın esasen idareye bir yetki verdiğini kabul etsek dahi **'İDARE BU YETKİYİ KULLANMIŞ MIDIR'** sorusunun cevabı Vergi İnceleme Raporunda mevcut değildir. Zira yukarıda 3568 sayılı Kanun ile ilgili açıklamalarda değindiğimiz üzere **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu** ve özellikle 5/1-e maddesindeki istisna anlamında böyle bir yetki kullanımına dair idari bir düzenleme veya Genel Tebliğ mevcut değildir !

İnceleme elemanı da zaten o yüzden sürekli **5422 sayılı** Kurumlar Vergisi Kanunu'na ve o dönemde çıkarılan idari düzenlemelere dayanmak zorunda kalmaktadır. **Tekrar belirtelim O MEVZUAT MÜLGA DURUMDADIR...**

Aynı maddenin devamında inceleme elemanının temel ve yegane iddiasına dayanak aldığı; *"2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir."* hükmü yer almaktadır.

Olayımızda uyuşmazlığa konu istisna 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile (ki bu Kanun 13.06.2006 tarihinde kabul edilmiştir.) 5/1-e maddesi olarak düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu mükerrer 227. Madde ise Kanuna 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun ile eklenmiştir. **Yani 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe girdiğinde zaten Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesi yürürlüktedir ancak bu maddeye göre yetki kullanımı söz konusu olmadığından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi tasdik kapsamında değildir, Tasdik Raporu ibrazı da mevzuatta aranmamaktadır.**

(Kabul anlamına gelmemek kaydı ile) Kaldı ki bir an için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde düzenlenen istisna için Tasdik Raporu arandığını geçerli varsaysak bile, Anayasa'nın 73. Maddesi çerçevesinde konulup, değiştirilmesi ve dahi kaldırılması Kanun ile mümkün olabilecek ve idareye sadece oran konusunda bağlı / sınırlı yetki verilebilecek vergi konusunda idareye istisnayı doğrudan yok sayacak yeni bir şart getirme imkanının verilmiş olduğun kabul etmek Anayasal ilkelere aykırı olacaktır. Unutmamak gerekir ki *"Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz."* (Anayasa md. 6)

Kanun hükmü Anayasa'ya aykırı ol(a)mayacağına göre o halde söz konusu hüküm ne anlama gelmektedir?

Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesi, *"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır."* hükmünü içermektedir.

Buradan yola çıkıldığında;

- İrdelemekte olduğumuz Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesi, *"Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik*

raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar." hükmünü de içermektedir.

- İnceleme elemanının da Raporunda belirttiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 30/8. Maddesinde, *"Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse"* hususu re'sen tarh nedenlerinden sayılmıştır.
- *Vergi Usul Kanunu'nun 30. Maddesine göre, "Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır."* ve bu durumda *"İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır."*
- Vergi Usul Kanunu'nun 134. Maddesinde, *"Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır."* hükmü yanında ayrıca *"İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işlemtmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikına da teşmil edilebilir."* hükmünü de içermektedir.
- Ve son olarak 3568 sayılı Kanunun 12. Maddesinde, *"Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır."* hükmü yer almaktadır.

Tüm bu Kanun hükümleri bir arada ele alındığında (idarenin tasdik konusunda yetki kullanımının hukukiliği tartışması ve aslında yetki kullanımı olmadığı hususu saklı tutulmak kaydıyla);

- Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu var olması, kamunun teftiş ve inceleme yetkisini ortadan kaldırmamaktadır. Yani ortada bir Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu olsa bile kamu bununla tasdik edilen konuyu kendi yetkisi dahilinde her zaman teftiş ve inceleme konusu yapabilecektir. Hatta bunun sonunda bir farklılık var ise Yeminli Mali Müşavir mali ve disiplin sorumluluğu da doğacaktır.
- Eğer usulüne uygun idari yetki ile bir konu Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu aranan konular arasına alınış ise, bunun ibrazı hakkı ortadan tümüyle kaldıramaz. Olsa olsa vergi yönünden bu bir re'sen tarh nedenidir ve re'sen tarh incelemede maksadı düzenleyen Kanun hükmüne göre doğruyu araştırmak ve tespit için yapılabilir.

- Re'sen tarh nedeni olması, ortada varlığı somut delillerin yok sayılarak afaki bir matrah takdiri olmadığına göre somut olayda da istisnanın şartlarının varlığı vergi incelemesinde ele alınacak ve bunlar yok ise o zaman matrah farkı ihdas edilecektir. Aksi durumda olayımızda olduğu gibi bir yandan "Mükellef kurumun satışını yaptığı iştirak hisselerine ilişkin yukarıda belirtilen istisna şartlarının sağlanıp sağlanmadığı noktasında yapılan incelemede, işbu Rapor'a ekli vergi inceleme tutanağının 5. maddesinde yer alan tablodan da görüleceği üzere satış yapılan iştirak hisselerinin iki yıldan fazla süreyle aktifte tutulduğu, istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulandığı, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edildiği, satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen yıldan itibaren pasifte özel bir fon hesabına alındığı tespit edilerek bu noktada **istisna uygulamasına herhangi bir eleştiri getirilmemiştir.**" tespitini yapıp bir yandan re'sen tarh adı altında eleştirilmeyen hususun yok sayılması mümkün ve hukuki değildir.
- Vergi Usul Kanunu'nun 134. Maddesinde yer alan maksat ve devamı maddelerdeki vergi inceleme elemanları yetkisi ile Kanunun 3. Maddesinde yer alan "**Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.**" yolundaki vergilendirmede gerçeklik ilkesi, devamla "**Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin **gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.** Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.**" hükmündeki ekonomik yaklaşım ve delil serbestisi ilkeleri de yukarıdaki hükümlerle değerlendirildiğinde somut olaydaki **kıyasa varan yorum yöntemi ile mülga mevzuata hukuki önem atfederken fiili ve gerçek durumu öteleyen** yöntemin hukuka aykırılık açığı çıkmaktadır.

Özetle, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesi, olsa olsa bir re'sen tarh nedeni sayma konusunda idareye yetki verdiği ve re'sen tarh ise soyut ve varsayımsal yöntemlerle değil delil serbestisi ve ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde vergilendirmeye esas işlemlerin gerçeğine ulaşmak olduğuna göre olayda idari yorum ve buna dayalı yöntemin hukuka aykırı olduğu sonucu çıkmaktadır.

Kaldı ki, Anayasa ile ilgili alıntılarda vurguladığımız üzere böyle bir yaklaşım aynı zamanda **ÖLÇÜLÜLÜK / ORANTILILIK / ELVERİŞLİLİK - HUKUK DEVLETİ - VERGİLENDİRMEDE KANUNİLİK - İDARENİN KANUNİLİĞİ** gibi bir çok Anayasal ilkeyi de ihlal etmiş olmaktadır. İdarenin her zaman teftiş ve inceleme yetkisi kullanabileceği bir hususta (kabul anlamına gelmemek kaydıyla) sadece şekilsel bir yükümlülük yerine getirilmedi noktasından bütün bir istisna müessesesinin (ve esasen hakkın) yok sayılarak mülkiyete bu şekilde bir müdahalede bulunulması kabul edilebilir bir durum değildir.

D. İNCELEME ELEMANININ, SADECE "YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR TASDİK RAPORU İBRAZ EDİLMEDİĞİ" GEREKÇESİ İLE İSTİSNAYI YOK SAYMAYA GEREKÇE GÖSTERDİĞİ DİĞER TÜM İKİNCİL MEVZUAT OLAY İLE İLGİSİZDİR

Vergi İnceleme Raporu'nun oldukça geniş bir bölümü inceleme elemanının temel ve yegane iddiasına dayanak gösterdiği Kanun ve ikincil mevzuat ile idari yorumlardan oluşmaktadır.

Devamla aynı Raporun yine bunların özetlenerek değerlendirildiği bölümü dikkate alındığında Raporun yaklaşık yarısı iddiayı desteklediği düşünülen mevzuat ve idari yorumlara ayrılmıştır. Bunlara kısaca değinecek olursak:

Kurumlar Vergisi Kanunu (Ek- VİR, s.12, 13, 14) ve **Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesi** ile ilgili inceleme elemanı değerlendirmeleri yukarıda tarafımızca ayrı birer başlık halinde değerlendirilmiştir, tekrar edilmeyecektir.

Aynı şekilde **3568 Sayılı Kanun ve Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik** ile ilgili inceleme elemanı değerlendirmeleri yukarıda tarafımızca ayrı bir başlık halinde değerlendirildiğinden bunların tekrarına girilmeyecek ise de bu bölümde ayrıca **3568 sayılı Kanun ile ilgili Genel Tebliğler** alıntılanıdığından **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdiğini göz önünde tutarak** kısaca bunlara değinmekte yarar görmekteyiz:

5 Seri No.lu SM, SMM ve YMM Genel Tebliği : (Resmi Gazete: 17.03.1992 - 21174)

İnceleme elemanı bu Tebliğin A ve D bölümlerini alıntılanmıştır.

Tebliğin A bölümü "*Aşağıda sayılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesi ve geçici 18. maddesinde yer alan istisnalar nedeniyle yararlanılan istisna tutarları ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39. maddesine göre kurum kazancından indirilen ... kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu istisnalar ve indirimlerin yararlanabilmeleri için vergi dışı tutulan işlemleri, yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri zorunluluğu getirilmiştir.*" şeklindedir. Olayımızda uyuşmazlık konusu istisna ne 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ne bu Kanunun 8 ve geçici 18. Maddesi ile ne de Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. Maddesi ile ilgili değildir. Zaten 5520 sayılı Kanun 21.06.2006 tarihli ve bu Genel Tebliğ de ondan 14 yıl önce yani 17.03.1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımlandığına göre bir ilgileri bulunmamaktadır. Nitekim Tebliğde sayılan istisnaların neredeyse tamamı (örneğin sanayi ürünleri ihracat istisnası, örneğin tarım ürünleri ihracat istisnası, örneğin Devlet Tahvili Hazine Bonosu geliri gibi) zaten 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu içinde mevcut bile değildir.

İnceleme elemanı burada, "*2- Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 18. maddesinde yer alan kurumların (kooperatifler hariç) iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna.*" açıklamasını altı çizili ve koyu olarak alıntılanmış ise de bu, Kanun 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (olayımızda 5520 sayılı Kanun) ve ilgili maddede o Kanunun Geçici 18. Maddesi (olayımızda 5/1-e maddesi) olduğundan konuyla ilgisizdir.

İnceleme elemanı Tebliğin "*D -Vergiden Müstesna Tutulan Kazançlarla, İndirim Konusu Yapılan İşlemlerin Tasdik Ettirilmesinin Sonuçları:*" başlıklı bölümünde de "*Bu Tebliğle tasdiki zorunlu tutulan işlemlerin 1991 yılı hesap döneminden itibaren yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmemesi ve tasdik raporlarının ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilmemesi halinde; bu kapsama giren kurumlar vergisi mükellefleri, istisna ve/veya indirimden yararlanma imkanından vazgeçmiş sayılırlar.*" bölümünü alıntılanmıştır. Kanun aynı Kanun, madde aynı madde olmayınca, olayımızdaki Kanundan 14 yıl önce çıkmış bu Genel Tebliğ'in dikkate alınması mümkün değildir.

20 Seri No.lu SM, SMM ve YMM Genel Tebliği : (Resmi Gazete: 19.02.1996 - 22559)

İnceleme elemanı bu Tebliğin B, D ve E bölümlerini alıntılanmıştır.

Bu Tebliğ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan 10 yıl önce çıkarılmıştır. Esasen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. Maddesinde 3946 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ve dahi Geçici 18. Maddenin uygulama alanı kalmaması ile ilgili olduğu Tebliğin alıntı yapılan B bölümünde belirtilmektedir. Dolayısıyla inceleme elemanının "*İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna*" olarak koyu harflerle yaptığı alıntı olayımızdaki Kanun ile ilgili değildir. Alıntı yapılan D ve E bölümlerinin ise olayımızda en küçük bir ilgisi bulunmamaktadır.

24 Seri No.lu SM, SMM ve YMM Genel Tebliği : (Resmi Gazete: 24.03.1998 - 23296)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan 8 yıl önce çıkarılmış bu Tebliğ, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi dönemine ilişkin olup, sadece yukarıda alıntılan Genel Tebliğler ile belirtilen konularda süreye ilişkin açıklamalar getirdiğinden tartışmamız ile ilgisizdir.

37 Seri No.lu SM, SMM ve YMM Genel Tebliği : (Resmi Gazete: 03.03.2005 - 25744)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan 1 yıl önce çıkarılmış bu Tebliğ, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi dönemine ilişkin olup, sadece yukarıda alıntılan Genel Tebliğler ile belirtilen konularda tutarlara ilişkin açıklamalar getirdiğinden tartışmamız ile ilgisizdir.

41 Seri No.lu SM, SMM ve YMM Genel Tebliği : (Resmi Gazete: 23.02.2007 - 26443)

İnceleme elemanınca alıntılan Genel Tebliğler içinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan **sonra** çıkarılmış yegane Genel Tebliğ budur. **Ancak bu da tartışmamız ile ilgili değildir. Zira, "Bu çerçevede, yararlanılması yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz zorunluluğuna bağlanmış olan yatırım indirimi istisnası ve kurumlar vergisi istisnası konularında veya içerisinde anılan konuların da değerlendirilmiş olduğu yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdiki (tam tasdik) konusunda yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporlarının Yeminli Mali Müşavirler Odaları vasıtasıyla vergi dairelerine teslimine ilişkin bazı düzenlemelerin yapılması gerekli görülmüştür."** alıntısı ile ortaya konulduğu üzere bu Genel Tebliğ, bir hususu tasdik konusuna almamakta, tasdik konusuna alınmış (Tasdik Raporları sadece Kurumlar Vergisi ile ilgili olmayıp, örneğin KDV İadesi Raporu gibi) konularda düzenlenen Tasdik Raporlarının idareye tevdi yöntemini açıklamaktadır.

Bu Genel Tebliğ tarih itibarıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu döneminde ise de konu olarak herhangi bir Kurumlar Vergisi Kanunu içeriği istisna veya muafiyet hususuna tema etmemektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'ne verilen 24.05.2007 tarih B.07.1.GİB.0.07.32/3204-1195-46930 sayılı yazı:

İnceleme elemanının temel ve yegane iddiasını destekleyen tek (norm, düzenleme, vs diyemiyoruz) **metin** bu olup, inceleme elemanınca yapılan alıntı şöyledir:

"Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28'inci maddesinde düzenlenen gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasına 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer verildiğinden, bu istisnaya

ilişkin 5, 25, 32, 37 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan yeminli mali müşavirlik tasdik raporu ibraz zorunluluğunun devam etmesinin; aynı maddenin birinci fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yer alan istisnalardan yararlanmak isteyen mükelleflerden de yeminli mali müşavirlik tasdik raporu aranılması gerekmektedir.”

Söz konusu metin idarenin kendi içinde yaptığı bir yorumlamadan ibaret iç yazışmadır. Bu yazıya hukuki bir anlam atfetmek mümkün değildir. Yanı sıra,

- Yazıda mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve bunun Geçici 28. Maddesinde düzenlenmiş istisna ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki istisnanın benzerliğinden yola çıkılarak kıyasen yorum yapıldığı,
- Mülga Kanun bu şekilde dolaylı olarak da uygulanmaya çalışıldığı,
- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu dönemine ilişkin 5, 25, 32, 37 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan yeminli mali müşavirlik tasdik raporu ibraz zorunluluğuna (devam etmesinin ifadesi ile) dayanıldığı

noktalarından yazıda ifade edilen *"istisnalardan yararlanmak isteyen mükelleflerden de yeminli mali müşavirlik tasdik raporu aranılması gerekmektedir"* yorumsal sonucu hukuka aykırıdır.

Doğru ve hukuki olan 24.05.2007 tarihinde böyle bir iç yazışma yapmak yerine bunun Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesine uygun şekilde yetki kullanımı sureti ile yapılması ve mükelleflerin yani bireylerin haberdar olması için de Resmi Gazete ile yayım ve ilan edilmesidir.

İç yazışma, genel düzenleyici idari işlem değildir, hatta idari işlem değildir, yorumdan ibarettir ve kanunların dahi Resmi Gazete'de yayımı zorunlu iken umuma mal olmamış bir iç yazışmadan bireylerin haberdar olarak buna göre davranması da beklenmemelidir.

Bu noktada yukarıda ele aldığımız Anayasal ilkelerden "*hukuki güvenlik*"- "*hukuki belirlilik*" - "*hukuki istikrar*" kavramlarını hatırlatmakta da yarar görüyoruz.

Sivas Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 09/04/2014 tarih ve 67630374-125[2013-3]-3 sayılı Özelge:

İnceleme elemanı tarafından alıntı yapılan metin bir özelge olup, normlar hiyerarşisinde dahi yer almayan bu idari yorum aşağıdaki gibidir:

"5 sıra no.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurum kazancından indirilen kazanç ve iratlar tutarları toplamı belirlenmiş haddi aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin, iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisnadan yararlanabilmeleri için vergi dışı tutulan işlemlerin, ilgili mevzuat hükümlerine uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen "Kurumlar Vergisi İstisna ve İndirim Tasdik Raporları" ile belgelenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

37 sıra no.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile 3568 sayılı Kanun çerçevesinde yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlenmesi işlemleriyle ilgili hadler yeniden belirlenmiş ve Bakanlığımızca özel bir belirleme yapılmadığı takdirde, bu Genel Tebliğde yer alan parasal hadlerin, her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-(e) maddesinde de, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamındaki istisna korunmuştur.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurum kazancından indirilen kazanç ve iratlar toplamının 2018 yılı için 292.000 TL' yi aşması halinde, taşınmaz satışından doğan kazançlara ilişkin istisnadan yararlanılabilmesi için yeminli mali müşavir raporu düzenlenmesi gerekmektedir."

Her şeyden önce idari bir yorumdan öte anlam taşımayan bu özelge, 09.04.2014 tarihinde yani 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden yaklaşık 8 yıl sonra verilmiş olmasına rağmen, 2006- 2014 tarihleri arasında referans verilebilecek bir norma işaret edememektedir.

Yazıda sözü edilen 5 ve 37 seri no.lu Tebliğler inceleme elemanı tarafından ayrıca alıntılanıldığı için yukarıda tarafımızdan irdelenmiş ve tartışmamız ile ilgisizliği ortaya konulmuştur.

Yazıda "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-(e) maddesinde de, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamındaki istisna korunmuştur." denilmektedir ki mülga bir Kanun hükmünün (geçici madde ile düzenleme olmadıkça / ki burada yoktur) nasıl olup da hukuk aleminde uygulanmasına devam edilmesine cevaz veren böyle bir yorum yapılmıştır, anlaşılır değildir.

Hiçbir hukuki zemini olmayan bu özelgenin hele ki bir başka (Sivas ilindeki) mükellefin özelinde kalmış olduğu da dikkate alındığında bir işleme / değerlendirmeye esas alınması mümkün bulunmamaktadır.

E. YARGININ GÖRÜŞÜ

Eski (5422 sayılı) Kurumlar Vergisi Kanunu dönemine ait uyuşmazlıkta Danıştay Üçüncü Daire'nin 27.11.2001 tarih ve E:2000/3641 K:2001/4187 sayılı kararı gerekçesi aşağıdaki gibidir: (O dönemde bu istisna için YMM Tasdik Raporu aranacağı yolunda Genel Tebliğ mevcuttur!)

"...Davaya konu yapılan vergilendirmede ise davacı turizm hasılatı istisnasına ilişkin bildirimini tasdik raporunu beyannameye eklemeden yapmasına karşın, bu ön koşul ihmal edilerek tahakkuk, istisnadan yararlandırılması suretiyle yapılmış ancak, sonradan bu eksiklik re'sen tarh nedeni kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının (8) işaretli bendinde, tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibraz edilmemesi re'sen tarh nedeni kabul edildiğinden olayda bu nedenin varlığında tartışma bulunmamaktadır. Ancak, re'sen tarh yöntemiyle yapılan bir vergilendirmenin hukuka uygunluğu için salt re'sen tarh nedeninin varlığı yeterli değildir. 213 sayılı Yasanın 31'inci maddesinin 8'inci

bendinde de öngörüldüğü üzere takdirin dayanaklarının gösterilmesi ve tarh matrahı hakkında vergilendirmeye yeterli açıklamanın da bulunması gerekir.

Dava konusu tarhiyata dayanak yapılan inceleme raporunda ise davacının hangi nedenle turizm hasılatı **istisnasından yararlandırılmayacağı yönünde bir inceleme ve saptama yapılmaksızın, salt tasdik raporunun bulunmaması nedeniyle turizm hasılatının tümü vergi kapsamına alınmıştır.**

213 sayılı Yasanın 134.maddesinde incelemeden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak nitelendiğinden ve incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, beyannamelerde gösterilen unsurların tetkikine de teşmil edilebileceğinden, **yeminli mali müşavir tasdik raporu bulunmaması nedeniyle istisnadan yararlandırılmayanların defter ve belgelerinin incelenmesi ve hasılatın ön koşul dışında kalan hangi nedenle ve ne kadarının istisnadan yararlandırılmayacağına saptanması gerekir.** Sehven tahakkuk sırasında istisnadan yararlandırılan davacının işlemleri yönünden bu yolda bir tespit yapılmaksızın, turizm hasılatının tümünün matraha alınması suretiyle yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir."

Yeni (5520 sayılı) Kurumlar Vergisi Kanunu dönemine ait uyuşmazlıkta Danıştay Üçüncü Daire'nin 16.12.2010 tarih ve E:2009/5463 K:2010/3999 sayılı kararı gerekçesi aşağıdaki gibidir:

"Tasdik raporunun varlığı yatırım indiriminden yararlanma yönünden ön koşul niteliği taşıdığından, beyannamelerini istisna tutarını vergi dışı tutarak düzenleyenler adına tahakkukun yapılmasından önce vergi idaresince indirime ilişkin tasdik raporunun aranması, bulunmadığı takdirde tahakkukun, ilgilinin indirimden yararlandırılmaması suretiyle yapılması gerekmektedir.

"Davaya konu yapılan vergilendirmede ise davacı yatırım indirimine ilişkin bildirimini tasdik raporunu beyannameye eklemeden yapmasına karşın, bu ön koşul ihmal edilerek tahakkuk, indirimden yararlandırılması suretiyle yapılmış davacının tasdik raporunu süresinden sonra ibraz ettiğinin saptanması üzerine yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacağı görüşüyle ve hangi nedenle istisnadan yararlandırılmayacağı yönünde bir inceleme ve saptama yapılmaksızın beyannamesinde gösterdiği istisna tutarının tümü vergi kapsamına alınarak davacı adına ikmalen tarhiyat yapılmıştır.

213 sayılı Yasanın 134'üncü maddesinde incelemeden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak nitelendiğinden incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, beyannamelerde gösterilen unsurların tetkikine de teşmil edilebileceğinden, **yeminli mali müşavir tasdik raporu bulunmaması nedeniyle yatırım indiriminden yararlandırılmayanların defter ve belgelerinin incelenmesi ve ön koşul dışında kalan hangi nedenle yatırım indiriminden yararlandırılmayacağına saptanması gerekir.** Davacının işlemleri yönünden bu yolda bir tespit yapılmaksızın, yatırım indiriminin tümünün matraha alınması suretiyle yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Eski (5422 sayılı) Kurumlar Vergisi Kanunu dönemine ait uyuşmazlıkta Danıştay Dördüncü Daire'nin 11.04.2005 tarih ve E:2004/2268 K:2005/592 sayılı kararı gerekçesi aşağıdaki gibidir:
(O dönemde bu istisna için YMM Tasdik Raporu aranacağı yolunda Genel Tebliğ mevcuttur!)

"25 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin 1.1.2 nci bölümünde A tipi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına ilişkin istisna ile Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 nci maddesi hükmüne göre yararlanılan istisna tutarının 20 milyar lirayı aşması halinde, bu haddi aşan istisnalara ilişkin işlemlerin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi gerektiği öngörülmüştür.

Diğer yandan Vergi Dairesi İşlem Yönergesinin 44 üncü maddesi uyarınca elden verilen beyannamelerde beyanname ve eklerindeki bilgilerin, beyannameye bağlanması gerekli olan eklerin eksik olması halinde bu eksikliklerin beyannamenin alınması sırasında mükellefe tamamlattırılması öngörülmüştür. Bu durumda ilgili dönem beyannamesinin alınması sırasında 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28/a maddesindeki istisna hükmünden yararlanılabilmesi için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibrazının zorunlu olduğunun bildirilmesi ve bir süre verilmek suretiyle bu eksikliğin tamamlanması yoluna gidilmesi gerekmektedir.

Olayda, davacı şirket, aktifinde kayıtlı taşınmazı 20.9.1999 tarihinde satarak bu satıştan elde ettiği 90 milyar TL. karı aynı yıl sermayesine eklemiş, satış karının 20 milyar TL.yi aşması nedeniyle 25 sıra nolu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'ne uygun olarak 27.9.1999 tarihinde yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlenmiş, ancak vergi dairesine yanlışlıkla ibraz edilmemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227 nci maddesinde bu raporun ne zaman ve ne şekilde ibraz edileceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği, sadece ibraz süresinin iki aya kadar uzatılabileceğinin ifade edildiği ve Vergi Dairesi İşlem Yönergesinin 44 üncü maddesinde beyanname ekindeki eksikliklerin tamamlanması gerektiği dikkate alındığında vergi dairesince davacı beyanda bulunduğu tasdik raporunun süre belirtilerek istenmesi ve ibraz edilmezse tasdike konu haktan yararlandırılmaması gerekmektedir."

Eski (5422 sayılı) Kurumlar Vergisi Kanunu dönemine ait uyuşmazlıkta Danıştay Dördüncü Daire'nin 26.02.2004 tarih ve E:2002/2823 K:2004/339 sayılı kararı gerekçesi aşağıdaki gibidir: (O dönemde bu istisna için YMM Tasdik Raporu aranacağı yolunda Genel Tebliğ mevcuttur !)

"213 sayılı Vergi Usul Kanununa 4008 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesiyle eklenen mükerrer 227 nci maddenin 2 nci bendinde Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu ve bu bende göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları ancak, Maliye Bakanlığının tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzata bileceği öngörülmüş olup, bu maddenin yürürlük tarihi 6.7.1994 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan 19.2.1996 tarih ve 22559 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 20 sıra numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de kullanılmış iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna işlemlerinin yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmesi ve tasdik raporu ibrazı gereken indirim ve istisna kapsamına alınacak istisna tutarının 2.500.000.000 lirayı

aşması halinde bu istisnaya ilişkin işlemlerin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi ve tasdik raporlarının ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Olayda davacı şirket aktifinde kayıtlı taşınmazın satışından elde ettiği kazancı sermayesine ekleyerek vergisini hesaplamıştır. Ancak bu uygulamaya ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilmemiş, idarece de belirtilen düzenlemeler uyarınca söz konusu rapor istenilmemiştir. **Gayrimenkul satış kazancının sermayeye eklenmesi suretiyle kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmesi için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz şart olmakla birlikte Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinde bu raporun ne zaman ve ne şekilde verileceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmeyip, sadece ibraz süresinin iki aya kadar uzatılabileceği ifade edildiğinden ve 187 seri numaralı tebliğde de tasdik raporunun vergi dairesince isteneceğinin belirtildiği dikkate alındığında vergi idaresince beyanname ekinde bu raporun istenmesi ve ibraz edilmezse tasdike konu haktan yararlandırılmaması gerekmektedir."**

Eski (5422 sayılı) Kurumlar Vergisi Kanunu dönemine ait uyuşmazlıkta Danıştay Dördüncü Daire'nin 16.05.2002 tarih ve E:2001/3232 K:2002/2037 sayılı kararı gerekçesi aşağıdaki gibidir: (O dönemde bu istisna için YMM Tasdik Raporu aranacağı yolunda Genel Tebliğ mevcuttur!)

"213 sayılı Vergi Usul Kanununa 4008 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesiyle eklenen mükerrer 227 nci maddenin 2 nci bendinde Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu ve bu bende göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacakları ancak, Maliye Bakanlığının tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatabileceği öngörülmüştür. Bu maddenin yürürlük tarihi 6.7.1994 olarak belirlenmiştir.

7 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 nci maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan ve 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümleri uyarınca "Yatırım İndirimi" ile ilgili işlemler Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinde verilen yetkiye dayanılarak 3.8.1995 tarihli 22363 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 187 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin F.b bölümünde ise, mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, yatırım indirimi uygulamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri gerektiği, vergi dairelerince, yıllık beyannamelerin kabulü sırasında yatırım indirimi uygulayan mükelleflerden tasdik işlemini kapsayan tasdik raporlarının istenileceği belirtilmiştir.

Olayda, davacı şirket, Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında gerçekleştirilen yatırımla ilgili olarak 1995 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yatırım indirimi tutarını kurum kazancından indirmek suretiyle vergisini hesaplamıştır. Ancak yatırım indirimine ilişkin olarak Yeminli Mali

Müşavirlerce düzenlenecek olan rapor ibraz edilmemiş, idarece de yukarıda belirtilen tebliğde yer alan düzenlemeler uyarınca yatırım indirimine ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibrazı istenilmemiştir. Yatırım indiriminden yararlanabilmesi için tasdik raporu ibrazı şart olmakla birlikte, 187 seri no'lu tebliğde tasdik raporunun isteneceği belirtildiğinden davacı beyanda bulunduğu tasdik raporunun istenmesi ve verilen sürede ibraz edilmezse tasdike konu haktan yararlandırılmaması yerinde olacağından vergi ve cezaların bu gerekçeyle kaldırılması gerekmektedir."

Eski (5422 sayılı) Kurumlar Vergisi Kanunu dönemine ait uyumsuzlukta Danıştay Üçüncü Daire'nin 26.05.1998 tarih ve E:1997/2124 K:1998/1902 sayılı kararı gerekçesi aşağıdaki gibidir: (O dönemde bu istisna için YMM Tasdik Raporu aranacağı yolunda Genel Tebliğ mevcut değildir!)

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4008 sayılı Kanunun 6. maddesiyle eklenen ve 6.7.1994 tarihinde yürürlüğe giren mükerrer 227. maddesinin 1. fıkrası 2. bendinde; vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili kılındığı hükme bağlanmış ise de, Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak bir düzenleme yapmadığından, mükelleflerin yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmek için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etme zorunlulukları bulunduğu söylenemez.

Mahkeme kararında, 3568 sayılı Kanunun 12/2.maddesi uyarınca Maliye Bakanlığınca çıkarılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7/6-a maddesi ile anılan Kanun uyarınca yayımlanan 7 sıra numaralı Genel Tebliğin birlikte incelenmesinden, yatırım indirimi istisnasına ilişkin işlemlerin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi ve tasdik raporlarının vergi dairesine verilmesi zorunluluğu getirildiği sonucuna varılmış ise de, yatırım indiriminden yararlanabilmek için Gelir Vergisi Kanununda açıkça öngörülmemiş bir şartın yeminli mali müşavirlerin tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklarını düzenlemek amacı ile çıkarılan yönetmelik ya da tebliğ hükmü ile getirilebileceği de kabul edilemez."

F. KANUN İLE TANINMIŞ İSTİSNA HAKKININ, ÜSTELİK MÜLGA KANUN İLE İLGİLİ İKİNCİL İDARİ DÜZENLEMELER İLE VE YİNE SADECE İDARE TARAFINDAN YARATILMIŞ ŞEKİLSSEL NOKSANLIKLAR İLE YOK SAYILMASI HUKUKA UYGUN DEĞİLDİR

BUNUN ÖZELGE VE GENEL YAZILARA KADAR İNDİRGENMESİ HUKUK DEVLETİ'NİN GEREĞİ OLAN İLKELERİ İHLAL EDEREK BİREYİN "MÜLKİYET HAKKI"NA MEŞRU OLMAYAN BİR MÜDAHALEYE EVRİLMEKTEDİR

Vergi İnceleme Raporu bir bütün olarak ele alındığında 13.06.2006 tarihinde kabul edilerek 21.06.2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak, bundan yararlanmanın ancak Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ibrazına bağlı olduğuna dair 21.06.2006 tarihi sonrasına ait bit mevzuatının ortaya konulmadığı görülmektedir.

İnceleme elemanı, neredeyse tamamı mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu dönemine / uygulamasına ait ve çoğu da geçici maddelerle ilgili ikincil düzenlemeleri ortaya sürerek, iki ayrı Kanunun ilgisiz maddelerinde yer alan hükümlerin / müesseselerinden hareket ederek ESKİ KANUN (5422) zamanındaki uygulamaların YENİ KANUN (5520) zamanında da geçerli olduğunu iddia etmektedir.

Üstelik inceleme elemanı Yönetmelik, Genel Tebliğ derken bunları da geçmiş son tahlilde iç yazıları ve özeldeleri de iddiasına dayanak gösterme yoluna gitmiştir.

Oysa, 3568 sayılı Kanun Yönetmeliği, bir hükmünde Yönetmelik ile bir hükmünde Genel Tebliğ ile idari yetki kullanımını ararken Vergi Usul Kanunu mükerrer 227. Maddesinde yetki kullanımı belirtirken şeklini belirlememe yoluna gitmiştir.

Her ne şekilde olursa olsun Kanunların verdiği bir yetki kullanımı var ise bunun Resmi Gazete'de yayımlanan ve dayanağını bir üst normdan ama her durumda Kanun ve Anayasa'dan alan bir kullanım olması gerekir. Bunun ise vergi idaresi alışlagelmiş yöntemi olarak en azından Genel Tebliğ olması ve Resmi Gazete'de yayımlanarak bireylerin bilgisine girmesi gerektiği açıktır.

Somut olayda, yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu döneminde usulüne uygun bir yetki kullanımı olmadığı gibi, dönem beyannamesi ekinde veya idarenin belirlediği bir sürede Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ibraz etmediği iddia edilen müvekkilden idarece bir talepte bulunulmadığı da açıktır.

Üstelik Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu bulunduğu dahi bu kesin bir tasdik sayılmayıp, idarenin kamusal teftiş ve inceleme yetkisi saklı kaldığına göre mükellef işlemlerinin vergi incelemesi ile denetlenerek hakkının teslimi yerine tüm şartların tamam olduğu tespit edildiği halde şekilsel ve zaten üzerinde çekişme olan bir konu yani Tasdik Raporu ibraz edilmediği gerekçesi ile hakkın ortadan kaldırılması hukuka aykırıdır. Esas olan mükellefin beyanıdır ve burada mükellef beyannamede istisna beyan etmiş durumdadır.

Ortaya çıktığı üzere, *"kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde"* düzenleme ortada yoktur. Oysa bu, yani **'öngörülebilirlik şartı'** olarak nitelendirilen bu ilke uyarınca, kuralın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır. Belirlilik, kişilerin hukuk güvenliğini korumakla birlikte idarede istikrarı da sağlar.

Diğer yandan *"vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin de yeterince ulaşılabilir, öngörülebilir ve belirli bir hukuka dayalı olması gerektiği"* dikkate alındığında ne zaman ne şekilde kullanılacağı belirli olmayan yetkinin öngörülemez biçimde kişiye özgü ve keyfi olarak uygulanma olasılığı kuralı da hukuka aykırı kılacaktır.

Diğer yandan, Kanun ile getirilen istisnanın ve yine Kanunlar belirlenen şartlarının yerine getirildiği ve üstelik bunun kamu teftiş yetkisi ile de teyit edildiği bir olayda, sadece şekilsel bir kısım iddialar ile bu hakkın yok sayılması, *"elverişlilik"*- *"gereklilik"*- *"orantılılık"* alt ilkelerinin tümünü ve dolayısıyla *"ölçülülük ilkesi"* ni ihlal etmektedir. Bu aynı zamanda *"vergilerin kanuniliği"* ilkesine de aykırıdır.

G. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞ ÜZERİNE

Tartışmaya konu ettiğimiz istisna, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak bazı hükümleri 01.01.2007 ve bazı hükümleri ise 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren (5520 s. K. Md. 37) 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında düzenlenmiş durumdadır. Konumuz ile ilgili hüküm, Kanunun yayım tarihinde yani 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. (5520 s. K. Md. 37/(1)-a) Bu Kanun ile 03.06.1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. (5520 s. K. Md. 36)

Bu şekilde yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ise 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış olup, 5520 sayılı Kanun kabul edilip yürürlüğe girinceye kadar uygulamada kalmıştır.

5422 sayılı KVK'nun yürürlükte kaldığı döneminde toplam 86 adet Genel Tebliğ yayımlanmış olup, sonuncusu 20.02.2005 tarih ve 25733 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

5520 sayılı KVK döneminde ilk Genel Tebliğ 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği olup, 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Genel Tebliği şu şekilde başlamaktadır: *"5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21/6/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır"*

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile bunun tarafından yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu arasında bazı hükümlerde benzerlikler var ise de bazı hükümler tümüyle kaldırılmış, bazı hükümler ise ilk defa konulmuş durumdadır. 5520 sayılı KVK ile ilgili 1 seri no.lu Genel Tebliği'nde yer alan şu açıklama olayımız açısından önem arz etmektedir:

"5.6.1. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden önce gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin yürürlük tarihi, Kanunun yayım tarihi olan 21/6/2006 tarihi olarak belirlenmiş ve bu tarih itibarıyla da mülga 5422 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentleri yürürlükten kalkmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, taşınmazlar ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının 21/6/2006 tarihinden önce satışından elde edilen kazançlar için 5520 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin onuncu fıkrası uyarınca, mülga 5422 sayılı

Kanunun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerinde yer alan hükümler uygulanacaktır.

Her ne kadar, 5520 sayılı Kanunun 36 ncı maddesiyle, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmış olsa da 5520 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin onuncu fıkrasında, "Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur." hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, söz konusu istisna hükmünün yürürlüğünün Kanunun yayım tarihi olarak belirlenmiş olması, 1/1/2006 tarihi ile 21/6/2006 tarihleri arasında mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

5520 sayılı Kanunun 37 nci maddesi ile Kanunun diğer bazı maddelerinin de yürürlük tarihleri farklı belirlenmiştir. Örneğin, 13 ve 35 inci maddelerin yürürlük tarihi 1/1/2007 olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla Kanunun bütün maddeleri 1/1/2006 tarihinde yürürlüğe girmediğinden, maddelerin yürürlük tarihine göre, mülga 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı dönemlerin belirlenmesi gerekmektedir. Yani;

- Taşınmazların ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının satış kazancı istisnasında, 21/6/2006 tarihine kadar, mülga 5422 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentleri,
- "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddenin uygulanmasında, 1/1/2007 tarihine kadar, mülga 5422 sayılı Kanunun 17 nci maddesi,
- "Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı" başlıklı 35 inci maddenin uygulanmasında, 1/1/2007 tarihine kadar, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 45 inci maddesi uygulanacaktır.

Öte yandan, 21/6/2006 tarihinden önce gerçekleşen taşınmazlar ve iştirak hisseleri satışında, mülga 5422 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (12) numaralı bendi uygulanacağından, satıştan elde edilen kazancın tamamı, anılan maddede yer alan şartlar dahilinde istisnadan yararlanacaktır. Dolayısıyla, istisnanın uygulanabilmesi için kazancın sermayeye ilave edilmesine karar verilmesi, sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi ve diğer şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu tarihten önce gerçekleşen rüçhan haklarının satışında da mülga 5422 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (5) numaralı bendinin uygulanacağı tabiidir."

Yine 5520 sayılı KVK ile ilgili 1 seri no.lu Genel Tebliği'nde yer alan şu açıklama, olayımızda olduğu gibi 5520 sayılı Kanun yürürlük tarihinden sonra yapılan satışlara ilişkin istisnalar ile ilgili olarak şu açıklamalara yer vermektedir:

"5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihi olan 21/6/2006 tarihinden sonra gerçekleşecek taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışlarında doğan kazançlara anılan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükümler

uygulanacaktır. Buna göre, bentte yer alan şartlar dahilinde elde edilen kazançların %75'i istisna kazanç olarak dikkate alınacak olup kalan kısım ise vergilendirilecektir.

7061 sayılı Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle 5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci cümlesi değiştirilmiş olup söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir."

Ne 5520 sayılı KVK'nda ve ne de buna dair Genel Tebliğlerde, olayımıza konu 5520 sayılı KVK kapsamındaki istisna uygulaması için YMM Tasdik Raporu aranacağına dair somut bir belirleme yoktur.

5520 sayılı KVK'nun yürürlüğe girmesinden sonraki dönemde, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında 39 seri no.dan 45 seri no.ya kadar ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında ise 471 seri no.dan 527 seri no.ya kadar Genel Tebliğler yayımlanmış olup, bunlarda da inceleme elemanı iddiasını destekleyecek şekilde tartışmaya konu istisnadan yararlanmayı YMM Tasdik Raporu'na bağlayan bir düzenleme bulunmamaktadır.

Buraya kadar olan açıklamalarımızda Genel Tebliğler ile ilgili açıklamalar yapıyor olmamız ve konumuza dair bunlarda bir düzenleme olmadığı belirtiliyor olmamız, **istisnadan yararlanılmasının YMM Tasdik Raporu ibraz şartına bağlanması konusunda** idarenin yetkili olduğunu kabul ettiğimiz anlamına gelmemektedir. Zira ısrar ile vurguladığımız üzere Anayasa'nın 73. Maddesi çerçevesinde ibraz edilmemesi halinde istisnanın yok sayılması anlamına gelebilecek bir hükmün vergilendirmenin özü / esası ile ilgili olması nedeni ile ancak Kanun ile yapılabileceği tartışmaya açık değildir. Ancak idari metinlerle bu şartın aranıyor olması, kamu teftiş yetkisi kullanılması için bir neden olarak kabul edilmesi anlamında kabul edilebilir bir durumdur ve burada da ancak kamu teftiş yetkisi ile istisna şartları oluşmadığının tespiti halinde işlem tesis edilebileceği açıktır. **Kaldı ki tartışma konusu olayda Vergi İnceleme Raporu'nda yer aldığı üzere kanunun istisna ile ilgili aradığı şartların varlığı bizzat inceleme elemanı tarafından tespit edilmiş durumdadır.**

Nitekim, Vergi Usul Kanunu Mük. 227 maddede yer alan "2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu hakdan yararlanamazlar." şeklindeki hüküm aynı maddedeki "2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya" hükmü ile birlikte değerlendirilmek durumundadır.

Değerlendirme böyle yapıldığına öncelikle istisna ile ilgili bir YMM Rapor ibraz şartının var olması gerektiğine vurgu yapılıyor olması (ki olayımızdaki istisnada böyle bir idari metin yoktur), şekil şartı olan Rapor ibrazı yapılmaması durumunda kamu teftiş yetkisi kullanılmadan istisnanın yok sayılacağı anlamına gelmemektedir.

H. "ATIF" MESELESİ

Bu bağlamda esasen Vergi İnceleme Raporu'nda da yer alan idari metinlerin hiçbiri olayımız yani 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu md. 5/1-e ile ilgili değildir. Yine bu çerçevede, "Diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılır." şeklindeki 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükmü (Geçici Mad. 1/(5)) lafız olarak idari metinleri içermediği gibi zaten değişikliğe uğramış / yeni ihdas edilmiş maddeler açısından da uygulanabilir değildir.

Diğer Kanunlarda yer alan ve mülga bir Kanuna yapılan atıfların, bu Kanun yerine gelmiş yeni Kanuna yapılmış sayılacağı yolundaki Kanun hükmü hiçbir şekilde mülga Kanunun uygulanması için bir neden olamayacağına göre mülga Kanuna dayanan ikincil mevzuatta sadece böyle bir hükümden yola çıkarak halen uygulanabilir kabul edilemeyecektir. Aksi anlayış mülga Kanunun halen yürürlükte olması gibi Kanunkoyucu iradesine aykırı bir durumu yaratacağı gibi ilga edilmiş Kanuna dayalı olduğu için üst normdan aldığı gücü kaybetmiş ikincil idari düzenlemelerin de ayakta tutulması anlamına gelir ki bunun hukuki bir dayanağı olmadığı açıktır.

V. SONUÇ ve GÖRÜŞÜMÜZ

Gelinen noktada tartışmanın çözümü, Danıştay içtihatlarına örneğin Danıştay 3. Daire'nin 26.05.1998 tarih ve e:1997/2124 K:1998/1902 sayılı kararına da yansımış şu gerekçelerin değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Zira Kanun değişmediğine göre bu içtihattan ayrılmanın da hukuki bir gerekçesi olmayacaktır.

*"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4008 sayılı Kanunun 6. maddesiyle eklenen ve 6.7.1994 tarihinde yürürlüğe giren mükerrer 227. maddesinin 1. fıkrası 2. bendinde; vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye **Maliye Bakanlığının yetkili kılındığı hükme bağlanmış ise de, Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak bir düzenleme yapmadığından, mükelleflerin yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmek için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etme zorunlulukları bulunduğu söylenemez.***

*Mahkeme kararında, 3568 sayılı Kanunun 12/2.maddesi uyarınca Maliye Bakanlığınca çıkarılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7/6-a maddesi ile anılan Kanun uyarınca yayımlanan 7 sıra numaralı Genel Tebliğin birlikte incelenmesinden, yatırım indirimi istisnasına ilişkin işlemlerin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi ve tasdik raporlarının vergi dairesine verilmesi zorunluluğu getirildiği sonucuna varılmış ise de, yatırım indiriminden yararlanabilmek için Gelir **Vergisi Kanununda açıkça öngörülmeleyen bir şartın yeminli mali müşavirlerin tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklarını düzenlemek amacı ile çıkarılan yönetmelik ya da tebliğ hükmü ile getirilebileceği de kabul edilemez.**"*

Son tahlilde, **hukuki belirlilik / hukuki güvenlik ve vergilendirmede kanunilik ilkeleri ışığında**, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilga edilmiş ve artık 5520 sayılı Kanun yürürlük tarihi sonrasında gerçekleşen olaylara uygulanamayacağından, 5422 sayılı Kanun'un halen yürürlükte olması gibi hukuka aykırı bir sonuca götürecek idari değerlendirmelerin tümüyle reddi gerekir.

Kaldı ki Anayasa ile başlayıp kanunlar ile devam eden ve idari metinlerin en sonda yer aldığı normlar hiyerarşisi sistematığı içinde, dayanağını en azından bir üstteki normdan ve her durumda Kanundan almamış bir idari düzenlemenin uygulanma kabiliyeti olmamalıdır. **İdari değerlendirmelerde, dayanağı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu olan bir idari metin ortaya konulamamış olduğuna göre bu değerlendirmelerin hukuki dayanağının olmadığı söylenebilir.**

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.