

## ÖZELGE YENİ BİR HÜKÜM TESİS EDEBİLİR Mİ?

Tugay MANAV\*

### ÖZ

Özelgeler, vergisel durumlar ve uygulamalar bakımından müphem ve tereddüt söz konusu olduğunda uygulamaya yön veren kaynaklardan olup, normlar hiyerarşisi bağlamında esas kaynak olan kanun, yönetmelik ve genel tebliğlerden sonra gelmektedirler. Dolayısıyla söz konusu hiyerarşi dikkate alındığında özelgelerin kanunlara, yönetmeliklere ve genel tebliğlere aykırı olmaması gerekmektedir. Bu çerçevede özelgelerin, sadece mevcut düzenlemelerin daha iyi anlaşılmasını sağlama fonksiyonu gören ve yeni bir hüküm tesis etme yetkisi olmayan kaynaklardan olduğu ifade edilebilir.

### 1.GİRİŞ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu yana mükelleflerin tereddüte düştüğü konularda yetkili makamlardan yazılı olarak izahat isteme hakkı mevzuatımızda yer almış ve uygulanmıştır. (Ak, 2016 : 3) Bu kapsamda geçmişten günümüze özelge müessesini tesis etmek ve uygulamaya yön vermek adına 188, 315, 395, 400 ve 425 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ve Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik yayınlanmıştır. **Özelge müessesesi tarihsel süreci bağlamında önemini** arttırmış ve **günümüzdeki konumuna** erişerek vergi uygulamalarının önemli bir parçasını oluşturur hale gelmiştir. Her ne kadar **özelgeler** yetkili makamların verdiği görüş olarak vergi hukukunda kendisine yer bulsalar da, süreç içerisinde **özelgelerin** bu niteliğinin ötesine geçilerek yeni bir hüküm tesis eder boyuta ulaşmalarının örnekleri de görülmüştür. Bu bağlamda makalede, mali idare tarafından verilen bu nitelikteki bir **özelgeden** hareketle; **özelge** kavramı ve normlar hiyerarşisi içerisindeki yeri ele alınmaya çalışılacaktır.

### 2. ÖZELGE KAVRAMI

VUK'un 413'üncü maddesine göre mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan (GİB) veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip

\* Vergi Müfettişi

gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilmektedirler. Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yetkili makamlardan yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüştür. Özelge müessesinde mükellefler ve vergi sorumluları, doğrudan kendi vergisel durumları ve uygulamaları bağlamında nasıl hareket edileceği konusunda görüş talebinde bulunmaktadırlar.

Özelge müessesesi, mükelleflerin ve vergi sorumlularının bilgi edinme haklarının en temellerinden biri olup günümüz vergi uygulamalarının önemli bir parçasını teşkil etmektedir. Günümüzde mükellefleri ilgilendiren kanun, tebliğ ve sirküler gibi düzenlemelerde yer alan vergisel durumlar ve uygulamalar çoğunlukla daha genel ve geniş açıklamaları ihtiva etmektedir. Özelge müessesesi ise içerdiği vergisel durum ve uygulamaların muhatabı bakımından en başta belirtilen düzenlemelerden ayrılmaktadır. Her şeyden önce özelge adından da anlaşılacağı üzere talepte bulunan mükellefi ve vergi sorumlusunu muhatap almaktadır. Bunun yanı sıra özgelelerde diğer düzenlemelerin aksine genellikle mükelleflerin ve vergi sorumlularının günlük hayatta karşılaştıkları çeşitli vergisel durum ve uygulamaları konu edildiğinden; daha spesifik hususlar ortaya çıkmakta ve mali idare tarafından verilen cevaplarla da uygulamaya yön verilmeye çalışılmaktadır.

Özelgelerin bir başka fonksiyonu da mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi ile ilgili uygulamalarına ve durumlarına yön vererek oluşması muhtemel vergi kayıplarının önüne geçmesidir. Vergi mevzuatının dinamik yapısı, sık değişen ve anlaşılması güç olan kanun yapıları, vergiye uyum konusunda istekli olan mükellefler bakımından vergi uygulamalarının ve durumlarının nasıl çözümleneceği konusunda sorunlar yaratabilmektedir. Gerçekten de özelge müessesinin olmaması durumunda, vergisel uygulamaları ve durumları bakımından nasıl hareket edeceğini tam olarak belirleyemeyen ve vergi mevzuatına aykırı işlem yaparak vergi kaybına neden olma ihtimali bulunan mükellefler ve vergi sorumluları bakımından, özelge müessesisiyle birlikte; bu ihtimal ortadan kalkmaktadır. Bu noktada özgelelerin mükellefler ve vergi sorumluları bakımından eğitici niteliği de söz konusu olmaktadır. Zira özgelere, mükelleflere ve vergi sorumlularına benzer mahiyetteki vergisel durum ve uygulamalarda nasıl hareket edileceği konusunda yol göstererek eğitici bir rol üstlenmektedirler.

Mükellefler ve vergi sorumluları, özeldede yer alan yazılı açıklamaları dikkate alarak vergisel durumlarını ve uygulamalarını yönlendirme konusunda hareket kabiliyetine sahip olmaktadır. Mükellefler ve vergi sorumluları vergisel durumlarını ve uygulamalarını yönlendirirken aynı zamanda özeldede müessesesinin sağladığı korumadan da yararlanabilmektedirler. Zira VUK'un 369'uncu maddesinde yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla mükelleflerin ve vergi sorumlularının açık olmayan ya da tereddüt ettikleri bir konuda, kendilerine verilen özeldede uyarınca hareket etmeleri durumunda, haklarında; vergi cezası kesilmeyeceği gibi gecikme faizi de hesaplanmayacak, sadece vergi aslının talebi gündeme gelecektir.

### 3. ÖZELGE HANGİ DURUMLARDA VERİLİR?

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'in 8'inci maddesine göre mükelleflerin aşağıdaki başvuruları **özeldede** kapsamında değerlendirilmez:

- a) Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri,
- b) Yargıya intikal etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri,
- c) Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri,
- ç) Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri,**

d) Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkinini, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığınca yetki verilen konulara ilişkin talepler,

e) Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile Kanunun 122'nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124'üncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaatlar,

f) Sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan talepler.

Mükellefler ve vergi sorumlularının taleplerinin yukarıdaki bentlerde yer alan açıklamalardan birini kapsamı halinde bu talep özelge kapsamında değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla mükellefler ve vergi sorumlularının yukarıdaki açıklamalar dışında kalan talepleri özelge kapsamında değerlendirilmekte ve özelge müessesesi işletilmektedir.

#### 4. ÖZELGELERİN NORMLAR HİYERARŞİSİNDEKİ YERİ

Hukuk sistemimizde hukuk hiyerarşisi kavramı hukuki metinlerde açıkça ifade edilmemekle birlikte, 1982 Anayasasında ortaya konan anlayışın kavramsallaştırılması olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa'nın muhtelif maddelerinde ifade edildiği üzere, temel metin olan Anayasa'dan başlamak suretiyle bir normlar hiyerarşisi ortaya konmaktadır.( Kuluçlu, 2008, 4)

Normlar hiyerarşisi, hukuk normlarının derece ve kuvvetini belirlemekte ve bir hukuk düzeninde var olan normların çokluğu anlamına gelmektedir.( Kuluçlu, 2008, 3) Normların çokluğu bunların bir silsile dâhilinde sıralanmasını ve normların en kuvvetli olandan daha az kuvvetli olana doğru sıralanmasını gerektirmektedir. Bunun temel nedeni, hangi normun önce uygulanacağını belirlemesidir. Bu hiyerarşi normların kuvvet derecelerini belirlediğinden alttaki normun üstteki norma aykırı olmaması gerekir. Zira normlar arasında keskin bir astlık üstlük ilişkisinin olması beklenir. Bunun yanında bir alttaki norm dayanağını üstteki normlardan almakta ve en üstteki norm dışında kalan tüm normlar da temelde dayanağını en üstteki normdan almaktadırlar. Hukuk düzeni bir piramide benzetilecek olursa bu piramit anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve adsız düzenleyici işlemlerden oluşan birden çok normun varlığını ifade etmektedir.( Kuluçlu, 2008, 3-4)

Anayasa'da öngörülmüş yürütme organının düzenleyici işlemleri, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik olmak üzere üç olarak kabul edilmektedir. Ancak, uygulamada yürütme organının bunların dışında, "kararname", "karar", "tebliğ", "sirküler", "genelge", "ilke kararı", "esaslar", "yönerge", "talimat", "statü", "genel emir", "tenbihname", "genel tenbih", "ilân", "duyuru", "plân", "tarife" gibi değişik isimler taşıyan işlemler ile de genel, soyut ve objektif hukuk kuralları koyduğu görülmektedir.( Kuluçlu, 2008, 6-7)

Özelgeler vergisel durumlar ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüt söz konusu olduğunda uygulamaya yön veren kaynaklardan olup, normlar hiyerarşisi bağlamında esas kaynak olan kanun, yönetmelik ve genel tebliğlerden sonra gelmektedirler. Dolayısıyla alttaki normun üstteki

norma aykırı olması söz konusu olamayacağından özgelelerin, kanunlara, yönetmeliklere ve genel tebliğlere aykırı olmaması gerekmektedir.

## 5. VERGİ KANUNLARININ UYGULANMASI

VUK'un 3'üncü maddesine göre vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Vergi kanunlarının uygulamasında, lafız açıksa yoruma ihtiyaç yoktur. Lafız açık değilse, yorum yapmak kaçınılmazdır.( Bıyık, 2014, 1) Vergi kanunları somut olaya uygulanırken kanun lafzı ve ruhu aynı anda göz önünde bulundurulacaktır. Kanunun lafzı, onun sözü, açık ifadesi, yani metnin kendisidir. Kanunun ruhu ise, kanunun bütününde baskın olan esaslara ve maddelerin hukuk sisteminin ve kanunun tümü içindeki yerlerine ve birbirleriyle olan bağlantılarına göre taşıdıkları anlamı ifade eder. Sözün (lafzın) ve özün (ruhun) birlikte hüküm ifade etmesi yorumda genel kuraldır. Bu noktada bir vergi kanununun özü ile hüküm ifade etmesinin ne anlama geldiğini araştırmak gerekir. Kanun koyucu bu hükmü getirirken kanunun sözü ile özünün her zaman aynı yönde olmayabileceğini, bunlar arasında bir çatışmanın bulunabileceğini düşünmüştür. Kanunun sözünden ilk bakışta bir anlam çıkartılamıyorsa ya da çıkartılan anlam ciddi bir şüphe ve duraksamaya yol açıyorsa kanunun amacı ve ruhu araştırılacaktır. Lafzın açık olmaması hâlinde öze bakılması gerekir.( Kurşunoğlu, 2016, 3) Vergi hukukunda yorumda kanun metninin açık olduğu hâllerde deyimisel yorum yöntemi uygulanır ancak deyimisel yorum kanunun özüne aykırı olamaz. Kanun metninin açık olmadığı hâllerde ise diğer yorum yöntemlerine başvurulur. Bu yöntemler birbiri yerine değil birbirini tamamlayıcı biçimde kullanılacaktır.( Kurşunoğlu, 2016, 4) Dolayısıyla vergi kanunlarının uygulanmasında öncelikle kanun lafzı esas alınacaktır. Eğer kanun lafzı yeterince açıksa ve lafızda anlatılmak istenen husus net olarak mevcut fiili duruma uyuyor lafız dikkate alınacaktır.( Manav, 2017, 6)

## 6. ÖZELGE YENİ BİR HÜKÜM TESİS EDEBİLİR Mİ?

Makalenin önceki bölümlerinde ifade edilmeye çalışıldığı üzere en üstteki norm olan anayasadan başlamak üzere bir normlar hiyerarşisi söz konusudur ve bir alttaki norm dayanağını üstteki normlardan almaktadır. Bu durum alttaki normun üstteki norma aykırı olmaması gerektirmektedir. Özelgeler vergisel durumlar

ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüt söz konusu olduğunda uygulamaya yön veren kaynaklardan olup, normlar hiyerarşisi bağlamında esas kaynak olan kanun, yönetmelik ve bağlayıcı nitelikteki genel tebliğlerden sonra gelmektedirler. Dolayısıyla alttaki normun üstteki norma aykırı olması söz konusu olamayacağından özelgelerin, kanunlara, yönetmeliklere ve bağlayıcı nitelikteki genel tebliğlere aykırı olmaması gerekmektedir. Bununla birlikte mali idare tarafından verilen bir özelge normlar hiyerarşisinin işleyişi bakımından bir soru işareti taşımaktadır. Özeltede(Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 18.08.2011 ) şirket tarafından Sağlık Bakanlığına bağışlanmak üzere idare tarafından temin edilen arsa üzerine yaptırılan hastane inşaatıyla ilgili olarak yapılan harcamaların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından hangi dönemde indirim konusu yapılacağına ilişkin görüş talep edilmektedir. Verilen cevapta ise özetle;

- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi başlıklı bölümünün son paragrafında “*Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği*” açıklamalarına yer verildiği,=
- Tebliğin “10.3.2.2.4” bölümünde yapılan açıklamanın kamu arazisi üzerine yaptırılan hastane inşasını da kapsamakta olduğu, önemli olan hususun inşa edilen tesisin kamu arazisi mi yoksa kendi arazisine mi yapılmasının olduğu, zira kendi arazisi üzerine inşa edilen tesisler için yapılan harcamaların, tesisin tamamlanıp ilgili kamu kurumuna teslim edildiği yılın kazancından indirilebileceği,
- Şirketin, idare tarafından temin edilen arsa üzerinde inşa edilerek Sağlık Bakanlığına bağışlanacak hastane binası inşaatı için yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği,

belirtilmiştir.

Vergi kanunlarının nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin yapılan açıklamalarda,

- Vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı,

- Kanunun sözü ile özünün her zaman aynı yönde olmayabileceği, bunlar arasında bir çatışmanın bulunabileceği, kanunun sözünden ilk bakışta bir anlam çıkartılamıyorsa ya da çıkartılan anlam ciddi bir şüphe ve duraksamaya yol açıyorsa kanunun amacı ve ruhunun araştırılacağı, lafzın açık olmaması hâlinde öze bakılması gerektiği ifade edilmişti. (Kurşunoğlu, 2016, 3)

1 Seri Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi başlıklı bölümünün son paragrafı aynen özelgede yer aldığı gibi sadece kamu arazisi üzerine yaptırılan okulların inşası ile ilgili harcamaların, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağını hükme bağlamıştır. Mali idare tarafından verilen özelge ve vergi kanunlarının uygulanması bir arada değerlendirildiğinde özelden; Tebliğ metninde yer alan açıklamalara uygun olmadığı aşikârdır. Tebliğ metninden de açıkça görüleceği üzere lafızda şüphe ve duraksamaya yol açacak bir durum da söz konusu olmayıp lafızda sadece okul ibaresi geçmekte sağlık tesisine ilişkin bir ibare bulunmamaktadır. Özelge gibi yeni vergi normu koyma özelliği taşımayan, vergi hukuku uygulamalarına yön veren, yol gösteren kaynakların yeni bir hüküm tesis edecek şekilde düzenlenmeleri normlar hiyerarşisindeki alt normun üst norma aykırı olmaması ilkesini zedelemektedir.

Hukuk sisteminde normlar hiyerarşisinin korunması, daha açık bir ifadeyle alttaki normun üstteki norma aykırı olmaması hususu, vergi kanunlarının uygulanması bağlamında öngörülebilirlik ve belirlilik ilkeleri açısından da önem arz etmektedir. Belirlilik ilkesi Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bir kararda (Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 ) yükümlülüğün 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 düzenlenmesi olarak ifade edilmiştir. Alttaki normun üstteki norma aykırı şekilde düzenlenmesi, mükellefler ve vergi sorumluları nezdinde; üstteki normda yer alan düzenlemenin kesin olmayabileceği, üstteki norm ile alttaki normun farklı sonuçlar doğurabilecek şekilde düzenlenmesinin mümkün olabileceği kanısının yerleşmesine neden olabilecektir. Bu da belirtildiği üzere normlar hiyerarşisi ilkesini zedelemek suretiyle, üstteki norma aykırı olmasına rağmen alttaki normun uygulanarak vergisel işlemlere yön verilmesine neden olabilecektir. Dahası, üstteki normu dikkate alarak vergisel işlem yapan mükellef ve vergi sorumluları ile alttaki yeni vergi normu koyma özelliği taşımayan ve vergi

hukuku uygulamalarına yön veren norma dayanarak vergisel işlem yapan mükellef ve vergi sorumluları arasında aynı işlem bazında farklı sonuçların ortaya çıkması söz konusu olabilecektir. Gerçekten de yukarıdaki özelgede yer alan olay dikkate alındığında, aynı durumda olan iki mükellef nezdinde, tebliğ hükmünü dikkate alan mükellef ile özelge hükmünü dikkate alan mükellef arasında farklı sonuçlar ortaya çıkması söz konusu olacaktır.

## 6. SONUÇ

Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yetkili makamlardan yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüştür. Özelgelerin, vergisel durum ve uygulamalara yön vererek onları daha anlaşılır kılması, muhtemel vergi kayıplarının önüne geçmesi, eğitici nitelikte olmaları gibi faydaları söz konusudur. Özelgelerin normlar hiyerarşisindeki yeri incelendiğinde esas kaynak olan kanun, yönetmelik ve genel tebliğlerden sonra gelmektedirler. Dolayısıyla alttaki normun üstteki norma aykırı olması söz konusu olamayacağından özelgelerin, kanunlara, yönetmeliklere ve genel tebliğlere aykırı olmaması gerekmektedir. VUK'un 3'üncü maddesine göre vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmektedir. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Vergi kanunlarının uygulamasında, lafız açıksa yoruma ihtiyaç yoktur. Lafız açık değilse, yorum yapmak kaçınılmazdır. Vergi hukukunda yorumda kanun metninin açık olduğu hâllerde deyimsel yorum yöntemi uygulanır ancak deyimsel yorum kanunun özüne aykırı olamaz. Kanun metninin açık olmadığı hâllerde ise diğer yorum yöntemlerine başvurulur. Bu yöntemler birbiri yerine değil birbirini tamamlayıcı biçimde kullanılacaktır. Dolayısıyla vergi kanunlarının uygulanmasında öncelikle kanun lafzı esas alınacaktır. Eğer kanun lafzı yeterince açıksa ve lafızda anlatılmak istenen husus net olarak mevcut fiili duruma uyuyor lafız dikkate alınacaktır. Bununla birlikte mali idare tarafından verilen bir özelgenin, Tebliğ metninde yer alan açıklamalara uygun olmadığı görülmektedir. Tebliğ metninden de açıkça görüleceği üzere lafızda şüphe ve duraksamaya yol açacak bir durum da söz konusu olmayıp metin üzerinden yoruma gidilmesini gerektiren bir durum da söz konusu değildir. Dolayısıyla özelge, normlar hiyerarşisine aykırı olarak Tebliğde yer alan açıklamalarla örtüşmemektedir.



## KAYNAKÇA

Ak, B. (2016) *Özelge uygulaması, sorunlar ve çözüm önerileri*, <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-bulent-ak.pdf> veri tabanından 14.02.2019 tarihinde erişildi.

Anayasa Mahkemesi (15.10.2009), *E.2006/124, K. 2009/146 Sayılı Kararı*, Ankara: Anayasa Mahkemesi

Bıyık, R. (2014) *Gereğe Mi Kanun Mu?* <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gerece-mi-kanun-mu/21104> veri tabanından 14.02.2019 tarihinde erişildi.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı(18.08.2011). *B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-10-93 Sayılı Özelvesi*, İstanbul: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Kuluçlu, E. (2008). Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri. *Sayıştay Dergisi*.71, 3-7.

Kurşunoğlu, G. (2016) *Vergi hukukunda yorum ve ispat*, <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-guray-kursunoglu.pdf> veri tabanından 14.02.2019 tarihinde erişildi.

Maliye Bakanlığı (03.04.2007) *1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği*, Ankara

Manav, T. (2017). İştirak Hisselerinin Satışından Elde Edilen Kazançların İstisnasında KVK'nın 5/1-c Maddesinin İkamesi KVK'nın 5/1-e Maddesi Midir? *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*.160, 6

T.C. Yasalar (10.01.1961) *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, Ankara: Resmi Gazete (10705 Sayılı)

T.C. Yasalar (21.06.2006) *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*, Ankara: Resmi Gazete (26205 Sayılı)