

## KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

**Kanun No. : 5520**

**Resmi Gazete Tarihi : 21.6.2006**

**Kabul Tarihi : 13/6/2006**

**Resmi Gazete Sayısı : 26205**

### GENEL GEREKÇE

#### *Hükümet Gerekçesi*

1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birisi olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, on bir yıllık ilk uygulama döneminin ardından, özellikle dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine yönelik ciddi yetersizlikler nedeniyle 1960 yılında bazı önemli değişikliklere uğramış ve günümüze kadar da muhtelif tarihlerde gerçekleştirilen düzenlemelerle bu Kanunun güncel ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara yanıt vermesi sağlanmaya çalışılmıştır.

Kuşkusuz, 5422 sayılı Kanun, tıpkı 5421 ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunları gibi, Türk vergiciliğinde önemli bir köşe taşı olmuştur. Açıktır ki, bundan sonra da bu alanda yapılacak her türlü atılımın, açılımın ya da reformun bu birikimi bir kenara itmesi söz konusu olamaz. 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.

1990'lı yıllar boyunca dünya ölçeğinde yaşanan politik ve ekonomik dönüşümlerle beslenen küreselleşme olgusuna paralel olarak sosyal, siyasal ve ekonomik yapılarımızın dış dünya ile giderek daha fazla etkileşim, hatta bütünleşme süreci içine girmesi, yeni fırsatlara ve elbette yeni risklere de kapı aralamıştır. Çok da uzak olmayan bir geçmişte yaşadığımız önemli krizlerin ardından, hukuki, siyasi ve iktisadi alanlarda azimle kat etmeyi başardığımız mesafeler, eğer yeterli altyapılarla donanabilirse, yeni dönemde ülkemizin önünde açılacak ufukların ne denli geniş olduğu görülecektir. Kendiliğinden olduğu kadar ülkemizin uzun dönemli stratejik menfaatleri doğrultusunda alınan yönetsel kararlar çerçevesinde iradi olarak da yöneldiğimiz bütünleşme süreçlerinin, ülke olarak elde edebileceğimiz en yüksek yararları sağlayacak biçimde gerçekleşmesi, bu konudaki kararlılık ve değişimi yönetme becerimizle sıkı sıkıya ilintilidir.

Bu bağlamda, öncelikle ele alınması gereken konular arasında, çağın gerekleri ve gerçekleri ile bağdaşır bir hukuki altyapı oluşturma hedefi önemli bir yer

tutmaktadır. Bilindiği üzere, şu ana kadar bu hedefe yönelik ciddi adımlar atılmış bulunmaktadır. Yeni Medeni Kanunun ve Ceza Kanununun kabulü, yeni bir Ticaret Kanunu oluşturulması için gerekli çalışmaların başlatılması, bu konuda akla ilk gelen örneklerdendir.

Öte yandan, vergi sisteminin yapılandırılması belirli bir strateji çerçevesinde devam etmekte olup bu çerçevede son üç yıl içerisinde önemli bir mesafe kaydedilmiştir. Ekonomideki güvensizliğe neden olan unsurlar elimine edilip bir uzlaşma ortamı sağlandıktan sonra, yapısal dönüşüm ile ilgili köklü değişiklik çalışmalarına başlanmıştır. Bu çalışmalar birtakım ilkeler çerçevesinde yürütülmektedir.

Bu kapsamda ekonomide güven ortamını sağlamak amacıyla Vergi Barışı Kanunu yürürlüğe konulmuş; özellikle, kurumların kâr dağıtımını da dahil olmak üzere toplam vergi yükü % 65'lerden % 45'ler seviyesine indirilmiş ve sistemin önünü tıkayan unsurlara ilişkin ivedi çalışmalar yapılmıştır.

Stratejisinin üçüncü ve son aşamasında ise vergi sisteminde yapısal dönüşümün sağlanmasıdır.

Vergi sistemindeki yapısal dönüşüm esasen üç ana ilke üzerinde şekillendirilmektedir. Bu ilkeler;

-Vergi mevzuatının ana esaslar itibarıyla, vatandaşlar tarafından anlaşılır ve basit bir şekilde uygulanabilir olması,

- Mevzuatın sık sık değişmeyen, yatırımcıların gelecek planlaması yapabilmelerine izin verecek şekilde istikrarlı ve öngörülebilir, aynı zamanda ekonominin önünü tıkamayacak yapıda ve düzeyde olması,

-Mükelleflere daha kaliteli hizmet sunmayı ve mükelleflerin gönüllü uyumunu esas alan ve bilgi teknolojilerinin de yardımıyla vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplayan bir idareye sahip olunması,

şeklinde özetlenebilir.

Bu amaçladır ki, 2005 yılının başından itibaren başta Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanununun yazım çalışması başlatılmış ve Maliye Bakanlığımız bünyesinde; kamu, özel sektör, sivil toplum örgütleri ve akademisyenlerden geniş katılımın sağlanması ve nitelikli uzmanların ortak çalışması sağlanarak, toplumsal mutabakata dayalı ve geniş katılımı hazırlanmış olan Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısı ortaya çıkmıştır.

Tasarının, bir strateji çerçevesinde yürütülen reformların ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmesi gerekir. Tasarı, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ve azımsanmayacak bir vergicilik deneyiminin sağlam temelleri ve birikimi üzerine inşa edilen; buna karşılık içinde bulunulan yeni dönemin gerçeklerine ve

ülkemizin uzun dönemli stratejik hedeflerinin gereklerine de sırt çevirmeyen; tüm bu hususları sağlam iktisadi, mali ve hukuki perspektifler içinde harmanlayıp uyumlulaştırın ve aynı zamanda,

- Büyümeı destekleyen,
- Mükelleflerin gönüllü uyumunu gözetin,
- Vergi güvenliğini güçlendiren,
- Geniş tabanlı,
- Düşük oranlı,
- Yaşanabilir bir vergi ortamı sağlayan

yenilikçi bir anlayışla ele alınmıştır.

Esasen bu özellik, Tasarının sadece içeriğinden değil, sistematüğinden dahi anlaşılabilir. Ticaretin ya da genel olarak ekonomik faaliyetlerin her zamankinden daha fazla ve giderek de hızlanan bir eğilimle uluslararası boyutlar kazanması, kapalı bir ekonomik ve siyasi yapı içerisindeymiş gibi sadece ulusal şirketlerin yurt içi faaliyetlerini kapsayan türden kanunlar oluşturulmasına asla olanak tanımamaktadır. İçinde bulunulan yeni dönem, yabancı sermaye olgusunu günlük iktisadi kararlarla yönetilebilir olmaktan çıkarmış ve hukuki altyapıların da bu gerçeği kavrayacak biçimde tasarlanmasını zorunlu kılmıştır. Bu itibarla, bu güne kadar 5422 sayılı Kanun uygulamasında değişik hükümler arasına bütünlük arz etmekten çok uzak kalan bir dağınıklıkla serpiştirilmiş bulunan dar mükellefiyet rejimine ilişkin hükümler ekli tasarıda sistematik biçimde bir araya getirilmiş ve hükümlerin iç bütünlüğü sağlanmış durumdadır.

Kuşkusuz, yukarıda aktarılan ve özetlenen çevresel koşullar bağlamında, tasarının getirdiği yenilikler bu sistematikle sınırlı değildir. Tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerine yönelik vergileme prensipleri de titizlikle irdelenmiş, kontrol edilen yabancı şirket ve vergi cennetleri ile mücadele gibi başlıklar da uygun biçimde yeni tasarıdaki yerini almıştır. Keza uluslararası vergilemede karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi olan transfer fiyatlandırması konusu da, bu anlamda karşı karşıya geldiğimiz diğer ülkelerin sahip olduğu araçlarla eşdeğer bir donanıma kavuşmamızı sağlayacak biçimde, dünya uygulamalarına paralel olarak tasarıya alınmıştır.

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.

Özellikle yabancı sermaye çekmek ve çevre ülke konumundan kurtularak uluslararası iktisadi faaliyetlerin yoğunlaştığı bir merkez düzeyine erişebilmek

için alınan vergisel önlemlerle, neredeyse her gelişmişlik düzeyinden onlarca ülke diğerleriyle kıyasıya bir rekabet içine girmiştir. Bu çerçevede vergi oranları, söz konusu rekabetin önemli bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Başta Merkez ve Doğu Avrupa ülkeleri olmak üzere bir çok ülke bu gün "düz vergi" (flat tax) olarak isimlendirilen uygulamalara başvurmakta ve vergi oranlarını olabildiğince düşürmektedir. Bu rekabet olgusuna kayıtsız kalmak olanaksız olduğu gibi, akıllıca da değildir. Dolayısıyla ekli tasarının otuzikinci maddesinden de görüleceği gibi kurumlar vergisi oranının sözü edilen bu çevresel koşullar da dikkate alınarak yeniden tespit edilmesine özen gösterilmiştir.

Tasarının içerdiği önemli bir diğer yenilik de bu güne kadar kurumları ve kurumlar vergisini ilgilendirdiği halde Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen vergi kesintisi uygulamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına alınmış olmasıdır. Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanununun vergi kesintisine ilişkin hükümleri başlangıçta (5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu) sadece gerçek kişilerin ticari kazançlar dışındaki gelir unsurlarını hedef alan bir anlayışla oluşturulmuş olduğu halde, zaman içinde mevcut kesintilerin uygulama alanı genişletilmiş ve nihayet kurum kazançlarını da içeren bir görünüme bürünmüştür. Bu gün itibarıyla kesinti yönteminin sağladığı kolaylıklardan vaz geçmek elbette söz konusu değildir. Ancak, kurumlar vergisine tabi olanların kurum kazançlarını ilgilendiren işlemleri üzerinden yapılacak kesintilerin Gelir Vergisi Kanunu içinde yer almasının anlamlı bir gerekçesi de olamaz.

İçerdiği tüm yenilikler ve geçmişten gelen birikimlerin sınıflandırılıp iyileştirilmesine yönelik düzenlemelerle, Tasarının, toplum olarak gerçekleştirmeyi hedeflediğimiz iktisadi ve mali amaçlara ulaşmayı kolaylaştıracağı değerlendirilmektedir.

**BİRİNCİ KISIM**  
**Mükellefiyet**  
**BİRİNCİ BÖLÜM**  
**Konu ve Mükellefler**

**Verginin konusu**

**MADDE 1- (1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:**

- a) Sermaye şirketleri.**
- b) Kooperatifler.**
- c) İktisadî kamu kuruluşları.**
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.**
- d) İş ortaklıkları.**

**(2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.**

**İLGİLİ MEVZUAT**

- **Gelir Vergisi Kanunu** md. 2 (Gelirin Unsurları), md. 1 (Mevzuu)
- **Türk Ticaret Kanunu** md. 136 (Nev'ileri -Ticaret Şirketleri), md.137 (Hükmü Şahısların Ehliyeti)
- **Medeni Kanun** md.47-55 (Tüzel Kişilik - Genel Hükümler), md.56 (Dernekler Tanımı), md. 101 (Vakıflar Tanımı)
- **Borçlar Kanunu** md. 520-541 (Adi Ortaklık)

**GEREKÇELER**

**Hükümet Gerekçesi**

**Madde 1-** Kanunun 1 inci maddesinde, kazançları bu Kanuna göre vergiye tabi tutulacak mükellefler sayılmaktadır. Buna göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları, kurum kazancı sayılıp kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

**GENEL TEBLİĞLER**

**Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)**

**1. Verginin Konusu**

Kurumlar vergisinin konusu, Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır. Buna göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.



## Mükellefler

**MADDE 2- (1) Sermaye şirketleri:** 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

**(2) Kooperatifler:** 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

**(3) İktisadî kamu kuruluşları:** Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

**(4) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait ve ya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.**

**(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler:** Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

**(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.**

**(7) İş ortaklıkları:** Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

### **İLGİLİ MEVZUAT**

- Kurumlar Vergisi Kanunu md.3 (Tam ve Dar Mükellefiyet), md.4 (Muafiyet), md.5 (İstisnalar)
- Gelir Vergisi Kanunu md. 37 (Ticari Kazancın Tarifi), md.94 (Vergi tevkifatı), md. 96 (Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar)
- Vergi Usul Kanunu md.8 (Mükellef ve Vergi Sorumlusu), md.10 (Kanuni Temsilcilerin Ödevi), md.11 (Vergi Kesenlerin Sorumluluğu), md.12 (Mirasçılardan Sorumluluğu), md.93 (Tebliğ Esasları), md.94 (Tebliğ Yapılacak Kimseler), md.153 (İşe Başlamayı Bildirme), md.156 (İşyeri), md.160 (İşi Bırakmayı Bildirme), md.168 (Bildirimlerde Süre), md.176 (Tüccar Sınıfları)
- Türk Ticaret Kanunu md.11-13 (Tacir), md.41- 55 (Ticaret Ünvanı ve İşletme Adı), md.136-152 (Ticaret Şirketleri Genel Hükümler), md.269-474 (Anonim Şirketler), md.475-484 (Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket), md.503-556 (Limited Şirketler)
- Kooperatifler Kanunu md. 1 (Tarifi), md.38-41 (Kooperatif Hesapları)
- 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında)
- Medeni Kanun md. 56 (Dernekler Tanımı), md.101 (Vakıflar Tanımı)
- Dernekler Kanunu md.1 (Amaç-Kapsam), md.2 (Tanımlar), md.5 (Uluslar arası Faaliyetleri)
- 2762 sayılı Vakıflar Kanunu
- Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük
- Borçlar Kanunu md. 520 vd. (Adi Şirket)
- Ticaret Sicili Tüzüğü md. 72-78 (Dernek ve Vakıflarla ilgili hük.)
- Sermaye Piyasası Kanunu md. 32 (Sermaye Piyasası Kurumları), md.37 (Yatırım Fonları)
- 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu md. 15

### **GEREKÇELER**

#### ***Hükümet Gerekçesi***

Madde 2- Kanununun 2 nci maddesinde, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin nitelikleri açıklanmaktadır.

Sermaye Şirketleri:

Türk Ticaret Kanununun ikinci kitabını oluşturan 136-556 ncı maddeler Ticaret Şirketlerini konu almıştır.

Kanunda sermaye şirketlerinin; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile aynı nitelikteki yabancı kurumlar olduğu belirtilmiştir. Ortakların koydukları sermaye ile sınırlı sorumlulukları bulunma-

sı dolayısıyla sermaye şirketleri olarak adlandırılan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler en çok rastlanan ticaret şirketleri ve kurumlar vergisi mükellefidirler. Eshamlı komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti, komanditer ortağın hissesine yöneliktir. Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı ise bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulur. Anonim ve limited şirketlerde ise kazancın tamamı bu şirketlerce kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermaye şirketleri bakımından, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1949 yılından itibaren devam eden uygulama bu Kanunda da varlığını korumaktadır. Türk Ticaret Kanununda sayılan kolektif ve komandit şirketler şahıs şirketleri olarak nitelendirilmeleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi değildirlir. Kolektif ve komandit şirketlerin gelir vergisi mükellefiyetleri de yoktur.

Maddede, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonların da bu Kanunun uygulanmasında sermaye şirketi sayılacağı belirtilmiştir.

**Kooperatifler:**

Kooperatifler, yine 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler olarak tanımlanmış, ancak, türler itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilmektedir. Kooperatifler Kanununun 1 inci maddesinde kooperatif kavramı aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

"Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir."

Kurumlar vergisi mükellefiyetine alınan kooperatiflerin yanında, yabancı kooperatifler de vergi mükellefi olarak sayılmıştır. Bu durumda, tüketim, üretim, kredi, satış, yapı ve sair yabancı kooperatiflerin de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar bu Kanunun uygulanmasında kooperatif sayılmayacak ve kurumlar vergisi mükellefi de olmayacaklardır. Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda, hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı tabiidir.

**İktisadi Kamu Kuruluşları:**

Her ne kadar günümüz dünyasında devletin iktisadi işletme meydana getirerek iktisadi faaliyet yürütmesi azalan bir eğilim olsa da devlete, il özel idarelerine, belediyelere

ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi kamu kuruluşları bulunmaktadır. Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmeler de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, kurumlar vergisi mükellefi olmaları sağlanmış ve rekabet eşitsizliği önlenmiştir. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ve devamlılık unsuru taşıyan ticari, sınai ve zirai işletmeler de aynı şekilde kurumlar vergisinin kapsamına alınmıştır.

İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri; kamu idareleri ve kamu kuruluşları olmak üzere iki grupta toplanır. Kamu idareleri, muayyen bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu kuruluşları ise belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır. Üniversiteler, Devlet Demir Yolları, Maden Tetkik Arama Enstitüsü, Posta Hizmetleri İşletmesi kamu kuruluşlarına örnek olarak gösterilebilir.

İktisadi kamu kuruluşları ise, bu idare ve kuruluşlardan birine ait olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder. İktisadi kamu kuruluşlarının, vergiye tabi olmaları Kanununun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında birtakım koşullara bağlanmıştır. İktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri şöyle sıralanabilir:

a) Bağlılık: İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder.

b) İşletme Özelliği: İktisadi kamu kuruluşları, ticari, sınai veya zirai bir işletme niteliğinde olmalıdır. İşletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa (tedavül) ekonomisine dahil olması bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimi ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri faaliyetler olarak ifade edilebilir.

c) Devamlılık: Ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir. Örneğin, bir kamu idaresi veya dernek tarafından telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle bir kitabın yayınlanması bir defa da yapılmış olsa devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur.

Ekonomik faaliyetin yılda birden fazla tekrar etmesi halinde veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda tekrar etmesi ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi ve organizasyonu gerektirmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda ise devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu değildir. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından, aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması durumunda, devamlı bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi) asıl olan işin niteliği olduğundan, faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan kuruluşların sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamları da şarttır. Aksi halde, iktisadi kamu kuruluşları olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak vergiye tabi tutulurlar.

Bu şartları taşıyan iktisadi kamu kuruluşları;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da kamu idare ve kuruluşlarına ait iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecektir.

İktisadi kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanununda kullanılmış bir ifadedir. Bu ifade, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır. İktisadi kamu kuruluşları son yıllarda ilgili yasalarla yeniden düzenlenmiş ve sınıflandırılmıştır. Bunlar; işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessesese, kamu iktisadi kuruluşu, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi teşebbüsüdür.

İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, bir bakıma "kendi kendini vergilendirme" gibi düşünülebilecekse de kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınması piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyecek ve özel sektörün gelişme imkanı ile mal ve hizmet kalitesinin artmasını engelleyecektir. Özelleştirme uygulamalarının yoğunlaştığı günümüzde piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanma-

sı ve rekabetin korunması açısından iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin gereği açıktır.

Vergi mükellefiyeti ve vergi denetimi dolayısıyla, diğer vergi mükellefleri gibi defter ve belge düzenine uymak, hesap tutmak, bilanço çıkartmak, maliyet ve fayda analizleri ile daha verimli çalışmak, şeffaflık ve hesap verilebilirlik nedeniyle kısmen yolsuzlukların önüne geçmek mümkün olabilecektir.

Maddede ayrıca, yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde de yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme ilkelerinin geçerli olduğu belirtilmektedir.

Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri:

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler. Ticari, sınai ve zirai işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup iktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri, gerekçenin iktisadi kamu kuruluşlarına ilişkin bölümde de açıklandığı üzere, bağlılık, işletme özelliği, devamlılıktır. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen ve sermaye şirketi ya da kooperatif kazancı dışında kalan tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek ve vakıfların olacaktır.

Dernekler, 5253 sayılı Dernekler Kanununa göre kurulmaktadır. Bazı dernekler ise özel kanunla kurulabilmektedir. Ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağlı yukarıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanununda kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir.

Bu şartları taşıyan dernek veya vakıfların;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece ma-

liyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecektir.

Öte yandan, bu Kanunun uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf sayılacağı belirtilerek, dernek ya da vakıf niteliğindeki bu kurum ve kuruluşların faaliyetlerinin vergi dışı olmasına karşılık bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusuna açıklık kazandırılmaktadır. Aynı şekilde vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

Ayrıca, kamuya yararlı sayılan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, kurumlar vergisi açısından vakıf veya derneklerin mükellefiyet kapsamında olmaması nedeniyle geçerli değildir. Dolayısıyla, bizzat kendileri mükellef olmayan dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin oluşması durumunda, söz konusu iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin mükellefi olacaklardır. Örneğin, özel kanunlarla her türlü vergi ve harçtan muaf tutulan bir derneğin, maden suyu işletmesi, bir iktisadi işletme oluşturacağından, bu faaliyet gelirlerinin derneğin amacına tahsis edilecek olması halinde dahi kurumlar vergisinin konusuna dahil edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.

#### İş Ortaklıkları:

Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Bu noktada bir işin bölümlerini ayrı ayrı taahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan farklılaşmaktadırlar. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanunun 2 nci maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2 nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıkların, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak da Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi imkanı getirilmiştir. Bu durumda söz konusu ortaklık tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın Kurumlar Vergisi mükellefi sayılacaktır.

#### **Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gereçesi :**

- 2 nci maddesi; altıncı fıkrasının konu bakımından beşinci fıkranın devamı niteliğinde olması nedeniyle beşinci fıkranın son cümlesi şeklinde düzenlenmesi, diğer fıkraların buna göre teselsül ettirilmesi; anlama açıklık kazandırılması ve uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla maddenin tamamının redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

## GENEL TEBLİĞLER

### Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) (İlgili Kısım İtibariyle)

#### 2. Mükellefler

Kanunun 2 nci maddesinde, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin nitelikleri açıklanmaktadır.

#### 2.1. Sermaye şirketleri

##### 2.1.1. Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler

Kurumlar vergisi mükelleflerinin büyük çoğunluğunu, ortakların koydukları sermaye ile sınırlı sorumlulukları bulunan sermaye şirketleri oluşturmakta olup 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir.

Anonim ve limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabidir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti komanditer ortağın hissesine yöneliktir. Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Sermaye şirketleri bakımından, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlayan uygulama bu Kanunda da varlığını korumaktadır.

Türk Ticaret Kanununda ticaret şirketleri arasında sayılmakla birlikte sermaye şirketi mahiyetinde olmayan kollektif ve adi komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefi değildirler.

##### 2.1.2. Fonlar

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır.

Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

##### 2.1.2.1. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar

Fon kavramı ile ifade edilen oluşumların, Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olması halinde, sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar aşağıdaki gibidir.

**1) Yatırım Fonu:** Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri uyarınca tasarruf sahiplerinden toplanan paralarla, tasarruf sahipleri hesabına riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülki-

yet esaslarına göre Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen varlıklardan oluşan portföy veya portföyleri yönetmek amacıyla kurulan mal varlığına yatırım fonu adı verilir. Fonlar; bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri ve kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları tarafından Sermaye Piyasası Kurulunun izniyle kurulabilmektedir. Yatırım fonları, içtüzüklerinde belirtilmek koşuluyla, tahvil ve bono fonu, hisse senedi fonu, sektör fonu, iştirak fonu, grup fonu, yabancı menkul kıymetler fonu, kıymetli madenler fonu, altın fonu, karma fon, likit fon, değişken fon, endeks fon, özel fon, serbest yatırım fonu olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca, girişim sermayesi yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fonları da Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında fon olarak kabul edilecektir.

**2) Emeklilik Yatırım Fonları:** 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 15 inci maddesine göre kurulan ve bireysel emeklilik sisteminde faaliyet göstermek üzere, anılan Kanun ile ihdas edilen emeklilik branşında ruhsat almış şirket olarak tanımlanan emeklilik şirketi tarafından, emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkıların, riskin dağıtılması ve inanca mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır. Bu oluşumlar, anılan Kanunda yer alan amaçlar dışında kullanılamaz ve kurulamazlar.

**3) Konut Finansmanı Fonları:** İhraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipoteğe dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inanca mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

**4) Varlık Finansmanı Fonları:** İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inanca mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

#### 2.1.2.2. Yabancı fonlar

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

#### 2.2. Kooperatifler

Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde kooperatiflerin, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiş, ancak kooperatifler türleri itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede, hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı ise Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Kooperatifler Kanununun 1 inci maddesinde kooperatifler aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.”

Dernek veya adi şirket mahiyetinde olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında kooperatif sayılmamaktadır. Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda ise hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı tabiidir.

1163 sayılı Kanun dışında özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler de önceden olduğu gibi kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

### **2.3. İktisadi kamu kuruluşları**

#### **2.3.1. Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticarî, sınaî ve zirai işletmeler**

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları kavramı, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen iktisadi kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşları da kapsamına alır.

Bir iktisadi kamu kuruluşunun varlığından söz edilebilmesi için kuruluşun;

- Kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınaî veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

İktisadî kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyecektir. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadî niteliğini değiştirmeyecektir.

İktisadi kamu kuruluşunun ticari, sınaî veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususunda, Tebliğin (2.4) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

#### **2.3.2. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticarî, sınaî ve zirai işletmeler**

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınaî ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabidir.

Bunların mükellefiyetlerinin tayini konusunda, kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının etkisi yoktur.

Yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme ilkeleri geçerli olacaktır.

#### **2.4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler**

5253 sayılı Dernekler Kanununa göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununa göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul et-

mek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

Örneğin;

- Bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.

- Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtım yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.

- Bir derneğin bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde edilecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılacağından, iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

- Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar edilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Örneğin; aynı vergilendirme döneminde birden fazla veya birden fazla vergilendirme döneminde periyodik olarak, ticari bir organizasyon çerçevesinde çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle oluşacak olan iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır.

Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması halinde, devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan iktisadi işletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamaları da şarttır. Aksi halde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak müstakilen vergiye tabi tutulurlar.

Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diğer taraftan,

- Satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,
- Kâr edilmemesi,
- Kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi

bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya ziraai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.

Bazı dernekler, Dernekler Kanunu dışında özel kanunlarla da kurulabilmektedir. Hangi şekilde kurularsa kurulsun yukarıda nitelikleri açıklanan derneklere ait veya bağlı iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1/1/2007 tarihinden önce yürürlüğe giren özel kanunlarda yer alan hükümler çerçevesinde kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir.

Ayrıca, derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

Yabancı dernek veya vakıflara ait olup da sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde de yukarıda yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

## **2.5. İş ortaklıkları**

### **2.5.1. Tanımı ve kapsamı**

Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin yedinci fıkrasında iş ortaklıkları, aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler şeklinde tanımlanmıştır.

İş ortaklıkları kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler.

Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanunun 2 nci maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2 nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar hakkında, istenilmesi halinde iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilecektir. Bu durumda, mükelleflerce talep edilmesi halinde tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir.

### **2.5.2. Unsurları**

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,

- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Yukarıda belirtilen genel unsurlar dikkate alındığında, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımını dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar da "konsorsiyum" olarak kabul edilecektir.

İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.

Yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilecektir.

Belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yukarıda tanımı yapılan iş ortaklığı çerçevesinde yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir.

Örneğin; bir hidroelektrik santrali inşası işi için tek bir iş ortaklığı kurulabilir. Aynı işveren tarafından söz konusu santral ile bağlantılı elektrik iletim sisteminin kurulması işi için ayrı bir ihale düzenlendiği takdirde bu iş için ayrı bir iş ortaklığı kurulması gerekmektedir.

İş ortaklığının kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Mukavelede, ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır.

Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gerekir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır.

Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunundaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır.

### 2.5.3. İşin bitiminde ortaya çıkan zararların durumu

Kurumlar, dilerse Borçlar Kanununa göre adi ortaklık veya Kurumlar Vergisi Kanununa göre iş ortaklığı şeklinde ortaklıklar oluşturarak faaliyet gösterebilmektedirler.

Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen katma değer vergisi mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutabilmektedirler. Ortaklar ise dönem sonlarında ortaya çıkan kâr veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.

İş ortaklıkları ise Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir.

### **YARGI KARARLARI**

#### **Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu E. 1992/2 K. 1994/2 T. 16.6.1994**

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri karşısında, Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, Türkiye`ye geçici olarak gelen taşıtların trip-tik belgelerini düzenlemek, Türkiye`den geçici olarak çıkarılan taşıtların gümrük çıkış karnelerini vermek suretiyle ücret karşılığı yaptığı hizmetlerin, yabancı dil kursları düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneklerin bu faaliyetlerinin, bir spor kulübünün işlettiği kafeterya, büfe, düğün salonu ve fotoğrafçılık faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettikleri gelirlerinden dolayı Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları gerekir (Karar oy çokluğu ile verilmiştir)

### **ÖZELGELER**

#### **Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.06.24/2880 sayı ve 27.7.2006 tarihli Özelgesi**

Dilekçenizde, kooperatife ait ortak alanları (sığmak, kapıcı dairesi vb.) tasarrufunda bulunduranlardan ecri misil alınması durumunda kurumlar vergisi, gelir vergisi tevkifatı yükümlülükleri konusunda bilgi talebinde bulunulmuştur.

Konut Yapı Kooperatifi'nin sahibi bulunduğu gayrimenkullerini, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan ve vergi kesintisi yapmak zorunda olan gerçek ya da tüzel kişilere kiraya vermesi halinde, kiralayanlarca ödemelerin brüt tutarı üzerinden aynı maddenin 5/c bendi uyarınca %22 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması, ancak tevkif edilen vergi nihai vergi olacağından, bu gelirler için kurumlar vergisi beyanname-si verilmemesi; söz konusu gayrimenkullerin gelir vergisi kesintisi yapma mecburiyeti olmayan kişilere kiralanması halinde ise kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyetinin

tesis edilerek kira gelirlerinin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca; gayrimenkul kira geliri dışında gelir elde eden kooperatifler kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, kira gelirlerini de dahil ederek beyannamede gösterilen kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesi uyarınca kaynağında kesilmiş olan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

**Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.01.16.01/2283 / 2283 sayı ve 17.8.2006 tarihli Özelgesi**

Derneğinizin sosyal faaliyetlerini finanse edebilmek için üyelerinizin ürettikleri ürünleri sergilemek ve satmak amacıyla bir vergilendirme döneminde birden fazla kermes düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi halinde derneklere ait iktisadi bir işletme oluşacağından, söz konusu iktisadi işletmenin kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir.

**Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.01.16.01/3119 / 3119 sayı ve 20.11.2006 tarihli Özelgesi**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/ 5 maddesi uyarınca dernekler, kurumlar vergisinin mükellefleri dışında bırakılmış, ancak bunlara ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin mükellefleri arasında sayılmıştır. Kermes, piyes, konferans ve eğlence programlarını halka ücretli olarak göstermek ve lokal açmak gibi faaliyetlerin birden fazla ve ücret karşılığında yapılması halinde derneğimize ait bir iktisadi işletme oluşacağından, söz konusu iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olacak ve kazançları kurumlar vergisine tabi olacaktır.

**Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.01.16.01/2140 / 2140 sayılı ve 4.8.2006 tarihli Özelgesi**

Köyler, KVK.'nın 2'nci Maddesinin (3)'üncü Fıkrasında tanımlanan iktisadi kamu kuruluşlarının tanımı içinde yer alan "diğer kamu idareleri" kapsamına girmekle birlikte; köy tüzel kişiliğince 6831 sayılı Orman Kanununun 1'inci maddesi ve 25.03.1957 günlü Bakanlık oluru ile yürürlüğü giren "Ormanların Korunmasında Muhtar ve İhtiyar Kurullarının Görevlerine ait Talimatname" hükümlerine göre sözleşme yapmak suretiyle bedel karşılığında orman sahalarını koruma işinin yapması ticari faaliyet olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla bu faaliyet köy tüzel kişiliğine ait bir iktisadi işletme de oluşturmaz. Bu durumda, köy tüzel kişiliğince orman koruma işinden sağlanacak kazançların vergilendirilmesi söz konusu değildir.

**Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.06.25 / 2879 sayı ve 27.7.2006 tarihli Özelgesi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kamu idare ve kuruluşları tüzel kişilikleri itibariyle vergi dışında tutulmuş, ancak bunlara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yazılı işletmeler dışındaki iktisadi işletmeleri vergi kapsamına alınmıştır. Kamu kuruluşlarına ait veya tabi iktisadi işletmelerin vergilendirilmesindeki temel neden rekabet eşitliğinin korunması olduğundan, işletme bünyesinde mal ve hizmet arzı sadece kurum mensuplarına da yapılırsa vergileme yapılmaktadır. Gerçekleştirilen faaliyetin ücret alınmaksızın üye aidatları veya üyelerin başlıkları ile karşılanıyor olması tedavül ekonomisine iştirak edildiğinin bir göstergesi olduğundan vergileme zorunlu bulunmaktadır. (...) Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce tanzim edilen fişinde; anılan tesisin, voleybol, tenis kortu, açık alan bahçesi ile mutfak, yemekhane, mini barı olan teras ve bodrum katı bulunan bir adet binadan oluştuğu, bina ve bahçesinde, 38 adet masa, 154 adet sandalye ile (...) Belediyesi ve (...) personeli ile personelin referansında gelen kişilere hizmet verildiği, ayrıca tesislerde alınan ücretlerin tahsilat makbuzu ile belgelendirildiği tespit edilmiştir. Buna göre, sosyal tesislerde verilen hizmetler, devamlılık unsuru taşıması ve ticari bir organizasyon içinde yapılması nedeniyle, (...) Belediyesi (...) Genel Müdürlüğü'ne bağlı iktisadi işletmeyi oluşturduğundan, söz konusu işletmenin faaliyetine başladığı tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

(...) Genel Müdürlüğü'nün Osmangazi ilçesinde 01.05.2006 tarihinden itibaren işletilmekte olan (basketbol, tenis kortu ve yemekli-içkili restaurant) sosyal tesislerde (...) Belediyesi ve (...) personeli ile personelin referansında gelen kişilere ücret karşılığı hizmet verilmesi ve alınan ücretlerin tahsilat makbuzu ile belgelendirmesi halinde, sosyal tesislerde verilen hizmetlerin, devamlılık unsuru taşıması ve ticari bir organizasyon içinde yapılması nedeniyle, (...) Belediyesi (...) Genel Müdürlüğü'ne bağlı iktisadi işletmeyi oluştur ve söz konusu işletmenin faaliyetine başladığı 01.05.2006 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.2.2007 B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-2-7458 / 2773 sayılı ve tarihli Özelgesi**

12/1/2007 tarihinden itibaren faaliyet göstermek üzere kurulan (...) Adi İş Ortaklığı'nın ana sözleşmesine istinaden K.D.V. ve stopaj yönünden mükellefiyetinin tesis edildiğini, adi iş ortaklığının ortaklarından (...) şirketinin merkezinin Amerika Birleşik Devletleri'nde kayıtlı olduğunu ve (...) 'in şirketin Türkiye'deki temsilcisi olduğu belirterek söz konusu şirketin Kurumlar Vergisi mükellefiyeti ve ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği hususlarını sormaktasınız. Adı geçen iş ortaklığının adi ortaklık şeklinde vergilendirilmesi gerekmekte olup, Türkiye'de daimi temsilcisi bulunan Amerika Birleşik Devletleri'nde mukim şirketin iş ortaklığı nedeniyle Türkiye'de elde ettiği/edeceği kazancından dolayı dar mükellef kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-2 7451 / 2435 sayılı ve 14.2.2007 tarihli Özelgesi**

Mükellefi olduğu Vergi Dairesine 13.10.2006 tarihinde başvurularak, (...) Genel Mü-

dürlüğü ile yapılan sözleşme uyarınca (sıkıştırılmış doğalgazlı) otobüsler için doğalgaz dolum istasyonu yapım işinin 08.08.2006 tarihinde teslim alınması, yapılan sözleşmede işin 90 gün içinde geçici kabule hazır hale getirilmesinin öngörülmüş olması ve dolayısıyla işin 2006 yılında başlanıp bitirilmesinin söz konusu olması sebebiyle iş ortaklığı mükellefiyeti tesis ettirilmesine karşılık, işin geçici kabulünün 2007 Ocak ayına sarkması durumunda, işe ilişkin geçici kabul tutanağının 2007 yılında onaylanacak olması nedeniyle, söz konusu iş birden fazla yıla sirayet eden iş niteliğini haiz olacak olmasından dolayı, bu iş için tercihinize göre, kurulan iş ortaklığı adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilebileceği gibi adi ortaklık mükellefiyeti de tesis edilebilecektir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-2/7329 sayı ve 22470 sayı ve 7.12.2006 tarihli Özelgesi**

Çeşitli sanatçılar tarafından derneğe bağışlanan tabloların düzenlenecek bir gecede açık artırma yolu ile satılması faaliyetinin sadece bir defaya mahsus olarak yapılması halinde, bu faaliyet için devamlılık unsuru oluşmayacağından, bu faaliyet nedeniyle derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez ve sağlanacak kazanç dolayısıyla Kurumlar vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre bir vergilendirme yapılamaz.



**Tam ve dar mükellefiyet**

**MADDE 3- (1) Tam mükellefiyet:** Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

**(2) Dar mükellefiyet:** Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

**(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlarından oluşur:**

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyıcılarla kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).

b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

**(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.**

**(5) Kanunî merkez:** Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

**(6) İş merkezi:** İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

### **İLGİLİ MEVZUAT**

- **Kurumlar Vergisi Kanunu** md. 1 (Verginin Konusu), md.6 (Safi Kurum Kazancı), md.15 (Vergi Kesintisi), md. 22-23 (Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi- Matrahın Tayini), md. 30 (Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi)
- **Gelir Vergisi Kanunu** md. 6-8 (Mükellef ve Mevzuu), md.37 (Ticari Kazancın Tarifi), md.52 (Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi ve Mahsulün Tarifi), md.65 (Serbest Meslek Kazancının Tarifi), md.70 (Gayrimenkul Sermaye İradı tarifi), md.75 (Menkul Sermaye İradı Tarifi), md.80 (Gelire Giren Diğer kazanç ve İradlar)
- **Vergi Usul Kanunu** md.8 (Mükellef ve Vergi Sorumlusu), md.10 (Kanuni Temsilcilerin Ödevleri), md.11 (Vergi Kesenlerin Sorumluluğu), md.156 (İşyeri)

### **GEREKÇELER**

#### ***Hükümet Gerekçesi***

Madde 3- Kanununun 2 nci maddesinde sayılan kurumlar, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığı hususuna göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Kanuni merkezden kasıt, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır. Kurumlardan; kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

Dar mükellefler için, kurum kazancı gelir vergisi konusuna giren aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluştuğu belirlenmek suretiyle, kurumlar vergisinin konusu tanımlanmıştır:

1. Türkiye'de Vergi Usul Kanununda tanımlanan iş yeri veya Gelir Vergisi Kanununda tanımlanan daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır. Ancak, bu şartları taşıyalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların, Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı belirtilmiş; yine Türkiye'de satmaktan maksadın, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılması olduğu öngörülmüştür.

Yapılan düzenleme ile, bir yabancı kurumun Türkiye'de yalnızca mal teminine yönelik bir bölüm oluşturması, bu malların hiç bir surette Türkiye'de satılmaması halinde, teknik olarak kazanç ve vergi doğmayacağı kabulü gerekir. Ancak, söz konusu kurumların Türkiye'de bir organizasyonu gerektiren imalat faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış

akdinin Türkiye'de yapılması hallerinde, istisna için gerekli şartlar ihlal edilmiş sayılacaktır.

2. Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar. Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmeleri için, her şeyden önce Türkiye'de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin bu işletmede yürütülmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesindeki iş yeri tanımı zirai iş yerini de kapsadığı ve iş yeri olunca da kazanç ticari nitelik kazanacağı için, bir yabancı kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde etmesi hemen hemen imkansızdır. Ancak bu hüküm ile ortaklık halindeki zirai işletmede, dar mükellef kurumlara ait hisselerden kaynaklanan kazançların da kavranması yoluna gidilmiştir.

3. Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları. Serbest meslek faaliyeti esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri personelleri aracılığı ile olur. Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler" bendine bu Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, bir mensubunu veya personelini tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kurum hiyerarşisine dahil olarak firmaya Türkiye'de hizmet verilmesi veya bu hizmet bedelinin (yurt dışından fatura edilen bedel) Türkiye'de gider yazılması suretiyle olur. Bu şekilde ücret ile serbest meslek kazancı arasında fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı varsayımına dayanılarak, kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla bu Kanundan önce ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı tabiidir.

4. Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar. Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar dar mükellef yabancı kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye'de bulunması ve bu malların ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

5. Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları. Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olması demek, Türkiye'de sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye'de nemalandırıl-

masıdır. Böylece yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradıdır. Bent hükmü, Gelir Vergisi Kanununun aynı mahiyetteki hükmüne paralel olarak konulmuş, Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratlarının tamamı dar mükellefiyet mevzuuna alınmıştır. Menkul sermaye iratlarının kaynağını teşkil eden değerlerin dar mükellef kurumların Türkiye'deki şubelerinin bilançolarına dahil olması halinde, maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendi gereğince ticari kazanç olarak vergi konusuna esasen girmektedir. Bu itibarla, anılan bent hükmüne girmeyen Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilci bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesi ile ilgili ödevler yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir. Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumların Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde tanımlanan ve sayılan her nevi menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi sağlanmıştır.

6. Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar. Diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye'de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

***Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi :***

- 3 üncü maddesi; birinci fıkrada yer alan "tam mükellefiyet esasında" ve ikinci fıkrada yer alan "dar mükellefiyet esasında" ibarelerinin, hangi esasta vergilendirileceği hususu açık olduğu ve bu ibarelere gerek bulunmadığı gerekçesiyle metinden çıkarılması; üçüncü fıkranın (ç) bendinde yer alan "taşınır mallar" ibaresinin Medeni Kanuna uygun olarak "taşınır" şeklinde değiştirilerek redaksiyona tâbi tutulması, dördüncü fıkranın sonunda yer alan "geçerlidir" ibaresinin daha doğru bir ifade biçimi olacağı gerekçesiyle "uygulanır" şeklinde değiştirilmesi; beş ve altıncı fıkraların dil bilgisi kurallarına uygun olarak tanım cümlesi şeklinde düzenlenmesi için redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

***Plan ve Bütçe Komisyonu Değişiklik Gerekçesi :***

- 3 üncü maddesi; üçüncü fıkrasının (a) bendinin birinci cümlesinin, ifadenin düzeltilmesi için redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

***GENEL TEBLİĞLER***

**Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)**

**(İlgili Kısım itibarıyla)**

**3. Tam ve Dar Mükellefiyet**

Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

### **3.1. Tam mükellefiyet**

Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir.

### **3.2. Dar mükellefiyet**

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir.

#### **3.2.1. Dar mükellefiyette kurum kazancı**

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, (Bu şartları taşıyacak şekilde kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.)

- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde belirtilen anılan kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Dar mükellef kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlara ilişkin açıklamalar Tebliğin (22.2) bölümünde yapılmıştır.

## **ÖZELGELER**

### **Gelir İdaresi Başkanlığının B.07.1.GİB.0.03.49/4922-85-11450 sayı ve 9.2.2007 tarihli Özelgesi**

Dilekçenizde, Türkiye Yunanistan Doğalgaz Boru Hattı Projesi kapsamında, Çanakkale Boğazı Deniz Geçışı İnşaatı işinin müteahhit sıfatıyla yapılmakta olduğu, boru hattının Çanakkale Boğazına gemi ile döşenmesi işinin taşeron olarak İtalyan Micoperi firmasına yaptırılacağı ve İtalyan firmasının yapacağı işin 6 aydan kısa süreceği, Micoperi firmasının yapımını üstlenmiş olduğu işin Kurumlar Vergisi

Kanununa göre bir işyeri oluşturduğu; ancak, İtalya Cumhuriyeti ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 5 inci maddesi gereğince işin, altı aydan kısa sürdüğü için işyeri sayılamayacağı belirtilerek konu ile ilgili olarak Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

"Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın işyerini düzenleyen 5/2-g(i) alt bendi ile "İşyeri"ni düzenleyen 5 inci maddesinin 2 /g (i) alt bendi, ve Anlaşmanın "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 7/1. maddesi hükümleri karşısında bahse konu inşaat işi 6 aydan kısa süreceğinden Micoperi firmasına ait Türkiye'de bir işyeri oluşmayacak ve elde edilen kazançlar, Anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin hükümlerine göre İtalya'da vergilendirilecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### Muafiyet ve İstisnalar

#### Muafiyetler

**MADDE 4- (1) Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:**

a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.

b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar.

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar.

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler.

e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

- 1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- 2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- 3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapısını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.

#### **İLGİLİ MEVZUAT**

- Kurumlar Vergisi Kanunu md.2 (Mükellefler), md.35 (Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Sınırı), md.Geçici 1/8,9
- Gelir Vergisi Kanunu md.94 (Vergi Tevkifatı), md.96 (Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar)
- Vergi Usul Kanunu md.173 (İstisnalar)
- Kooperatifler Kanunu md. 93/3 (Muaflıklar)
- 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti tanınması Hakkında Kanun md.20
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu md. 5 Yönetici Şirket, md.8 (Destek ve Muafiyetler), md. Geçici 2
- 1606 Sayı Bazı Dernek Ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç Ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun md. 1, 2
- 4457 sayılı Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun md.22 (Çeşitli Hükümler)
- 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgesi Kanunu md.21 (Muafiyet-OSB Tüzel Kişiliğine ilişkin)

#### **GEREKÇELER**

##### **Hükümet Gerekçesi**

Madde 4- Bu maddede muafiyetler düzenlenmiştir.

(a), (b) ve (c) bentleri ile kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler, yine kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla ve sosyal amaçlarla işletilen müesseseler vergiden muaf tutulmuştur. Söz konusu kuruluşlar kanun metninde sayılmakla beraber, gibi ve benzeri müesseseler şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle, sosyal devlet ilkesi gereği bentlerde sayılanlara benzer kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

(ç) bendine göre, kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırar vergiden muafdir. Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamaktadır.

(d) bendine göre, 5018 sayılı Kanununun 12 nci maddesinde sayılan merkezi yönetim kapsamındaki idarelere ait olan kreş, konukevi ve askeri kışlalardaki kantinler; sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmak koşulları ile kurumlar vergisinden muafdir.

Bu muafiyetle sözü edilen askeri kışlalarda açılan ve burada kalanların bu süre içinde ihtiyaç duyduğu kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler kapsama alınmıştır. Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı ekonomik hacmi dar, dışarıya satış yapılmayan dolayısıyla rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerlerdir. Bu amacı aşan kantinlerin vergi kapsamına alınacağı tabiidir.

(e) bendi ile kanunla kurulan emekli yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumları muafiyet kapsamına alınmaktadır. Muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli sandığı veya sigorta kuruluşlarına uygulanacaktır.

(f) bendi ile kamu kuruluşlarının yaptıkları iş ve hizmetler karşılığında aldıkları resim ve harçların ticari hasılat olarak kabul edilmesi ve bu nedenle bu tür kamu idarelerinin vergi kapsamında değerlendirilmesini önlemek amacıyla muafiyet hükmü getirilmiştir.

(g) bendi ile Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi muaf kuruluşlar arasında sayılmıştır.

(h) bendine göre, Darphane, Damga Matbaası, askeri fabrika ve atölyelere tanınan vergi muafiyeti, bunların sadece kuruluş amacına uygun işler ile sınırlı olacaktır.

(i) bendine göre, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen,

1) Kanal, boru, nakil hattı ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri vergi muafiyeti kapsamına alınmıştır. Muafiyet kapsamına giren su işletmesinden şebeke suyunun anlaşılması gerekir. Çeşitli kaplara konularak yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

2) Belediye sınırları içinde yolcu taşıma faaliyetinde bulunan işletmeler için kurumlar vergisi muafiyeti öngörülmüştür. Taşıma faaliyetinin belediye sınırlarını aşacak şekilde yapılması halinde muafiyet uygulanmayacaktır.

3) Mezbahalar sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleri ile sınırlı olmak üzere muafiyetin kapsamına alınmıştır. Mezbahalar genelde belediyeler tarafından kurulmaktadır. Ancak, il özel idareleri ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklerce kurulan mezbahalar da vergiden muaf olacaktır. Anılan kamu kurumları dışındaki kuruluşlarca açılan mezbahalar vergiye tabi olacaktır.

(j) bendine göre, köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu işletmeleri ile tarım işletmeleri vergiden muaf olacaklardır. Ayrıca, köy ve köy birliklerine ait olup bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri de vergiden muaf olacaktır. Yolcu taşıma faaliyetinin il sınırını aşması durumunda muafiyet söz konusu değildir.

(k) bendine göre, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler muafiyet kapsamındadır.

(l) bendi, kooperatiflerle ilgili muafiyet hükmünü içermektedir. Kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esastır. Bu ilkedan hareketle, günümüzde kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek için kooperatiflere sağlanan muafiyet sınırlandırılmıştır. Tüketim ve nakliye kooperatifleri vergilendirme kapsamına alınırken, günümüzde yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak, gerçekte "Yap-Sat İnşaat" faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların da vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Kişilerin karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma amacıyla bir araya gelerek konut ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurmuş oldukları yapı kooperatifleri ise muafiyetten yararlanmaya devam edeceklerdir.

Yapılan düzenleme ile tüketim ve nakliye kooperatifleri dışında kalan diğer kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- İdare meclisi başkan veya üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
- İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- Münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması

ve mutlak surette bu kayıt ve şartlara uyulması gerekmektedir.

Ayrıca, yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, söz konusu yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerinin ve bunların ilişkili olduğu kişiler veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi,

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması

gerekmektedir.

(m) bendine göre muafiyetten yararlanacak kurumun, sadece 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'da tanımlanan küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlama alanında karşılaşılan güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması gerekmektedir.

Ayrıca muafiyetten yararlanacak kurumun, kuruluş sözleşmelerinde sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulduğu ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.

(n) bendine göre sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, Bakanlar Kurulunun onayı ile kurumlar vergisinden muaf olabileceklerdir.

Ayrıca maddenin ikinci fıkrası ile bu maddede sayılan muafiyetlerin uygulanmasına ilişkin Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

### **Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gereçesi :**

- 4 üncü maddesi; kamu idareleri arasında eşitliğin sağlanması amacıyla birinci fıkranın (d) bendinde belirtilen muafiyetten il özel idareleri, belediyeler ve sosyal güvenlik kurumlarının da yararlanması için "Merkezi yönetim" ifadesinin "Genel yönetim" şeklinde değiştirilmesi; konut yapı kooperatiflerinin konut edindirmek amacıyla, müteahhitlerle yapmış oldukları kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin, kurumlar vergisi uygulamaları bakımından ortak dışı işlem sayılmasının uygun olmadığı, kooperatiflerin ortaklarına konut sağlayabilmesi için dışarıdan müteahhitlik hizmeti satın almasının işin gereği olduğu, kooperatiflerin müteahhide yaptırdığı iş karşılığı arsa vermesinin gelir getirici ortak dışı muamele olarak düşünülmemeyeceği gerekçesiyle birinci fıkranın (l) bendinde yer alan "sadece ortaklarla iş görülmesine" ibaresinden sonra gelmek üzere parantez içinde "(Konut yapı kooperatiflerinin, kat karşılığı inşaat sözleşmesiyle gerçek veya tüzel kişilere inşaat yaptırarak inşa edilecek konutların bir kısmını ve/veya bir kısım arsa ve/veya arsa payını müteahhitlik giderlerini karşılamak üzere bu gerçek ve/veya tüzel kişilere vermesi ortak dışı işlem sayılmaz.)" cümlesinin eklenmesi; (n) bendinde belirtilen bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların, kurumlar vergisine ilişkin muafiyetten yararlanmaları için yalnızca bu alanda faaliyet gösterme koşulunun getirilmesi gerektiğinden bendin başına "Münhasıran" ibaresinin eklenmesi ve kurum ve kuruluşların bu muafiyetten yararlanma ve muafiyeti kaybetme koşullarının uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesi amacıyla Maliye Bakanlığınca düzenlenmesi için bendin devamına "(Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)" ifadesinin eklenmesi; organize sanayi bölgelerinin geliştirilmesi için modern, teknolojik ve ekonomik yatırımların yapılmasının sağlanmasına yönelik olarak organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmelere ilişkin bu Kanunun geçici 1 inci maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen 10 yıllık geçici muafiyetin süresiz hale getirilerek maddeye yeni (n) bendi olarak eklenmesi ve bent numaraları ile madde metninin redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

**Plan ve Bütçe Komisyonu Değişiklik Gerekçesi :**

- 4 üncü maddesi; yapı kooperatiflerinin arsalarını kat karşılığı vererek konut veya iş-yeri elde etmeleri halinde yapı kooperatiflerinin her hisse için bir iş yeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmamasını teminen birinci fıkranın (k) bendinin değiştirilmesi suretiyle,

**GENEL TEBLİĞLER****Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)  
(İlgili Kısım itibarıyla)****4. Muafiyetler****4.1. Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlık-ları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları ile yarış yerleri, kitap, gazete ve dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesi-nin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muafır.

Bu muafiyetten yararlanabilmek için kuruluşun, yukarıda sayılan kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilmesi ve amacının bilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek olması gerekmektedir.

Bentte sayılan kuruluşların aynı amaçlarla da olsa kamu idare ve kuruluşları dışındaki kurumlar tarafından işletilmesi halinde söz konusu muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır.

Kamu idare ve kuruluşlarından maksat, merkezi yönetim kapsamına dahil olan genel ve özel bütçeli daireler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.

**4.1.1. Okul atölyeleri**

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı meslek liseleri ve teknik okulların atölyelerinin döner sermaye işletmeleri tarafından öğrencilerin teorik bilgilerini pratikte de kullanabilmelerini sağlamak, el becerilerini arttırmak, müteşebbislik ruhlarının geliştirilmesine yardımcı olmak gibi eğitime yönelik amaçlar doğrultusunda işletilmesi halinde söz konusu işletmeler kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Anılan işletmelerde, eğitim öğretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ürünlerin satılmak suretiyle değerlendirilmesi halinde de muafiyetin kalkması söz konusu değildir.

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere dışarıdan işçi istihdam edilmesi, fason imalat yaptırılması veya ihale yoluyla iş alınması hallerinde ise okul döner sermaye işletmesi nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirileceği tabiidir.

#### **4.1.2. Otelcilik ve turizm meslek liseleri uygulama otelleri**

Okulların iktisadi alandaki ticari faaliyetlerinin muafiyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Otel işletmeciliği işi ticari bir organizasyonu gerektirdiğinden, meslek okulları bünyesinde faaliyet gösteren uygulama otellerinde okul öğrencilerinin stajlarını yapıyor olması, otelin iktisadilik vasfını değiştirmemekte ve iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini gerektirmektedir.

Meslek okullarındaki öğrenciler, otelcilik ve turizm ile ilgili olarak öğrendikleri bilgileri, okullarına bağlı uygulama otellerinde veya özel girişimcilere ait otellerde staj yaparak pratiğe dönüştürmektedirler. Stajın, özel girişimcilere ait otellerde yapılıyor olması ile meslek okullarına ait uygulama otelleri bünyesinde yapılıyor olması, teorinin pratiğe dönüşmesi açısından temel bir farklılık yaratmayacaktır. Ancak söz konusu faaliyetlerin, bünyesinde eğitim unsurunu da barındırıyor olması, faaliyetin iktisadilik vasfını ortadan kaldırmadığı için otel işletmeciliğinin kamu kurumu tarafından icra ediliyor olması, muafiyetten yararlanılmasını gerektirmemektedir.

#### **4.2. Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşlar**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muafır.

##### **4.2.1. Vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları**

2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesinin (b) bendinde, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı; ek 7 nci maddesinde de vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının 56 ncı maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır. Bu çerçevede, vakıf üniversitelerinin bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, iktisadi işletme niteliğinde olmakla birlikte, vakıflara ait üniversiteler Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesi uyarınca genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

##### **4.3. Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuru-

luşlar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

#### **4.3.1. Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen yardım sandıkları**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından kurulup yönetilen ve sosyal amaçlarla personelinin ihtiyaçlarını karşılamak üzere işletilen yardım sandıkları bu kapsamda değerlendirilecektir.

#### **4.3.2. Ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan işyurtları**

4301 sayılı Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumunun Kuruluş ve İdaresine İlişkin Kanununun 6 ncı maddesinde iş yurtları; hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek, bu suretle öğretilen ekonomik değerleri pazarlamak için ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan tesis, atölye ve benzeri üniteler olarak tarif edilmiştir.

Bu çerçevede, hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek, bu suretle üretilen ekonomik değerleri pazarlamak için ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan işyurtları kurumlar vergisinden muafır. Belirtilen amaçlar dışında faaliyet gösteren iş yurtları ise kurumlar vergisinden muaf değildir.

Örneğin; cezaevi işyurdu bünyesinde bulunan kantin veya otopark işletmeciliği, hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek amacı dışında yer alan faaliyetler olduğundan, söz konusu kantin veya otopark işletmesinin, işyurduna bağlı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.

#### **4.4. Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırar**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muafır.

Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

#### **4.5. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler**

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muafır.

##### **4.5.1. Kreş ve Konukevleri**

5018 sayılı Kamu Malı Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinde genel yönetim kapsamındaki idareler belirtilmiş olup, buna göre, anılan Kanuna ekli (1), (2) ve

(3) sayılı cetvellerde yer alan idarelere, sosyal güvenlik kurumlarına, mahallî idarelere (İl özel idaresi ve belediyeler ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler) ait kreş ve konukevleri, sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşuluyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında kreş ve konukevlerine ilişkin muafiyetten sadece genel ve özel bütçeli idareler yararlanabilmekteydi. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenleyici ve denetleyici kurumlara, sosyal güvenlik kurumları ile mahallî idarelere ait kreş ve konukevleri de muafiyet kapsamına alındığından söz konusu işletmeler, 1/1/2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaftır.

**Kreş:** Kreş ve gündüz bakımevleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 3 üncü maddesinde, 0-6 yaş grubundaki çocukların bakımlarını gerçekleştirmek, bedensel ve ruhsal sağlıklarını korumak ve geliştirmek ve bu çocuklara temel değer ve alışkanlıkları kazandırmak amacıyla kurulan ve yatılı olmayan sosyal hizmet kuruluşları olarak tanımlanmıştır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreşlerin, sadece kamu görevlilerine hizmet etmek amacıyla kurulması, kârlılık amacı gütmemesi ve üçüncü kişilere kiralanmaması koşuluyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

**Konukevi:** Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine barınma hizmeti verilen ve barınmanın gerektirdiği kahvaltı ve yemek gibi zaruri ihtiyaçların karşılandığı konukevleri kurumlar vergisinden muaftır. Bu nedenle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait konukevlerinin amaçları dışında faaliyet göstermeleri veya kamu görevlileri dışındaki kişi ve kuruluşlara hizmet vermeleri ve bu durumun devamlılık arz etmesi halinde, bu faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, konukevlerinde berber, kuaför, bar, kafeterya, oyun salonu, çay bahçesi, pastane, düğün salonu, alakart, fastfood, lokanta, dansing, sauna, yüzme havuzu, fitness ve spor merkezi ile plaj v.b. yerlerde bir bedel karşılığı verilen hizmetlerin muafiyet kapsamında değerlendirilebilmesi mümkün değildir.

#### 4.5.2. Askeri kışlalardaki kantinler

211 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanununun 51 inci maddesinde kışla, askerlerin barındırıldığı ve hizmet gördüğü tek bir bina veya toplu halde bulunan muhtelif binalar ile bunların müstemilatından olan diğer bina ve araziler ile karargah ve askeri kurumlar ile Deniz Kuvvetleri Teşkilatında bulunan gemiler gibi askeri tesisler olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 106 ncı maddesinde, her kışlada askerlerin çeşitli ve zaruri ihtiyaçlarının daha ucuz ve kolaylıkla sağlanmasını temin etmek amacıyla bir kantin kurulacağı, kan-

tinlerin işletilmesinden elde edilen kârın kışla kumandanının emriyle, ödeneği olmayan veya ödeneği olup da kafi gelmeyen zaruri ve resmi işlere sarf olunacağı hükme bağlanmıştır.

Askeri kışlalarda açılan ve askerlerin zaruri ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan, kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler, kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı, dışarıya satış yapılmayan ve dolaşısıyla iktisadi alanda rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerlerdir. Bu yerlerde giyecek, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim malları v.b. satılması veya dışarıya satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılamayacaktır. Ayrıca, askerlerin dışında ailelerinin de ihtiyaçlarını karşılayan ve askeri kışlaların dışında başka yerlerde faaliyet gösteren kantinlerin anılan muafiyet hükmünden yararlanması mümkün değildir.

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (13) numaralı bendine göre, genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konukevleri ve bunların kantinleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştu. Söz konusu muafiyet, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığından, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olsa dahi askeri kışlalar dışındaki kantinlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

#### **4.6. Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları**

Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muafıdır.

Anılan muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır.

Bir emekli ya da yardım sandığı ile sosyal güvenlik kurumunun, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, tüzel kişiliğinin yanında ayrıca "kanunla kurulmuş olma" şartı da aranacaktır.

20/5/2006 tarih ve 26173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun geçici 1 inci maddesine göre, T.C. Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu, Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna devredildiğinden, anılan Kanuna göre kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

#### **4.7. Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları**

Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

#### **4.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü**

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde; Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü kurumlar vergisinden muaf kuruluşlar arasında sayılmıştır. Toplu Konut İdaresi Başkanlığının konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmeleri de muafiyet kapsamındadır.

#### **4.9. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler**

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendiyle kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere Darphane ve Damga Matbaası ile askeri fabrika ve atölyeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

#### **4.10. İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler**

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen,

- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Muafiyet kapsamına giren su işletmelerinden, şebeke suyunun boru hattı ile dağıtımını yapan işletmelerin anlaşılması gerekir. Çeşitli kaplara konularak teslimi yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Taşıma faaliyetlerinin belediye sınırlarını (büyükşehir belediyesi bulunan yerlerde büyükşehir belediye sınırlarını) aşacak şekilde yapılması halinde muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Taşıma faaliyetinin belediye sınırları içinde olup olmadığı, kalkış ve varış noktalarına bakılarak değerlendirilecek, bu noktalardan birinin belediye sınırları dışında yer alması halinde muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır.

Örneğin, Kırıkkale Belediyesinin belediye sınırları içinde gerçekleştirdiği yolcu taşıma faaliyetleri muafiyet kapsamında iken, anılan belediyenin Kırıkkale-Ankara arasında gerçekleştireceği yolcu taşıma faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilemeyecek, bu faaliyet nedeniyle söz konusu yolcu taşıma işletmesi nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Taşıma faaliyetinin yük ve eşya taşınması şeklinde gerçekleşmesi halinde, belediye sınırlarının aşılmış olmadığına bakılmaksızın söz konusu taşımacılık işletmesi kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara

bağlı kuruluşlar tarafından işletilen mezbahalar sadece kesim, taşıma ve muhafaza işle-ri ile sınırlı olmak üzere muafiyet kapsamında olup, bu idareler dışındaki kuruluşlarca işletilen mezbahalar nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

#### **4.11. Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmeler**

Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukla-rı il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Yolcu taşıma faaliyetinin il sınırlarını aşması durumunda muafiyet söz konusu değildir. Buna göre, köyler ile bunların birliklerine ait yolcu taşıma işletmelerinin muafiyetten yararlanabilmesi için bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyet göstermesi, taşımanın eşya ve yük dışında sadece yolcu taşımaya münhasır olması gerekir.

Mülga 5422 sayılı Kanunda yer alan il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen soğuk hava deposu işletmelerine ilişkin muafiyet, 5520 sayılı Kanunla daraltılarak, sadece köyler ve köy birlikleri tarafından işletilen soğuk hava deposu işletmeleri ile sınırlandırılmıştır.

#### **4.12. Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler**

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftırlar.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmelerinin muafiyet hük- münden yararlanabilmesi için iktisadi işletmenin;

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması,

- Faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret olması gerekmektedir.

İdman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler ise sadece idman ve spor faali- yetinde bulunmaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Öte yandan, transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri de idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir.

Örneğin; Türkiye Futbol Federasyonuna tescil edilmiş bir spor kulübünün, idman ve spor faaliyetlerine bağlı olarak maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları rek-

lamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, kulübün söz konusu idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra forma, ayakkabı ve diğer malzeme satışı, otopark, benzin istasyonu, restoran, otel, büfe ve plaj işletmeciliği yapması durumunda, idman ve spor faaliyetleri dışındaki faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

#### **4.13. Kooperatifler**

Kooperatifler, üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması amacıyla kurulmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ile de tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

##### **4.13.1. Muafiyet şartları**

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir.

Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

##### **4.13.1.1. Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması**

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

##### **4.13.1.2. Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi**

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin, elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

##### **4.13.1.3. Yedek akçelerin dağıtılmaması**

Kooperatiflerce ayrılan yedek akçelerin ortakların sermayeye iştirak oranlarına veya kooperatif ile yaptıkları muamele miktarlarına ya da başka bir esasa göre dağıtılmasına izin

verilmemiştir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde ayrılan yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

#### **4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi**

Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır.

##### **4.13.1.4.1. Üretim kooperatiflerinde ortak dışı işlemler**

Üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır.

**Örnek 1:** Ortaklardan alınan sütlerin niteliği değiştirilmeksizin üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu sütlerin işlendikten sonra peynir olarak ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılmaktadır.

**Örnek 2:** Ortaklardan alınan zeytinlerin ayıklanma ve temizlenme gibi işlemlerle sofralık zeytin haline getirilerek üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu zeytinlerin çeşitli işlemlere tabi tutularak zeytinyağı şeklinde ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılacaktır.

**Örnek 3:** Kooperatiflerin üçüncü kişilerden satın aldığı üretimde kullanılan girdileri (ilaç, gübre, tohum gibi) ortaklara vermesi ve bedelin ortakların kooperatife satacakları ürün bedeli ile ilişkilendirilmesi ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Buna göre bir pancar üretim kooperatifi tarafından üçüncü kişilerden satın alınan gübrenin, kooperatif ortaklarından satın alınacak pancara ait ürün bedelinden mahsup edilmek üzere ortaklara dağıtılması, ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

##### **4.13.1.4.2. Kredi kooperatiflerinde ortak dışı işlemler**

Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka, kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonları, sadece ortaklarına kredi olarak vermesi halinde, bu faaliyetler ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Kredinin, kooperatif ortağı olmayanlara verilmesi ise ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

##### **4.13.1.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler**

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir v.b. malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek ....” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.

#### **4.13.2. Yapı kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar**

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekmektedir.

Buna göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, kuruluşlarından inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili kişi kabul edilen kişi ve kurumlara veya bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri gerekir.

Burada sözü geçen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin,

- Ortaklarını,
- Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının eşlerini,
- Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füruu) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını kapsamaktadır.

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. Yeni kurulan kooperatiflerde ise arsa temin edilmemesi veya henüz inşaat aşamasına gelinmemesi durumunda bu şart aranmayacaktır.

T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte, ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

2006 yılının sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti, 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bu tarihten önce kurulan yapı kooperatifleri, 31/12/2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını yerine getirmiş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Örneğin; (A) Yapı Kooperatifinin inşaat işini üstlenen müteahhidin oğlunun kooperatif yönetim kurulunda bulunması durumunda, yönetim kurulu üyeliğinden 2006 yılı sonuna kadar ayrılmış olması gerekmektedir. Aksi halde, kooperatifin 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

#### **4.14. Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar**

Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağ-

lamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Buna göre muafiyetten yararlanacak kurumun, 18/11/2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik’te tanımlanan küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlama alanında karşılaşılan güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması gerekmektedir.

Ayrıca muafiyetten yararlanacak kurumun, kuruluş sözleşmelerinde sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulduğu ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.

Söz konusu kurumun statüsü, muafiyetten yararlanma açısından önem arz etmemektedir. Bu kurumun, Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde yazılı kurumlar arasında yer alması yeterlidir. Ancak, sözü edilen kurumların kuruluş sözleşmelerinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kuruldukları ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.

Yukarıda açıklanan şekilde kurulan bu kurumların, anılan muafiyetten yararlanabilmeleri için;

- Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı devletler veya uluslararası finans kuruluşları arasında imzalanan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olması,
- Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,
- Teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması, sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi temininde teminat sağlamak için kullanılması,
- Teminat sorumluluk fonunun küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi,

şarttır.

#### **4.15. Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar**

Sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (m) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır.

Bunların, muafiyetten yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

#### **4.16. Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler**

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır. Öte yandan, organize sanayi bölgeleri, tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisinin konusuna girmemektedirler. Ancak, organize sanayi bölgelerinin, muafiyet kapsamı dışındaki iktisadi işletmelerinin bulunması halinde, bu iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacakları hususu Tebliğin (2.4) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

#### **4.17. Şarta bağlı muafiyetlerin kaybedilmesi veya kazanılması**

Şarta bağlı muafiyet tanınan kurum ve kuruluşların yıl içinde muafiyet şartlarını kazanmaları veya kaybetmeleri halinde kurumlar vergisinden muaf olacakları veya kurumlar vergisine tabi olacakları tarih önem arz etmektedir.

Kurumlar vergisinden belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kurum veya kuruluşun muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi tutulması, muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde ise izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması gerekmektedir.

Örneğin; muafiyet şartlarını haiz genel yönetim kapsamındaki kamu idaresine ait (Y) Konukevinin, 17/8/2006 tarihinde kamu görevlileri dışındaki üçüncü kişilere de hizmet vermesi halinde, anılan Kurumun bu tarihten itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

(B) Belediyesine ait olan ve belediye sınırları dışında da yolcu taşıma faaliyeti bulunan yolcu taşıma işletmesinin, Belediye Meclisinin 10/10/2006 tarihinde aldığı kararla yalnızca belediye sınırları dahilinde faaliyet göstermeye başlaması halinde, söz konusu yolcu işletmesi 1/1/2007 tarihinden itibaren kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

Muafiyet şartlarını haiz (Y) Konut Yapı Kooperatifinin, 17/8/2006 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatifin 17/8/2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Öteden beri kurumlar vergisi mükellefi olan (Z) İşyeri Yapı Kooperatifinin, 21/9/2006 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması durumunda ise bu kooperatif, 1/1/2007 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

Muafiyet şartlarını kaybedip mükellef olan bir kooperatifin, ileriki dönemlerde ana sözleşmesinde gerekli düzenlemeleri yapıp fiilen şartlara uyması halinde tekrar muafiyetten yararlanabileceği tabiidir.

Şekilsel bir şartın gerçekleşmesi suretiyle ilk defa muafiyete hak kazanılması halinde ise şekilsel şartın sağlandığı tarihten itibaren kurumlar vergisinden muaf olunacaktır.

### **SİRKÜLER**

#### **Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri No: 5 (Kooperatiflerde Vergi Muafiyeti için Gerekli Koşullar Hk.)**

##### **1. Giriş:**

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasının (k) bendi ile geçici 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer alan yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için taşınmaları gereken şartlar ile ilgili açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

##### **2. Yasal Düzenleme:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde; *“Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri”*nin kurumlar vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun geçici 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrasında ise geçiş dönemine ilişkin olarak *“2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılır.”* hükmüne yer verilmiştir.

##### **3. Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanmaları:**

Yukarıda yer verilen Kanun hükümleri göz önünde bulundurulduğunda, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz) ilişkin hükümler bulunması ve bu hükümlere fiilen de uyulması gerekmektedir.

Öte yandan, yapı kooperatiflerinde yukarıda belirtilen şartların yanı sıra; kuruluşundan, inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya sayılan bu kişiler ile işi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi ve yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması şartları da aranmaktadır.

Buna göre, öteden beri faaliyette bulunan ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurumlar vergisinden muaf olan yapı kooperatifleri ile 2006 yılı içinde kurulmuş olan yapı kooperatiflerinin 31.12.2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen şartların tamamını sağlamaları gerekmektedir.

Belirtilen tarihe kadar söz konusu şartları yerine getirmeyen yapı kooperatifleri hakkında, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrası gereğince 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

### **ÖZELGELER**

#### **Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.06.16.01/ 06-KVK-7 sayı ve Eylül 2006 tarihli Özelgesi**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/k maddesi hükmü gereğince kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için üst birliğe üye olma şartı aranmadığından kooperatifinizin yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını taşıması halinde kuruluş tarihi olan 25.04.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

#### **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-K7352 / 24605 sayı ve 13.12.2006 tarihli Özelgesi**

“Yapı kooperatiflerinde gayrimenkullerin, kooperatifle ilgili bulunmayan 3. kişiye kiralanması, kazanç gayesi güdülmeksizin maliyet bedeli üzerinden satılması veya kamulaştırılması, kooperatifin münhasıran ortaklarla iş görmesi gerektiği yönündeki şartın ihlali sayılır. Bu durumda, şartın ihlal edildiği tarihten itibaren geçerli olmak üzere kooperatifin mükellefiyetinin tesisi gerekir. Kooperatiflerin mevduat faizi, repo veya devlet tahvili, hazine bonusu faiz gelir elde etmesi ise muafiyet şartlarını ihlal etmemektedir.

Kooperatifin ana sözleşmede belirtilen kuruluş amacının gerçekleştirip normal şartlarda tasfiye sürecine girmesi ve tasfiyeye ilişkin tasarrufları muafiyet ihlali sayılmaz. Ancak, faaliyet sürecinde edinilen sabit kıymetlerin gayrimenkul veya demirbaşların gerek faaliyet dönemi içinde gerekse tasfiye süreci içinde satışı, muafiyet şartlarının ihlali olarak kabul edilecektir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.4.DEF.0.34.11/KVK/4-7468 / 2908 sayı ve 19.2.2007 tarihli Özelgesi**

Üniversiteniz Yönetim Kurulu'nun Yüksek Öğretim Kanunu'na dayanılarak çıkarılan "Yükseköğretim Kurumları ....., Kültür ve Spor İşleri Dairesi Uygulama Yönetmeliği" hükümleri uyarınca Üniversiteniz bünyesinde kurulan "Sağlık Kültür Spor Daire Başkanlığı'nın faaliyetlerinden öğrenci yurtları ile sadece görevlilerinize hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak kaydıyla açılan kreşlerin kurumlar vergisinde muaf tutulması ancak, kantinlerin kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir. Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Başkanlığımızın hizmet vereceği alanlar arasında sayılan spor tesisleri (spor salonları, spor sahaları, kortlar, havuz ve fitness) nin kurumlar vergisinden muaf olduğuna ilişkin hüküm bulunmadığından, söz konusu tesislerde verilecek hizmetler karşılığı elde edilecek gelirlerin de kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4-7496 / 3604 sayı ve 28.2.2007 Tarihli Özelgesi**

Özel bütçeli üniversiteler, 01/01/2006 tarihinden önceki dönemlerde 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7.maddesinin 3.bendi, 01/01/2006 tarihinden sonra ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin a bendi uyarınca Kurumlar Vergisinden muaf olduğundan, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu kapsamında vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının da bu muafiyetten aynen yararlanması gerekmektedir.

Diğer taraftan 2547 sayılı Kanunun 3. maddesinin (j) fıkrasıyla "Uygulama ve Araştırma Merkezinin" tanımı yükseköğretim kurumlarında eğitim-öğretimin desteklenmesi amacıyla çeşitli alanların uygulama ihtiyacı ve bazı meslek dallarının hazırlık ve destek faaliyetleri için eğitim-öğretim, uygulama ve araştırmaların sürdürüldüğü bir yükseköğretim kurumu olduğu belirtilmiş Kanunun 55. maddesinde yüksek öğretim kurumlarının gelir kaynakları belirtilerek 56. maddesinin (b) fıkrasıyla üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan malî muafiyetler-istisnalar ve diğer malî kolaylıklardan aynen yararlanacakları hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, söz konusu vergi muafiyeti, yüksek öğretim kurumlarının kuruluş maksadı dışındaki faaliyetlerini kapsamamakta olup, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisinden muaf olan üniversitelere ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi oldukları tabiidir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre 15.07.1997 tarihinde 4281 sayılı Kanunla kurulan Tüzel kişiliğe haiz bir "vakıf üniversitesi" olan ..... Üniversitesinin Kurumlar vergisinden muaf olacağı gibi bağlı kuruluşu olan ..... Üniversitesi Araştırma Geliştirme ve Proje Danışmanlığının Üniversiteye bağlı yüksek öğretim kurumu olarak, kuruluş tarihi itibarıyla kurumlar vergisinden muaf olması gerekir. Bu nedenle kurumlar vergisi ve geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7416/1149 sayı ve 20.1.2007 tarihli Özelgesi**

Özet: Kooperatiflerin esas itibariyle kar amacı gütmemeleri ve ortaklarının müşterek ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve dayanışma ilkesi çerçevesinde karşılamak amacıyla kurulan birlikler olmaları nedeniyle, 7 üyeden oluşan söz konusu kooperatifin üyelerine 300 daire inşa etmesi kooperatiflerin kuruluş amaçlarıyla örtüşmediğinden kooperatifin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-4304/2441 sayılı Özelgesi**

Kooperatiflerin esas itibariyle kar amacı gütmemeleri ve ortaklarının müşterek ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve dayanışma ilkesi çerçevesinde karşılamak amacıyla kurulan birlikler olmaları nedeniyle, 702 üyeden oluşan kooperatifin arsa+para karşılığında 1041 daire inşa etmesi/ettirmesi kooperatiflerin kuruluş amaçlarıyla örtüşmediğinden kooperatifinizin Kurumlar Vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Diğer taraftan, kooperatiflerin ortak dışı işlem yapması halinde, "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edilmiş olacağından, muafiyet hükümlerinden faydalanılamayacağından Kooperatifinizin anasözleşmesinin 6.maddesinin 3.ve 4. bentlerinde yazılı işlemlerin (sosyal tesis kurması, işletmesi, kiraya vermesi) yapılması halinde elde edilecek kazancın kurum kazancına dahil edilerek beyan edilmesi gerekeceği de tabiidir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7434/1933 sayı ve 5.2.2007 tarihli Özelgesi**

Yapı ruhsatı ve arsa tapusu kooperatifiniz adına tescil edilmemiş arsa üzerine kooperatifinizce inşaat yapılması/yaptırılması halinde kooperatifinizin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacak olup, kooperatif arsasına inşaat yaptırılması karşılığı yüklenici firmaya konut verilmesi halinde "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartının ihlal edilmiş olacağı da tabiidir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/K-7277 /2033 sayı ve 20.10.2006 tarihli Özelgesi**

Kooperatifinizin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/k maddesinde belirtilen şartları taşıması kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olması mümkündür. Ancak, kooperatifinizin kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden müteahhidin başka bir arsaya yapacağı konut ve işyerleri karşılığı, kooperatifinize ait arsanın müteahhite devri ortak dışı işlem sayılacağından, böyle bir durumun tezahürü durumunda kurumlar vergisinden muaf olmanız mümkün değildir.

Gerek vergi kanunlarında gerekse kendi özel kanunlarında gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlarca elde edilen gelirler üzerinden Ge-

çici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrası gereğince tevkifat yapılacaktır. Bu kurum ve kuruluşlarca elde edilen gelirlerin 01/01/2006 tarihinden önce Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi hükümlerine göre tevkifat kapsamı dışında bırakılmış olması, bu gelirler üzerinden Geçici 67 nci madde kapsamında yapılacak tevkifata ilişkin olarak hüküm ifade etmemektedir. Bu nedenle kooperatifinize ait bankalarda bulunan mevduat hesaplarından elde edeceğiniz faiz gelirleriniz üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1 .GİB.4.34.16.01/KVK-7/16-2655 /17624 sayı ve 18.9.2006 tarihli Özelgesi**

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf tutulmasına ilişkin olarak, 5520 sayılı Kanun hükümlerinde, 5422 sayılı Kanun'da parantez içinde yer alan, "faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin muafiyetten faydalanamayacaklarına" dair düzenlemeye, yer verilmemiştir. Bu nedenle, Kooperatifinizin 1.1.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kanunun 4/k maddesinde belirtilen şartlara sahip olması halinde kurumlar vergisinden muaf olması mümkün olup, bu tarihten sonra kurumlar vergisinden muaf olmak için üst birliğe üye olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak kooperatifiniz, anılan Kanun hükmünün yürürlüğe giriş tarihinden önce faaliyete geçtiğinden 01.01.2006 tarihinden önceki dönemleri için üst birliğe üye olma şartı aranılmaya devam olunacaktır.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK/4-k-7207 / 16387 sayı ve 24.8.2006 tarihli Özelgesi**

1.1.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kanunun 4/k maddesinde belirtilen şartlara sahip tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları mümkün olup, bu tarihten sonra sözü edilen kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için üst birliğe üye olma zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, anılan Kanun hükmünün yürürlüğe giriş tarihinden önce faaliyete geçen bu mahiyetteki kooperatiflerin 01.01.2006 tarihinden önceki dönemler için üst birliğe üye olma şartı aranılmaya devam olunacaktır.

**İstanbul Vergi Dairesi B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK/4-k-7243 / 17626 sayı 17826 sayı ve 21.9.2006 Tarihli Özelgesi**

Kooperatife ait dairelerin kooperatif ortağı olmayan üçüncü kişilere kiraya verilmesi muafiyet şartları arasında yer alan sadece ortaklarla iş görülmesi şartının ihlali olacağından kurumlar vergisi muafiyeti sona erecektir. Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, kooperatif gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir. Diğer taraftan, vergi kesintisine tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirleri dışında gelir elde eden kooperatifler ise, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, vergi kesinti yapılan veya yapılmayan tüm kira gelirlerini beyan edecektir. Beyan edilen gayrimenkul kira gelirleri üzerinden tevkif yoluyla ödenen ver-

giler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34.maddesi gereğince beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, kooperatifçe lokal açılması ve verilen hizmetler karşılığı aidat alınması halinde de kurumlar vergisi muafiyetinden söz edilemeyecektir. Ayrıca, elde ettiğiniz mevduat faiz gelirlerini de muafiyet şartlarını kaybetmeniz nedeniyle, diğer gelirleriniz ile birlikte kurum kazancı olarak beyan etmeniz gerekeceği tabiidir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-7143 /13766 sayılı ve 13.7.2006 tarihli Özelgesi**

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56.maddesinin 3708 sayılı Kanunla değişen (b) fıkrasında "Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler-istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar." hükmü yer almıştır. Diğer taraftan aynı Kanununun ek 7 nci maddesinde, vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının, bu Kanunun 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edeceği belirtilmiştir. 5475 sayılı Kanunla 2809 sayılı Kanuna eklenen Ek 71 nci maddesinde de; "İstanbul'da Türk Kardiyoloji Vakfı tarafından 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun vakıf yükseköğretim kurumlarına ilişkin hükümlerine tabi olmak üzere, kamu tüzel kişiliğine sahip olmak üzere İstanbul Bilim Üniversitesi adıyla yeni bir üniversite kurulmuştur." denilmektedir.

Özel bütçeli kuruluşlardan olan üniversitelerin Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin 1/a bendi uyarınca kurumlar vergisinden muaf olması nedeniyle üniversitenizin de kurumlar vergisinden muaf olması gerekmektedir. Söz konusu vergi muafiyeti üniversitelerin kuruluş amaçları dışındaki faaliyetlerini kapsamamaktadır. Öte yandan, aynı maddenin (b) fıkrasında ise kamu kuruluşları tarafından işletilen hastane ve benzeri kuruluşların kurumlar vergisinden muaf oldukları belirtilmektedir. Dolayısıyla, kamu üniversiteleri tarafından işletilen hastanelerin kurumlar vergisinden muaf olması nedeniyle, vakıflarca kurulan üniversitelerde muafiyet ve istisnalardan yararlanacağından özel üniversitenizce kurulacak Araştırma ve Geliştirme Hastanesi'nin de kurumlar vergisinden muaf olması gerekmektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7255 /18944 sayılı ve 2.1.2006 tarihli Özelgesi**

Özelge talebinde; 2004 yılı itibariyle ortaklardan aidat toplamaya başlayan kooperatifin, satışını beklediği arazi ile ilgili meydana gelen gelişmelerden sonra, Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından satış sürecinin durdurulduğu, bunun üzerine 25.06.2006 tarihinde gerçekleştirilen olağan Genel Kurulda kooperatifin tasfiyesine ortaklarca karar verildiği ve söz konusu kararın yapılan başvuru üzerine 13.07.2006 tarihinde İstanbul Ticaret Sicili Müdürlüğü'nce tescil edildiği, kooperatifin kuruluşundan itibaren geçen süre zarfında ortak dışı herhangi bir işlem gerçekleştirilmediği, ortak aidatlarının enflasyon karşısında değerinin korunması ve aynı zamanda oluşacak kooperatif gider-

lerinin karşılanması amacıyla, toplanan tutarların bankada vadeli mevduat veya B tipi likit yatırım fonu olarak değerlendirildiği belirtilerek; kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve tasfiye sürecine girmiş olan kooperatifin mükellefiyet durumunda herhangi bir değişiklik olup olmayacağı, tasfiye dönemi içerisinde edinilen/edinilecek stopaj kesintisi yapılmakta olan faiz gelirlerinin vergisel açıdan durumunun ne şekilde olacağı, ortak aidatlarının ve faiz gelirlerinden oluşan kooperatif özkaynağının dağıtım sırasında vergisel açıdan kooperatif tarafından yerine getirilmesi gereken herhangi bir ilave yükümlülüğün bulunup bulunmadığı hususları sorulmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve tasfiye sürecine girmiş olan kooperatifinizin, tasfiye sürecinde sermaye üzerinden kazanç dağıtımını yapacağından muafiyet şartlarını ihlal etmiş sayılması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Diğer taraftan, ortak aidatlarının ve faiz gelirlerinden oluşan kooperatif özkaynağının aidatlar dışındaki kısmının ortaklarınıza dağıtılması esnasında Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i bendi uyarınca (23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.07.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3. maddesi ile 23.07.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere belirlenen oran) % 15 oranında tevkifat yapılması ve dağıtılan kar paylarının kooperatif ortakları açısından Gelir Vergisi Kanununun 75/2. maddesi uyarınca, menkul sermaye iradı sayılması nedeniyle, ortaklar tarafından aynı Kanunun 86/1-c maddesi göz önünde bulundurularak beyan edilmesi gerekir. Ayrıca, kooperatifiniz tasfiye döneminde bulunduğu için, tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyecektir.

**Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.06.35/ 3556 sayı ve 9.9.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.06.27/ 3314 sayı ve 22.8.2006 tarihli Özelgeleri**

Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kanunda yer alan kooperatiflerin muafiyetten yararlanmak için üst birliğe üye olma şartı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile kaldırıldığından, 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kooperatiflerin muafiyetten yararlanmaları için üst birliğe üye olmaları gerekmemektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK.4/1-k / 7308 ve 29.11.2006 tarihli Özelgesi**

Ortak kooperatiflerin tapu işlemleri davasının devam etmesine karşılık inşaat ruhsatının Birlik adına olduğu ve bu nedenle ortak kooperatiflere tahsis belgesi verilmesi halinde de, yapı ruhsatı ve arsa tapusunun ortak kooperatiflerin tüzel kişiliği adına olmaması halinde, ortak kooperatiflerin muafiyetten yararlanması mümkün değildir.

### İstisnalar

**MADDE 5- (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:**

**a) Kurumların;**

1) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

2) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana

sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

ç) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.

d) Türkiye'de kurulu;

1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

2) Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

e) 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.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna ka-

dar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

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

f) Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

1) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.).

i) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

(2) Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

**(3) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.**

### ***İLGİLİ MEVZUAT***

- **Kurumlar Vergisi Kanunu** md.2 (Mükellefler), md.3 (Tam ve Dar Mükellefler), md.9 (Zarar Mahsubu), md.11 (Kabul Edilmeyen İndirimler), md.14 (Beyan Esası), md.15 (Vergi Kesintisi), md.19 (Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi), md.22 (Safi Kurum Kazancı), md.25 (Vergilendirme Dönemi ve Beyan), md.30 (Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi), md.32 (Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı), md.34 (Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu), md.35/1 (Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Sınırı), md. 37 /1-a (Yürürlük), md.Geçici 1/9
- **Gelir Vergisi Kanunu** md.8 (İşyeri ve Daimi Temsilci), md.75 (Menkul Sermaye İradının Tarifi), md.94-99 (Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname)
- **Vergi Usul Kanunu** md.156 (İşyeri), md.168 (Bildirimlerde Süre ve Şekil (Süre)), md.221 (Defterlerin Tasdiki -Tasdik Zamanı)
- **Sermaye Piyasası Kanunu** md.35 (Yatırım Ortaklıklarının Faaliyetinin Kapsamı), md.37 (Yatırım Fonları), md.39 (Diğer Sermaye Piyasası Kurumları)
- **4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve (...) Hakkında Kanun** md. 3
- **4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu** md. Geçici 2
- **3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu** md. Geçici 3
- **5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun** md. Geçici 2
- **1163 sayılı Kooperatifler Kanunu**
- **3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu**
- **7397 sayılı Sigorta Murakebe Kanunu** md.8 (Hisse, İntifa veya Oy Kullanma Hakkının Edinilmesi)
- **Türk Ticaret Kanunu** md. 399-419 (Hisse Senetleri), md.470 (Kâr Payı)
- **4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu (...) Dair Kanun** md.12 (Mali Hükümler)
- **278 Sayılı Türkiye Bilimsel Ve Teknolojik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun** md. 15 (9. maddesinin b, c ve d fıkralarındaki gelirlerine ilişkin)

## **GEREKÇELER**

### ***Hükümet Gerekçesi***

Madde 5- Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, 5 inci maddenin birinci fıkrasında sayılmıştır.

Maddenin (a) bendinde, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumun sermayesine katılımlar nedeniyle elde edilen kazançları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla, iştirak edilen kurumun tam mükellef kurum olması gerekmektedir. Kurumların, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları iştirak kazancı olarak değerlendirilecek; fonların katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ise iştirak kazancı olarak değerlendirilmeyerek, kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Maddenin (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu bentte belirtilen istisnadan yararlanabilmek için, iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması; Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilmemesi gerekmektedir.

İstisnadan yararlanabilmenin bir diğer koşulu, iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde olmasıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Bendin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde belirtilen koşullar, iştirakin oranı ve elde bulundurma süresi ile ilgilidir. Buna göre, yurt dışındaki kurumdaki iştirakin en az % 10 oranında olması ve bu iştirakin iştirak kazancının elde edildiği tarihi itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla % 10 oranındaki iştirak koşulunun bütün bir yıl boyunca devam ettirilmiş olması bir zorunluluktur. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle iktisap edilen iştirak payları için bir yıllık süre, sahip olunan eski hisse senedinin iktisap tarihi esas alınarak belirlenecektir.

(3) numaralı alt bent ile getirilen diğer koşul, söz konusu iştirak kazançlarının, doğduğu ülke kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerektiğidir. Oran kıstası, iade, mahsup gibi indirimler uygulandığında, karşılaştırılabilir olma özelliğini zaman zaman yitirebilmekte, ilk belirtilen oran ile indirim işlemleri sonrası kalan oran çok farklı olabilmektedir. Bu nedenle, kıyaslama için vergi yükü kıstası esas alınmıştır. Vergi yükü kıstası, her tür indirim sonrası kalan nihai olarak ödenen vergi tutarını esas aldığı için karşılaştırılabilir niteliktedir.

Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, yukarıda belirtilen % 15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır.

Bendin (4) numaralı alt bendi uyarınca, söz konusu iştirak kazançlarının, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Maddede anılan koşulların aranmadığı husus, yurt dışındaki inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması koşuluyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlardır. Burada, zorunluluklardan dolayı şube ya da yurt dışında bulunan iş yeri çerçevesinde yapılamayan faaliyetler için söz konusu koşullar kaldırılmıştır.

Maddede ayrıca vergi yükünün nasıl belirleneceği açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Vergi yükü hesaplanırken kurumlar vergisi düştükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmede bulunan ancak karşılık olarak veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Buna karşılık, bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ancak fiilen yapılmış olan gerçek mahiyetteki giderler nedeniyle dağıtılabilir kazançta azalmaya yol açan unsurlar, dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Örneğin, kurum ticari kazancının 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gerçek gider tutarının 10, dolayısıyla vergiye tabi kazancın 100 olduğunu ve bu kazancın yarısının vergiden istisna edildiğini varsayalım. Aynı zamanda bu ülkede vergi oranının % 20 olması durumunda, hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi  $[(90+10)/2 \times \%20=]$  10 olacak; bu verginin dağıtılabilir kazanç olan 80 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 10'un toplamı olan 90'a oranlanması sonucu bulunacak vergi yükü % 12,5 olacaktır. Dolayısıyla bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazancının istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Buna karşılık, diğer ülkede herhangi bir istisnadan yararlanılmadığı varsayılır ise bu durumda kurumlar vergisi 20 olacak, kurumlar vergisi düştükten sonra kalan ve dağıtılabilir kazanç olan 70 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 20'nin toplamı olan 90'a

oranlanması sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü % 22,2 olacağından bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması mümkün olacaktır.

(c) bendinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançlarına istisna tanınmıştır. Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin bu bent uyarınca yararlanacağı iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası için, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl (730 gün) işletme aktifinde kayıtlı olması gerekir. Ayrıca, tam mükellef anonim şirketler (b) bendindeki koşulları sağlamaları halinde yurt dışı iştirak kazançları istisnasından da yararlanabilmeleri söz konusudur. Bu bentte yer alan anonim şirket, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit ve benzeri varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketleri ifade etmekte olup, belirtilen şartları taşımayan kurumların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.

(ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde, payların itibari değerleri toplamı ile elden çıkarma bedelleri toplamı arasındaki fark olan, emisyon primleri herhangi bir koşul ile bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

(d) bendinde, Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföy içeriği herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisnalar, söz konusu kuruluşların gelişmesinin sağlanması amacıyla getirilmiştir. Ancak bu istisna, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

(e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası 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 söz konusu taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı istisnadan yararlanacaktır.

İştirak hisseleri, anonim şirketlerin hisse senetlerini, limited şirketlere ait iştirak paylarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını ifade eder. Esasen iştirak kazancı içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri bentte ayrıca sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda yer alan "Taşınmaz" olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Medeni Kanunun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.

İstisnanın uygulanabilmesinin temel koşulu, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması ve bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulmasıdır. Söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmamaktadır.

Bu istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bu nedenle, satış yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilemeyen veya beş yıl içinde özel fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilen, işletmeden çekilen, dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz ya da itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri için de geçerlidir.

İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar açısından geçerlidir. Ancak, esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifa-

deyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

Taşınmaz ticareti, aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralanmasını da kapsamaktadır. Faaliyet konusu, taşınmazların inşaatı ve kiraya verilmesi olan kurumların bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, "...taşınmazların kiralanmasıyla uğraşan kurumların..." ifadesi konuya açıklık kazandırmak amacıyla bent hükmüne eklenmiştir.

Örneğin, inşaat faaliyetinde bulunan bir firmanın satın aldığı arsayı iki yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alışveriş merkezleri inşa etmek ve kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki yıl geçtikten sonra satması halinde, söz konusu kurumların bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Aynı şekilde, iştirak amacı olmayıp ticari amaçla elde tutulan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da, elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.

İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bu bağlamda, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumu, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir. Örneğin, şehrin bir bölgesindeki kullanılmayan bir arazinin satılıp başka bir bölgesinden bir süre sonra rant sağlamak amacıyla yeni bir arazi alınması durumunda, firmanın faaliyetleri açısından sağlanmış ekonomik katkı söz konusu olmayacağından, istisnanın amacına ters düşmektedir. Diğer taraftan, şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunmaktadır.

(f) bendinde yer alan düzenleme, bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra ortaya

çıkan tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılması bankaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının genişletilmesi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan bankalara, dolayısıyla da bu fona ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılması hedeflenmiştir. Buna göre, banka borçları nedeniyle takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kurum olan kefillerinin, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fon'a satışından veya diğer şekilde devrinden doğan kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların % 75'i, en az iki yıl elde tutulma şartı aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmişlerdir. Banka ve finans kurumlarının, bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışında iki tam yıllık elde tutma şartı aranacaktır.

(g) numaralı bentte, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcilikleri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda maddede belirtilen % 15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır. Maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan vergi yükü hesaplamasına ait ölçüler, bu bent için de geçerlidir.

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen kazançların, doğduğu ülke kanunları uyarınca ticari bilanço kârı üzerinden en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergiye tabi olması gerekmektedir.

(h) bendinde yapılan düzenleme ile yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Uygulamada, inşaat, onarma ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı "teknik hizmetlerin" yurt dışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.

(i) bendinde yer alan istisna ile özel kesimin eğitim faaliyetlerine yatırım yapması teşvik edilmektedir. Burada, özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak koşuluyla, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Düzenlemede ayrıca, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ya da kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da Maliye Bakanlığınca belirlenen usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. İstisna süresinin başlangıcı, söz konusu kuruluşların faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren başlayacaktır.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır.

Maddenin (j) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiştir. Burada, tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar, ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmişlerdir. Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan kullanılmayarak iade edilen kısımlar istisnadan yararlanacaktır. Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kişilerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayrılma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyecektir.

Maddenin ikinci fıkrası ile uygulamaya ilişkin usullerin tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrası ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesine imkan verilmemektedir. İstisna kazançlar elde edilirken, giderlerin yanı sıra gider fazlalığı sebebiyle doğan zararların da aynı kapsamda değerlendirileceği tabii olup, düzenleme ile konuya ilave açıklama getirilmiş ve muhtemel tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu hükümle örneğin, iştirak kazançlarının Kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna edilmesi nedeniyle, söz

konusu iştiraklerin alınmasında kullanılan kredilere ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin istisna dışı faaliyetlere ilişkin kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı konusuna açıklık getirilmiştir.

***Plan ve Bütçe Komisyonu Alt Komisyon Değişiklik Gerekçesi :***

- 5 inci maddesi; altının ülkemizde çok önemli bir tasarruf aracı olduğu, bir çok ülkede bu tasarrufların yatırımlara yönlendirilmesi amacıyla altın yatırım fonlarının kurulduğu, bu tasarrufların ekonomiye kazandırılması amacıyla ülkemizde de altın yatırım fonlarının kurulacağı, bu nedenle kurulacak bu fonların kurumlar vergisinden istisna edilmesi amacıyla birinci fıkranın (d) bendine 2 numaralı alt bent olarak "Altın ve kıymetli madenlere dayalı borsa yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları," ifadesinin eklenmesi ve diğer alt bentlerin buna göre teselsül ettirilmesi; Bankalara olan borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ve bunların kefillerinin sahip olduğu taşınmazlar ile birlikte bu kurumlara ipotek veren üçüncü kişilerin taşınmazlarının da irade dışı satımının söz konusu olması nedeniyle elde edilen kazancın tamamının kurumlar vergisinden istisna edilmesinin hakkaniyete daha uygun olacağı düşüncesiyle birinci fıkranın (f) bendindeki "kefillerinin" ifadesinden sonra gelmek üzere "ve ipotek veren üçüncü kişilerin" ifadesinin eklenmesi, maddenin tamamının redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

***Plan ve Bütçe Komisyonu Değişiklik Gerekçesi :***

- 5 inci maddesi; sermaye piyasası mevzuatına göre altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonlarının, ulusal ve uluslararası borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırım yapabildiği, bu nedenle sadece portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesini teminen birinci fıkranın (d) bendinin 2 numaralı alt bendinin yeniden düzenlenmesi; yanlış anlamaların önlenmesi ve anlama açıklık kazandırılması amacıyla birinci fıkranın (f) bendinde yer alan "ipotek veren üçüncü kişilerin" ibaresinin, "ipotek verenlerin" şeklinde değiştirilmesi; iştirak hiseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin istisna dışı kurum kazancından indirilmesi imkânının tanınması, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların gider fazlalığından kaynaklanmasından dolayı istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerektiğinden üçüncü fıkranın değiştirilmesi ve maddenin redaksiyona tâbi tutulması suretiyle,

## **GENEL TEBLİĞLER**

### **Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) (İlgili Kısım itibarıyla)**

#### **5. İstisnalar**

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılmış olup istisna kazançlara ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

##### **5.1. İştirak kazançları istisnası**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),
  - 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları
- kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımını yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığı ortaya çıkartır ki bu istisnaya Kurumlar Vergisi Kanununun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olmaktadır.

Aynı şekilde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

Öte yandan anılan bentte fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının iştirak kazançları istisnası kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Buna göre, fonlar ile yatırım ortaklıklarının türü ve niteliğine bakılmaksızın, katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

## 5.2. Yurt dışı iştirak kazançları istisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

#### **5.2.1. Yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanma şartları**

##### **5.2.1.1. İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması**

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

##### **5.2.1.2. İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması**

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması gerekmektedir.

##### **5.2.1.3. İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması**

İştirak payını elinde tutan kurumun, iştirak kazancını elde ettiği tarih itibarıyla yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması gerekmektedir. %10 iştirak oranının, kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru kesintisiz olarak bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da şarttır.

##### **5.2.1.4. İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması**

İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirak paylarını, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutması gerekmektedir.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutulma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınacaktır.

##### **5.2.1.5. Yurt dışı iştirak kazancının iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması**

İştirak kazançlarının, kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşınması gerekmektedir.

Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam

dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kâr olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermesi gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazanca istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

**Örnek 1:** (Y) A.Ş.'nin bir yılı aşkın süreden beri sermayesine %20 oranında iştirak ettiği televizyon üretimi ve satışı alanında faaliyet gösteren yurt dışındaki (Z) A.Ş.'nin ticari kazancının 270 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gider tutarının 30 birim, dolayısıyla vergiye tabi kazancının 300 birim olduğunu ve bu kazancın 200 biriminin vergiden istisna olduğunu varsayalım. Aynı zamanda, bu ülkede vergi oranının %25 olması durumunda, vergiye tabi kurum kazancı  $[(270+30)-200=]$  100 birim olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ise  $(100 \times \%25=)$  25 birim olacak ve bu verginin, dağıtılabilir kazanç olan  $(270-25=)$  245 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 25'in toplamı olan 270'e oranlanması  $(25/270)$  sonucu bulunacak vergi yükü %9,26 olacaktır. Dolayısıyla elde edilen yurt dışı iştirak kazancı, en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımadığından, bu kurumdan elde edilen iştirak kazancının yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanması mümkün olmayacaktır.

Buna karşılık, yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede söz konusu istisnadan yararlanılmaması halinde, yurt dışı iştirakin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi  $(300 \times \%25=)$  75 birim olacak ve bu verginin, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kazanç olan  $(270-75=)$  195 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 75'in toplamı olan  $(195+75=)$  270 birime oranlanması  $(75/270)$  sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü %27,78 birim olacaktır. Bu durumda, anılan iştiraktan elde edilen iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Örnekte, yurt dışındaki (Z) Kurumunun kâr payı dağıtması durumunda dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak maddede, vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde verilen örnekte de yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden vergiler, vergi yükünün hesabında dikkate alınmıştır. Bu nedenle vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergilerin bu hesaplama dahil edilmemesi gerekmektedir.

**Örnek 2:** Yurt dışı iştirakin ticari bilançosuna göre oluşan kurum kazancının 90 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutarın 10 birim olması durumunda, vergiye tabi kazanç 100 birim olacaktır. Bu tutarın 50 birimlik bölümünün vergiden istisna edilmiş olması ve ilgili ülkedeki kurumlar vergisi oranının da %15 olması halinde, hesaplanacak kurumlar vergisi  $[(100-50) \times \%15=]$  7,5 birim olacaktır. Bu kurumun vergiden istisna edilmiş olan 50 birimlik kazancı üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. Hesaplanan kurumlar vergisi ile kesilen verginin  $(7,5+2,5=10)$  toplamının, dağıtılabılır kazanç  $(90-10= 80)$  birim ile hesaplanan toplam verginin (10 birim) toplamı olan 90 birime oranlanması sonucunda  $(10/90)$  vergi yükü %11,1 olacaktır.

Bu durumda, her ne kadar ilgili ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı %15 olsa da gerçek vergi yükü %11,1 olacaktır.

**Örnek 3:** Yurt dışı iştirakin ilgili ülkedeki kurum kazancı 150.000 birim, istisna kazancı 100.000 birim ise bu ülkedeki vergiye tabi matrah 50.000 birim olacaktır. Bu matrah üzerinden %10 oranında 5.000 birim vergi tahakkuk ettiği varsayıldığında, bu kazanç üzerindeki vergi yükü  $(5.000/150.000)$  %3,33 olacaktır.

150.000 birim kazancı olan kurumun, ilgili yılda uygulanacak istisna kazancının bulunmaması ancak, 100.000 birim geçmiş yıl zararının bulunması durumunda tahakkuk eden vergi yine 50.000 birim matrah üzerinden 5.000 birim olacak, ancak bu durumda vergi yükü  $(5.000/50.000)$  %10 olacaktır.

İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kurumdan elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil ol-

mak üzere faaliyette bulunduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması yeterli olmayıp en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

#### **5.2.1.6. İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi**

İştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye’ye transfer edilmeyen kısmı istisnadan yararlanamayacaktır. Türkiye’ye bu süre içinde transfer edilmeyen yurt dışı iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda Türkiye’ye transfer edilse dahi anılan istisnadan yararlanamayacaktır.

Örneğin, yabancı kurum tarafından 2006 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye’de 2006 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılabilecektir.

Geçici vergi dönemleri açısından, iştirak kazançlarının ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olacaktır.

Türkiye’ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının, Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

İştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

#### **5.2.2. Yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisna uygulaması**

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

### 5.3. Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, bentte yer alan istisnadan sadece belli şartları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecek olup anonim şirketin;

- Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye’de tam mükellef olmaması,

- Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi

- Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması

gerekmektedir.

Dolayısıyla, anonim şirketin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %75’i veya daha fazlasının, en az bir yıl süreyle yurt dışı iştiraklerinden oluşması gerektiği gibi, anonim şirketin aktifinin %75’ini veya daha fazlasını oluşturan yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesine, en az bir yıl süreyle, en az %10 oranında iştirak edilmesi gerekecektir.

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (A) A.Ş.’nin 13/1/2006 tarihi itibarıyla üç tam yıldır aktifinde bulunan ve aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %80’i tam mükellef olmayan (B), (C) ve (D) anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere iştiraktan oluşmaktadır. Söz konusu yurt dışı iştiraklerinin bilançoda görülen kayıtlı değeri 400.000.- YTL, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı ise 500.000.- YTL’dir. (A) A.Ş.’nin bu şirketlerin sermayesine iştirak payları da aşağıdaki gibidir:

- (B) Şirketinin sermayesi 500.000.- YTL, (A) A.Ş.’nin sermaye payı 250.000.- YTL,

- (C) Şirketinin sermayesi 200.000.- YTL, (A) A.Ş.’nin sermaye payı 100.000.- YTL,

- (D) Şirketinin sermayesi 1.000.000.- YTL, (A) A.Ş.’nin sermaye payı 50.000.- YTL’dir.

Bu takdirde, (A) A.Ş.’nin (D) Şirketindeki sermaye payı %5 olduğundan ve bu iştirak payı dışındaki iştiraklerin (A) A.Ş.’nin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı

$[(250.000+100.000)/500.000=]$  %70 olacağından, bu kurum istisna uygulaması için gereken şartları taşımamaktadır. Bu nedenle, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Şayet, (A) A.Ş.'nin (D) Şirketi dışında kalan diğer şirketlere iştirak etmesi nedeniyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı %75 şartını taşıyor olsaydı, (D) şirketine ait iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için de istisnadan yararlanılabilecekti.

Nakit ve benzeri varlıklar olarak; şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekmektedir.

#### **5.4. Emisyon primi kazancı istisnası**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

#### **5.5. Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

anılan fon veya ortaklıkların Türkiye'de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

##### **5.5.1. Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları**

Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya dövize endeksli kıymetlerin bulunması, istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

#### **5.5.2. Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (2) numaralı alt bendi ile Türkiye’de kurulan ve portföyü de Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, bu alt bent kapsamına giren kazançların belirlenmesinde, kazancı elde eden fon ve ortaklıkların portföy yapısına bakılacaktır. Fon portföyünün en az %51’ini devamlı olarak;

- Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ile altına dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar "Altın fonu veya ortaklığı",

- Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar ise "Kıymetli madenler fonu veya ortaklığı"

olarak kabul edilecektir.

Görülebileceği üzere, söz konusu fonların veya ortaklıkların anılan alt bent kapsamında değerlendirilebilmesi için portföyü oluşturan altın, kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarının Türkiye’de kurulu borsalarda işlem görmesi şarttır.

#### **5.5.3. Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları**

Türkiye’de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **5.5.4. Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları**

Türkiye’de kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **5.5.5. Emeklilik yatırım fonlarının kazançları**

Türkiye’de kurulu emeklilik yatırım fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **5.5.6. Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları**

Türkiye’de kurulu konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası**

##### **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.

### **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.

İstisna uygulamasına ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmış bulunmaktadır.

#### **5.6.2.1. İstisnadan yararlanacak olanlar**

Söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

#### **5.6.2.2. İstisnanın uygulanmasına konu olacak iktisadi kıymetler**

##### **5.6.2.2.1. Taşınmazlar**

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Filiyatta cins tashihiinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin; organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünüleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Bütünüleyici parça, Türk Medeni Kanununun 684 üncü maddesinde, "Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünüleyici parçalarına da malik olur. Bütünüleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır." şeklinde tanımlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. Eklenti, Türk Medeni Kanununun 686 ncı maddesinde; "Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusu-na veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şey sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez." şeklinde tanımlanmıştır.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünüleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünüleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünüleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sına i olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünüleyici parça niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

Öte yandan, makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde, mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

#### **5.6.2.2.2. İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri**

Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyiimi, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

Bunlar,

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları

olarak sıralanabilir.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak değerlendirilmeyecektir.

Mülga 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar anılan Kanunun 8 inci maddesinin (12) numaralı bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmekteydi. 5520 sayılı Kanunda yapılan düzenlemeyle konuya Kanunun lafzında da yer verilmek suretiyle uygulamaya açıklık kazandırılmıştır.

#### **5.6.2.2.3. Rüçhan hakları**

Anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımına gitmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumlar, bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi rüçhan hakkı kuponlarını (öncelikli alım hakkı) başkalarına da satabilmektedirler. Söz konusu rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançların %75'i istisnadan yararlanabilecektir.

#### **5.6.2.3. İstisna uygulamasına ilişkin şartlar**

##### **5.6.2.3.1. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma**

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

Örneğin; 2 Şubat 2005 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Şubat 2007 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

**5.6.2.3.1.1. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen hisse senetlerinde iktisap tarihi**

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerli olacaktır.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleriyle ilişkilendirilmeksizin, fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınacaktır.

**5.6.2.3.1.2. Devir ve bölünme hallerinde iktisap tarihi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

**5.6.2.3.1.3. İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti**

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

**5.6.2.3.1.4. Aynı kuruma ait iştirak hisselerinin iktisabında 2 yıllık sürenin tespiti**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, aynı kuruma ait değişik tarihler itibarıyla iktisap ettikleri iştirak hisselerinin bir kısmını satmaları durumunda, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FİFO) yönteminin kullanılması gerekmektedir.

**5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması**

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadedeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Fon hesabına alınan kazanç tutarı-

nın mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması yeterlidir.

Öte yandan, istisna uygulamasında mükelleflerin kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olamayacağı da tabiidir.

**Örnek 1:** 5 Mayıs 2007 tarihinde taşınmaz satışından 200.000.- YTL kazanç elde edilmiş ve bu kazanç tutarının %75'i olan 150.000.- YTL için 2007 yılı geçici vergi dönemlerinde ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılmıştır. İstisnadan yararlanan bu tutarın pasifte özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabında bulunan bu tutarın 31/12/2012 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmaması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

**Örnek 2:** Maliyet bedeli 200.000.- YTL olan bir taşınmaz, 2007 yılında 1.000.000.- YTL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2007 yılında 300.000.- YTL, 2008 yılında 300.000.- YTL, 2009 yılında 300.000.- YTL ve 2010 yılında 100.000.- YTL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %75'ini ( $800.000 \times \%75 = 600.000.-$  YTL) 2007 yılı içinde özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2010 yılında tahsil edilen 100.000.- YTL'ye isabet eden  $[(100.000 \times \%80) \times \%75 =]$  60.000.- YTL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 60.000.- YTL nedeniyle 2007 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyasına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2007 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 800.000.- YTL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının  $[(900.000 \times \%80) \times \%75=]$  540.000.- YTL olarak uygulanması halinde, vergi ziyamının varlığından bahsedilemeyecektir.

#### 5.6.2.3.3. Fon hesabında tutulan kazançların işletmeden çekilmemesi

İstisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Fon hesabında tutulması gereken süreden, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir. Kazancın sermayeye ilave edilmesi durumunda da aynı süre geçerli olacaktır.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

**Örnek 1:** Kurum (A)'nın iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 15/10/2006 tarihinde satılmış, satış sonrası oluşan kazancın %75'i de bir fon hesabına alınmıştır. İstisnadan yararlanılabilmesi için söz konusu hesapta bulunan tutarın 31/12/2011 tarihinden önce fon hesabından çekilmemesi ve aynı şekilde bu tarihten önce de işletmenin tasfiyeye girmemiş olması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca gerçekleşecek devir ve tam bölünme hallerinde, söz konusu fon hesabının, devralan kurumların bilançolarına aynen aktarılması gerekeğinden, bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecektir.

**Örnek 2:** Kurum (A) iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 5/10/2006 tarihinde satmış ve satıştan doğan kazancın %75'i istisna uygulamasına konu edilmiştir. Kurum (A) tarafından özel bir fon hesabına alınan kazanç, 31/12/2011 tarihinden önce başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilemeyecek veya işletmeden çekilemeyecek ya da dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilemeyecektir. Aynı şekilde bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmemiş olması da gerekmektedir.

Kurum (A)'nın 20/6/2009 tarihinde Kurum (B) ile devir suretiyle birleşmesi halinde fon hesabı, mukayyet değeri ile Kurum (B)'ye devredileceğinden, Kurum (A) bünyesinde

yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Kurum (B) tarafından söz konusu fon hesabının 31/12/2011 tarihinden önce sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya kurumun tasfiyeye girmesi halinde bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Öte yandan, fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesinin kâr dağıtımı sayılacağı tabiidir.

#### **5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması**

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

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

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

**Örnek 1:** Bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecektir. Şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

**Örnek 2:** İnşaat faaliyetinde bulunan bir şirketin satın aldığı arsayı iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alış veriş merkezleri inşaa etmek veya kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde, şirketin bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

**Örnek 3:** Bir inşaat şirketinin inşa etmiş olduğu binanın bir kısmını otopark olarak, diğer bir kısmını işyeri olarak kiraya vermesi, kalan kısmını ise şirket faaliyetlerinde kullanması halinde, şirket faaliyetinde kullandığı kısmın satılmasından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır.

**Örnek 4:** Esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralanması olmayan bir şirketin, atıl olarak durmakta olan bir taşınmazını kiraya verdikten iki tam yıl sonra söz konusu taşınmazı satması halinde taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin, iştirak amaçlı olmayıp ticari amaçla elde ettikleri iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.

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

#### **5.6.2.3.4.1. Kooperatiflerin durumu**

Yapı kooperatiflerinin de önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, diğer kooperatiflerin yapacakları işlemlerden doğan kazançlar da kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

İstisna uygulaması bakımından ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan, kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu elden çıkarmaları halinde de doğan kazanç istisnaya konu olabilecektir.

#### **5.6.2.3.4.2. Holding şirketlerin durumu**

Türk Ticaret Kanununa göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştiraktan ibaret olan holding şirketlerin (aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Bu çerçevede, şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca "11-Menkul Kıymetler" veya "24-Mali Duran Varlıklar" gruplarındaki hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları "11-Menkul Kıymetler" grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, istisnadan yararlandırılmayacaktır. Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise diğer şartların da sağlanmış olması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir.

Ancak, holding şirketlerin esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmadığından bu şirketlerin aktifinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançları dolayısıyla istisnadan yararlandırılmaları gerekmektedir.

#### 5.6.2.4. Diğer hususlar

##### 5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temliki, trampası ve kamulaştırılması

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temliki, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyumsuzlukların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyumsuzluğun son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabileceği mümkün bulunmaktadır.

İstisna uygulamasında, her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir.

##### 5.6.2.4.2. Satış vaadi sözleşmesi ile satış öngörülen taşınmazların durumu

Bazen taşınmazlar, satış vaadi sözleşmesi suretiyle ileride alım satım konu olabilmektedir. Taşınmazlarda, mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile tahsil olunan bedeller dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir.

##### 5.6.2.4.3. Bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından sağlanan kazançların durumu

Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması neticesinde sermaye artırımını nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerekir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi değişecek, bedelinde değişme olmayacaktır.

Dönem kârından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

İştirak edenler yönünden bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançların %75'i de maddede yer alan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

#### **5.6.2.4.4. Grup şirketleri arasındaki işlemlerin durumu**

İstisnanın temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan şirketlere ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğu için, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmayacaktır.

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olduğundan söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.

#### **5.6.2.4.5. Kazancın hesaplanması, kur farkı ve vade farklarının durumu**

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, istisna kazancın hesaplanmasında, muvazaa hali ve örtülü kazanç dağıtım hükümleri saklı kalmak kaydıyla, fiili satış bedeli esas alınacaktır. Bunun dışında çeşitli ölçüler dikkate alınarak, fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacağı için istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin; işletme aktifinde 1.000.000.- YTL maliyet bedelli taşınmaz, 10 Temmuz 2006 tarihinde 1.500.000 ABD Doları bedelle vadeli olarak satılmıştır.

Satış bedelinin, 500.000 ABD Doları peşin olarak alınmış olup

- 500.000 ABD Doları 10 Temmuz 2007,

- 500.000 ABD Doları da 10 Temmuz 2008 tarihinde tahsil edilecektir.

(Satış tarihindeki döviz kuru; 1 ABD Doları = 1,5.- YTL olarak varsayılmıştır.)

Buna göre,

Satış bedeli..... 1.500.000 x 1,5 = 2.250.000.- YTL

Satış kazancı..... 2.250.000 – 1.000.000 = 1.250.000.- YTL

İstisna kazanç tutarı 1.250.000 x %75 = 937.500.- YTL

Fona alınacak kazanç tutarı, 937.500.- YTL olacaktır.

Döviz üzerinden yapılan bu satışta, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan artış veya azalışlar istisna kazanç tutarını etkilemeyeceği gibi fonda tutulan kazanç tutarını da değiştirmeyecektir.

#### **5.7. Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna**

##### **5.7.1. Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması veya TMSF'ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir.

İstisnadan, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

İstisnaya konu olan kıymetler ise taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarıdır.

Öte yandan, istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağ-

lanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır.

Örneğin; (A) A.Ş., (B) Bankasından 100.000.- YTL tutarında kredi kullanmış olup bu krediye karşılık iştiraki olan (C) Ltd. Şti.'nin bir yıl süre ile aktifinde kayıtlı bulunan 200.000.- YTL maliyet bedelli taşınmazı ipotek olarak göstermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden söz konusu borç, (B) Bankası tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu taşınmaz 300.000.- YTL'ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil 150.000.- YTL kredi alacağı tahsil edilmiş bulunmaktadır. Görüleceği üzere, (C) Ltd. Şti.'nin işlemde elde ettiği kazanç tutarı 100.000.- YTL olmakla beraber, banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının %50'sidir. Dolayısıyla, taşınmaza ilişkin satış kazancının sadece 50.000.- YTL'si (C) Ltd.Şti. tarafından istisna kazanç olarak gösterilebilecektir.

İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşınmaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.

#### **5.7.2. Bankalara tanınan istisna uygulaması**

Bentte yer alan "banka" kavramından, 5411 sayılı Bankacılık Kanununa tabi bankaların anlaşılması gerekmektedir.

Bankaların, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışında da iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

Bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışından doğan kazançların istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı hususunda ise Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

#### **5.8. Yurt dışı şube kazançları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, Tebliğin (5.2.1.5) bölümünde yer alan açıklamalara göre tespit edilecektir.

#### **5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır. İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak

değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye’ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasının tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.

Örneğin; Türkiye’de 1 Temmuz – 30 Haziran özel hesap dönemini kullanan bir kurumun, yurt dışında yaptığı inşaat işlerine ilişkin olarak tabi olduğu hesap dönemi ilgili ülke mevzuatına göre takvim yılıdır. Buna göre, bu şirketin yurt dışı şubesinin, 2006 takvim yılına ilişkin kazancı, Türkiye’de 31/12/2006 tarihi itibarıyla elde edilmiş sayılacağından, 1/7/2006 – 30/6/2007 özel hesap döneminin ikinci geçici vergi dönemi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

#### **5.9.1. Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, işin tamamlanmasından sonra ödenen faiz ve kur farklarının durumu**

Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaat harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye’ye getirilmesi halin-

de, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

### **5.9.2. Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, merkez ve şube arasındaki cari hesapların değerlendirilmesi**

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövizle bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmamaktadır.

### **5.9.3. Geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizatın Türkiye'ye ithalinde değerlendirme**

Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

### **5.9.4. Türkiye'deki merkez genel giderlerinden yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi**

Türkiye'deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye'de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır.

## **5.10. Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna**

### **5.10.1. İstisnanın kapsamı**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

**Okul Öncesi Eğitim Okulu**, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimi sağlayan okulları,

**İlköğretim Okulu**, 1739 sayılı Kanunun 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

**Orta Öğretim Okulları**, 1739 sayılı Kanunun 26-30 uncu maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

**Özel Eğitim Okulları**, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

**Rehabilitasyon Merkezleri**, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürlüleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını

ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

### **5.10.2. Yararlanma koşulları**

#### **5.10.2.1. Eğitim-öğretim kazançlarına ilişkin istisna**

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Bakanlığımıza yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle mükelleflere sonuçtan bilgi verilecektir.

#### **5.10.2.2. Rehabilitasyon merkezlerine ilişkin istisna**

Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu merkezlerin 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen rehabilitasyon merkezleri ile ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Bakanlığımıza başvuracaklardır. Bakanlığımızca ilgili Bakanlığın görüşü alınarak dernek veya vakfa sonuçtan bilgi verilecektir.

#### **5.10.3. İstisnanın süresi**

Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan anılan düzenleme 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen

okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşınması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2006 yılında alan bir işletmenin Eylül 2007 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2007 - 2011 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

#### **5.10.4. İstisna süresi içinde yeni okul veya merkez yapılması**

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.

Örneğin; Ankara'da 2006 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan Kurum (A)'nın, 2007 yılında İstanbul'da da bir ilköğretim okulu açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç, 2006 - 2010 yıllarında, İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2007 - 2011 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

#### **5.10.5. İstisnadan yararlanan işletmenin satılması veya devredilmesi**

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (A) Anonim Şirketi 2006 yılı içinde faaliyete geçen bir özel okulu, 2008 yılında (B) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (B) Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2008, 2009 ve 2010 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

#### **5.11. Risturn istisnası**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar (ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanacaktır.

#### **5.11.1. Yönetim gideri karşılığı olarak ödenen paralardan harcanmayarak ortaklara dağıtılan kısımlar**

Bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödenen paralardan risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelerine iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.

#### **5.11.2. Tüketim kooperatiflerinde risturn istisnası**

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, tüketim kooperatiflerinde, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, "kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama" amacına dayalı olması gerekmektedir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya v.b.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Ortaklarla yapılan muamelelerden doğan kazancın, şahsi ve ailevi gıda ve giyecek türü mallara ilişkin olan kısmının ayırımında, bu tür mallara ilişkin olarak ortaklarla yapılan iş hacminin, kooperatifin bu kapsama girmeyen işlemlere ait iş hacmi de dahil olmak üzere genel iş hacmine oranı esas alınacaktır.

#### **5.11.3. Üretim kooperatiflerinde risturn istisnası**

Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, ortakların ancak kendileri tarafından üretilip kooperatife sattıkları mallar ile münhasıran kendi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar istisnadan yararlanacaktır.

#### **5.11.4. Kredi kooperatiflerinde risturn istisnası**

Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **5.11.5. Diğer hususlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinin ikinci paragrafında, "Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.", üçüncü paragrafında ise "Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile

ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz.” hükmü yer almaktadır.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

#### **5.12. Diğer kanunlarda yer alan istisnalar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 35 inci maddesinde, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu; kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak bu Kanuna, Gelir Vergisi Kanununa ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ve uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmış olup bu hüküm 1/1/2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Diğer taraftan, Kanunun geçici 1 inci maddesinin dokuzuncu fıkrasında, “Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 31/12/2006 tarihi itibarıyla yürürlükte olan özel kanunlardaki istisnalar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında da geçerli olacak, bu tarihten sonra yürürlüğe girecek özel kanunlarda yer alacak kurumlar vergisine ilişkin istisnalar ise kurumlar vergisi bakımından geçersiz sayılacaktır. 1/1/2007 tarihinden itibaren, kurumlar vergisi ile ilgili istisnalara ilişkin hükümler, ancak Kurumlar Vergisi Kanununa, Gelir Vergisi Kanununa veya Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle yapılacaktır.

Bu çerçevede, diğer kanunlarda yer alan ve özellik arz eden bazı istisna uygulamalarına ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

### **5.12.1. Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna**

#### **5.12.1.1. Yasal düzenleme ve istisnanın kapsamı**

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye’de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

#### **5.12.1.2. İstisna kazanç tutarının tespiti**

İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllattan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancının tespiti gerekir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir.

Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin

devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır. İstisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

#### **5.12.1.3. Müşterek genel giderlerin dağıtımı**

Mükelleflerin, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, varsa müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerden elde edilen hasılatla orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

#### **5.12.1.4. İstisna kapsamındaki kazançların dağıtılması**

Kurumların, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak, anılan kurumlarca elde edilen kâr payları iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır. Kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine ilişkin açıklamalar Tebliğin (15.6) bölümünde yapılmış bulunmaktadır.

Vergi kesintisi, kâr payı elde eden gerçek kişilerin gelir vergisine mahsuben yapıldığından, istisna hükmünün yapılacağı vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

#### **5.12.1.5. İhtiyaç fazlası malzemenin satılması halinde istisna uygulaması**

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir.

#### **5.12.1.6. Time-charter işletmeciliği**

Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time-Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı tabiidir.

## 5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna

### 5.12.2.1. Yasal düzenleme

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun vergilemeye yönelik hükümler içeren 8 inci maddesinin üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkraları, 5035 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılarak, bu hükümler 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2 nci maddede yeniden düzenlenmiştir. 5281 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle de anılan geçici 2 nci maddeye üçüncü fıkra eklenmiş olup madde aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 2 – Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

### 5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı

Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılma, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.

#### **5.12.2.2.1. İstisna kapsamına giren faaliyetler**

İstisna, sadece yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır.

4691 sayılı Kanunda;

Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge), bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar,

Yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümü,

olarak tanımlanmıştır.

#### **5.12.2.2.2. Bölgede faaliyete geçilmeden önce başlatılmış projelerden sağlanan kazançların istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği**

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir.

Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirlenecektir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

### 5.12.2.3. Yönetici şirketlerin yararlanabilecekleri istisnanın kapsamı

4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

### 5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti

4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

### 5.12.2.5. Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

#### **5.12.2.6. İstisna kapsamındaki kazançların dağıtılması**

Yönetici şirketler dahil olmak üzere bölgede faaliyet gösteren kurumların, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edilen hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

#### **5.12.2.7. İstisna uygulamasında süre**

İstisna, 31/12/2013 tarihine kadar uygulanacak olup istisna süresinin başlangıç tarihi olarak, yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih esas alınacaktır.

Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları da 31/12/2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **5.12.2.8. Bölgedeki işyeri kiralamalarında gelir vergisi kesintisi**

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin vakıflardan taşınmaz kiralamaları halinde, vakfa yapacakları kira ödemeleri üzerinden (bu vakıfların Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olup olmadığına bakılmaksızın), Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Yönetici şirketlerin ilgili mevzuat uyarınca anonim şirket olarak kurulması zorunlu olduğundan, bu şirketlerden yapılan kiralamalarda ödenen kira bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **5.12.2.9. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği hükümlerine göre bildirim ve beyanın yapılması gereken yer**

19/6/2002 tarih ve 24790 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin 37 nci maddesinde, yönetici şirketin kuruluşunun Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından sonra Maliye Bakanlığına başvuruda bulunacağı; bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için Maliye Bakanlığına müracaat edecekleri, bu müracaata bölgede faaliyette bulunduğu gösteren yönetici şirketten alınan bir belgenin ekleneceği; girişimcilerin, istihdam ettikleri tüm araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge projelerindeki perso-

nelin listesini, görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini yönetici şirkete onaylattıktan sonra aylık olarak Maliye Bakanlığına bildirecekleri ifade edilmiştir.

Söz konusu yönetmelikte başvuru, müracaat ve bildirimlerin yapılacağı yer Maliye Bakanlığı olarak belirtilmekle birlikte, bu bildirimler bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine yapılacak olup bunların bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Vergi dairelerince mükelleflere istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmesi söz konusu değildir.

Bölgede faaliyete geçen mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve diğer değişiklikler konusunda Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadır.

### **5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası**

#### **5.12.3.1. Yasal düzenleme**

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişik 6 ncı maddesi ve 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

“Madde 6 - Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”

“Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31/12/2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliğine tam

üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.”

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan söz konusu değişiklikler 6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

#### **5.12.3.2. Geçiş döneminde kurumlar vergisi istisnasının kapsamı**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 6/2/2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

#### **5.12.3.3. İstisna kazanç tutarının tespiti**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılınca kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve ben-

zeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2007 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2007 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olmayacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

#### **5.12.3.4. Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı**

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

#### **5.12.3.5. Vergi kesenlerin sorumluluğu**

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 6/2/2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisine tabi ödemeler üzerinden kestikleri vergileri, bağlı buldukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

Örneğin; serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletme, yurt dışında mukim yabancı bir şirketten gayrimaddi hak kiralaması veya satın alması dolayısıyla bu yabancı şirkete yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadır.

#### **5.12.3.5.1. Kâr paylarının dağıtılması halinde vergi kesintisi**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtılmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

#### **5.12.3.5.2. Mevduat faizi ve repo gelirinde vergi kesintisi**

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan, mevduat faizi ve repo kazançları Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi bulunduğundan, söz konusu kazançlar üzerinden yürürlükte olduğu müddetçe bu maddeye göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Serbest bölgelerdeki banka şubeleri veya diğer finans kurumlarınca yapılacak olan söz konusu vergi kesintileri, bu kurumlarca mahallin vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

#### **5.12.3.5.3. Muhtasar beyanname verilmesi**

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak, istisna uygulaması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

#### **5.12.3.6. İstisna uygulamasında süre**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulaması mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

### 5.12.3.7. İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna

#### 5.12.3.7.1. Genel olarak

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

#### 5.12.3.7.2 İstisna kapsamındaki fason imalat

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,

- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
  - İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
  - Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi,
- gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

**Örnek 1:** 6/2/2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir kurumun aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

**Örnek 2:** 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip yurt içine veya yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır.

**Örnek 3:** Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme v.b. işleri fason olarak yaptırmaları halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, söz konusu imalat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

#### **5.12.3.8. Diğer hususlar**

##### **5.12.3.8.1. Defter ve belge düzeni**

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bununla beraber, Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesi ile kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Buna göre, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.

#### **5.12.3.8.2. Serbest bölgelerde gerçekleşen birleşme ve devir hallerinde istisna uygulaması**

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesiyle 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir.

Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

#### **5.12.3.8.3. Faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin uzatılması**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde;

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır...”

hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. 6/2/2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

#### **5.13. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, “...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istis-

na edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir.” denilmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

**Örnek 1:** (A) Limited Şirketinin 2006 yılı konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetinden sağladığı hasılat tutarı 20.000.-YTL, buna ilişkin giderleri ise 12.000.-YTL olarak gerçekleşmiştir.

Bu kurum, aynı yılda serbest bölgede bulunan şubeden 10.000.-YTL hasılat elde etmiş olup bu faaliyetin elde edilmesi için 4.000.-YTL gider yapılmıştır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurumun 2006 yılı hasılatının toplam tutarı.....	30.000.- YTL
- Konfeksiyon imalat ve satış hasılatı .....	20.000.- YTL
- Serbest bölgeden elde edilen gelir .....	10.000.- YTL
Giderler .....	(-) 16.000.- YTL
- Konfeksiyon imalat ve satışı ile ilgili giderler .....	12.000.- YTL
- Serbest bölge gelirinin elde edilmesi için yapılan gid.....	4.000.- YTL
Ticari bilanço kârı .....	14.000.- YTL
- Konfeksiyon imalat ve satış kârı (20.000-12.000=).....	8.000.- YTL
- Serbest bölge kârı (10.000-4.000=) .....	6.000.- YTL
İstisna kazanç indirimi (serbest bölge kazancı) .....	(-) 6.000.- YTL
Kurumlar vergisi matrahı .....	8.000.- YTL
Kurumlar vergisi .....	1.600.- YTL
(8.000 x %20 =)	

Görüldüğü gibi, kurumlar vergisinden istisna olan serbest bölgeden elde edilen gelirlerin elde edilmesi için yapılan 4.000.- YTL gider, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmemiş ve kurumlar vergisine tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmamıştır.

İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayrımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınacaktır.

**Örnek 2:** ODTÜ Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (B) A.Ş.’nin 2006 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti 15.000.- YTL zararlar sonuçlanmıştır. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 20.000.- YTL kazancı bulunmaktadır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı .....	20.000.- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar .....	(15.000).- YTL
Ticari bilanço kârı .....	5.000.- YTL
Kanunen kabul edilmeyen giderler .....	15.000.- YTL
- Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar .....	(15.000).- YTL
Kurumlar vergisi matrahı .....	20.000.- YTL
- Ticari bilanço kârı .....	5.000.- YTL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler .....	15.000.- YTL
Hesaplanan kurumlar vergisi .....	4.000.- YTL
(20.000 x %20)	

**Örnek 3:** ODTÜ Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (C) Limited Şirketi, 2006 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti dolayısıyla 15.000.- YTL gider yapmış ancak henüz bir hasılat gerçekleştirmemiştir. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 25.000.- YTL hasılatı ve bu hasılatın elde edilmesine yönelik 5.000.- YTL gideri bulunmaktadır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki hasılatı .....	25.000.-YTL
Bu kazanca ilişkin yapılan gider toplamı .....	(5.000).- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı .....	20.000.- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesi hasılatı .....	0.- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar (gider) .....	(15.000).- YTL
Ticari bilanço kârı .....	5.000.- YTL
- Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı .....	20.000.- YTL
- Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar .....	(15.000).- YTL
Kanunen kabul edilmeyen giderler .....	15.000.- YTL
-Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar .....	(15.000).- YTL
Kurumlar vergisi matrahı .....	20.000.- YTL
- Ticari bilanço kârı .....	5.000.- YTL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler .....	15.000.- YTL
Hesaplanan kurumlar vergisi .....	4.000.- YTL
(20.000 x %20)	

### **ÖZELGELER**

#### **Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.01.16.01/2556 sayı ve 14.9.2006 tarihli Özelgesi**

Özel müessese ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrencilere iaa (yiyecek), ibate (barınma) ve tahsil gideri ile burs olarak yapılan ödemelerin; bursun işle ilgili olması yani burs verilen kişilerin okulu bitirdikten sonra işletmede yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösteren bir sözleşme düzenlenmesi ve bu durumun herhangi bir inceleme anında inceleme elemanına kanıtlanması, burs verilecek kişilerin, Türkiye'nin her tarafından eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda sınavı kazanabilen kişilerden olması ve verilen burs miktarının işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı olması halinde, gelecekteki hizmet yükümlülüğü nedeniyle yapılan ve ücret niteliğinde bulunan bu ödemeler gelir vergisinden istisna olacak ve kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılatan indirilebilecektir.

#### **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK/13-7267 / 20505 sayı ve 20.10.2007 tarihli Özelgesi**

İstanbul Trakya Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren şirketinizin 2002 ve 2003 takvim yıllarında elde etmiş olduğu menkul sermaye iradı gelirleri Serbest Bölge dışında faaliyette bulunan diğer bir ifadeyle merkezi yurtdışında bulunan bankanın (..... A.Ş.) Türkiye'deki şubesi nezdinde açılan mevduat hesaplarından elde edilen bir kazanç olduğundan bu kazançlar muafiyet kapsamında olmayıp kurumlar vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7186 /15732 sayı ve 14.8.2006 tarihli Özelgesi**

İlgide kayıtlı dilekçenizde; 10.09.2001 başlangıç tarihli faaliyet ruhsatına sahip ..... Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren şirketinizin deniz araçları ve yedek parçaları alım-satımını yaparak faaliyetini sürdürmekte olduğu, serbest bölgeden yurtdışına satmış olduğunuz malların bedellerinin serbest bölgede bulunan banka şubesine Dolar veya Euro olarak geldiği, bedeli gelen paralarla Alıcılar Cari Hesabının kapatıldığı, bankadaki döviz bazında vadesiz hesapta duran dövizlerin geçici vergi dönemlerinde yapılan değerlemelerde lehte veya aleyhte kur farkları meydana geldiği belirtilerek, oluşan kur farkı gelirinin serbest bölgede elde edilen kazançlarla ilgili olarak istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile alıcı borcunun tamamının ödenmiş olması nedeniyle, bankadaki mevcut dövizin değerlendirilmesi sonucunda oluşan lehte kur farkının serbest bölgede yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı geliri olarak istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, oluşan kur farkı gelirinin geçici vergi matrahını oluşturup oluşturmadığı hususları sorulmaktadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanunla eklenen Geçici 3. maddesinde düzenlenen istisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir. Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.” açıklamaları yer almaktadır. Bu nedenle 06.02.2004 tarihi öncesinde (10.09.2001) faaliyet ruhsatı almış olan şirketinizin, alıcılardan olan alacağının tamamının tahsil edilmesinden sonra, bankadaki mevcut dövizin değerlendirilmesi sonucunda oluşan lehte kur farkı gelirinin, istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7274 / 20081 sayı ve 16.10.2006 tarihli Özelgesi**

İlgide kayıtlı dilekçenizde, İstanbul Büyükşehir Belediyesi tarafından ihalesi yapılan Bulgaristan'daki bir Camii'nin restorasyon inşaat işi yapmakta olduğunuzu, ihale bedelinin İstanbul Büyükşehir Belediyesi tarafından ödeneceğini belirterek, Kurumlar Vergisi açısından durumunuzun ne olacağını sormaktasınız.

Ödemeler İstanbul Büyükşehir Belediyesi tarafından yapılacak olsa dahi, yurt dışında yapılan inşaat onarım işleri nedeniyle oluşan kar veya zarar Türk vergi mevzuatına göre değil, taahhüt işinin yapıldığı ülkenin vergi mevzuatına göre tespit edileceğinden ve ilgili ülke vergi mevzuatına göre elde edilen kazanç Türkiye'deki genel netice hesap-

larına intikal ettirilmesi halinde, söz konusu cami onarım ve inşaat işi nedeniyle elde edilecek kurum kazancının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkündür.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-e-7223-17064 sayı ve 7.9.2006 tarihli Özelgesi**

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun 18/3. maddesinin üçüncü fıkrasında katılımcılara tahsis veya satışı yapılan arsaların hiçbir şekilde tahsis amacı dışında kullanılmayacağı, bu arsaların katılımcıları ve mirasçıları tarafından borcun tamamı ödenmeden ve tesis üretime geçmeden satılamayacağı, devredilemeyeceği ve temlik edilemeyeceği ile bu hususun da tapuya şerh edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle Organize Sanayi Bölgesi'nde, Şirketiniz adına tahsis işlemi yapılmış bulunan arsanın, 4562 sayılı Kanun uyarınca gerekli şartlar yerine getirilmediği müddetçe satılması mümkün olmadığından ve iki yıldan fazla süredir şirketin aktifinde kayıtlı olsa dahi henüz şirket adına tapuda tescil işlemi yapılmadığından söz konusu gayrimenkulün satışından doğan kazançtan dolayı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1.e-7191 / 20718 sayı 31.10.2007 tarihli özelgesi**

17.05.1996 tarihinde iktisap etmiş olduğunuz ve tapuda Şirketiniz adına arsa olarak kayıtlı olan gayrimenkulün 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun satışına mani teşkil etmemesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan diğer şartlara da haiz olmanız halinde bu satışından elde edilen kazancın Sermayeye ilave edilen kısmının %75'inin kurumlar vergisinden müstesna tutulması, %25'lik kısmın ise kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/(1)-e-7225 / 17158 sayı ve 8.9.2006 tarihli Özelgesi**

Türk Medeni Kanuna göre kurumun adına, tapu siciline kaydedilmeyen maden işletme hakkı taşınmaz niteliğinde olmadığından bu hakkın satılması sonucu elde edilecek kazanç nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1. maddesinin e bendinde yer alan istisnadan yararlanması mümkün değildir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-e-7271-20023 sayı ve 13.10.2006 Özelgesi**

Dilekçenizde; Şirketinizce 02/07/2004 tarihinde İstanbul Defterdarlığı Milli Emlak Müdürlüğünden açık arttırmayla satışa sunulan Hazineye ait gayrimenkulün vadeli satın alındığı, şirket adına tapuya tescil işlemi ise 03/03/2005 tarihinde gerçekleştiğinden söz konusu gayrimenkulün satılması halinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağı hususu sorulmaktadır.

Kurumlar Vergisi kanununun 5/1-e maddesinin gerekçesinde; “İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda yer alan "Taşınmaz" olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Medeni Kanunun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.” ifadelerine yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, adı geçen şirketçe vadeli olarak alınan gayrimenkul iki yıldan fazla süredir şirketin aktifinde kayıtlı olsa dahi şirket adına tapuda tescil işlemi 03/03/2005 tarihinde yapıldığından, bu tarihten itibaren en az iki tam yıl geçmeden, (bu ay içinde) satılması halinde, satıştan elde edilen kazançtan dolayı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5-1/h-7174 / 15496 sayı ve 8.8.2006 tarihli Özelgesi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesinde anılan teknik hizmetler genel olarak; etüd, proje, tamir, bakım ve montaj şeklinde ifa edilebilecektir. Ayrıca, yurt dışında verilen teknik hizmetler kapsamında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için gerekli şartlardan bir tanesi, bu tür faaliyetlerin yabancı bir ülkede yapılmış olmasıdır. Yurt dışındaki bu tür faaliyetlerin, Türkiye’de bir kamu kurum veya kuruluşuna yahutta Türkiye’de mukim bir firmanın yurt dışındaki bir şubesine ya da herhangi bir yabancı ülke firmasına taahhüt edilmiş olması, sözü edilen faaliyetten elde edilecek kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulmasına engel teşkil etmeyecektir. İstisna uygulamasında gerekli diğer bir şart ise, yabancı bir ülkede verilen teknik hizmetlerden elde edilen kazancın, Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmiş olmasıdır. Türkiye’de kurumun genel netice hesaplarına aktardığı kazanç kısmı için istisna uygulanabilecektir.

Şirketinizce, yurtdışında bulunan firmalara yurtdışındaki inşaat işleri için proje çizimi şeklinde yurtdışında verilen teknik hizmetlerin, “yurt dışında yapılan inşaat , montaj işleri ve teknik hizmetler” kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, bu hizmetler karşılığında sağladığınız kazançlarınızı Türkiye’de genel netice hesaplarınıza intikal ettirmeniz halinde söz konusu istisna hükmünden yararlanmanız mümkündür.

Diğer taraftan, yurtdışında vermiş olduğunuz söz konusu teknik hizmetlerin, yurt dışı mükellefiyet kaydı bulunan Türkiye’de mukim bir firmanın yurt dışındaki bir şubesine veriliyor olması, kazancınızın kurumlar vergisinden müstesna tutulmasına engel teşkil etmez. Ancak, şirketinizce bu işlere ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda, faturanın yurt dışında yapılan bir iş için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması gerekmektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7237 / 17684 sayı ve 18.9.2006 tarihli Özelgesi**

Türkiye’de mukim firmalara verilen yurtiçi hizmetleri yanında, yurtdışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmadan yurtdışındaki inşaat firmalarına statik proje çizimi ve bu projelerin uygulamalarının yurtdışında inşaat alanında hizmetlerinin verilmesi işlerini de yapan Şirketin, bu hizmetlerin faturalarını yurtdışına keserek bedellerini yurtdışından banka kanalı ile döviz olarak Türkiye’deki hesaplara intikal ettirilmesi durumunda dahi, bu tür kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesindeki istisna kapsamında değerlendirmesi mümkün değildir. Çünkü söz konusu istisna hükmü, kurumların yurtdışında uluslararası ihalelere katılmalarını teşvik etmek amacıyla getirilmiştir. Şirketinizce verilen hizmetlerin ise, yurtdışında ayrıca işyeri veya daimi temsilci bulundurmadan yurtdışında inşaat alanında gerçekleşmesi nedeniyle, “yurtdışında yapılan teknik hizmetler” kapsamında değerlendirilemez.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/h-6479 sayı ve 14.7.2006 tarihli Özelgesi**

Şirketinizce yurt dışında inşaat işi kapsamında taşeron olarak gerçekleştirilecek mekanik tesisat işleri her ne kadar inşaat onarma, montaj işleri kapsamında yer alsada yurt dışında alınan söz konusu inşaat işi şirketinizce taahhüt edilmediğinden ve söz konusu istisnadan asıl yüklenici firmanın yararlanması gerektiğinden şirketinizin yüklendiği işler kapsamında elde edeceği kazancınızın Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/h bendinde yer alan istisna hükmünden yararlanması mümkün değildir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-35/6051 / 18943 sayı ve 2.10.2006 tarihli Özelgesi**

5520 sayılı Kanunun yürürlüğünden önce (21.06.2006) kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35. madde hükmünün uygulanmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğünden önce, 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergilerinden istisna edileceğine ilişkin hükümlere yer verilmesi nedeniyle, 1/1/2007 tarihinden önce veya sonra olsun bu hükümlere göre gerçek veya tüzel kişilerce elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergilerinden istisna edilmesine devam olunacaktır.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7168 /15260 sayı ve 4.8.2006 tarihli Özelgesi**

4490 sayılı Uluslararası Gemi Sicili Kanununun 12. maddesinde düzenlenen istisna, sadece 4490 sayılı Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar için geçerli ol-

duğundan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olsa bile, kılavuz botlarının 4490 sayılı Kanunun 2. maddesinde tanımlanmamış olması nedeniyle, söz konusu botlarının işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7257 / 19047 sayı ve 3.10.2006 tarihli Özelgesi**

Şirketinizce, tam mükellef bir tüzel kişiliğin hisselerinin alımının dövize endeksli kredi ile finanse edilmesi nedeniyle, söz konusu özel hesap döneminin sonunda ve takip eden dönemlerde, dövize endeksli krediden kaynaklanan kur farkı giderleri ve kredi faizlerinin maliyete eklenmeyip ilgili oldukları dönemlerde dönem giderlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK.5/e-7495 /3615 sayı ve 28.2.2007 tarihli Özelgesi**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yazılı istisnanın uygulanabilmesi için taşınmazların kurumun aktifinde kayıtlı olması ile birlikte bu taşınmazların satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK.5/1-h – 7300 / 21311 sayı ve 7.12.2006 tarihli Özelgesi**

Yurt dışında yerleşik bir firmanın almış olduğu Savunma Bakanlığı binasının komple tadilat işi için ilgili firmaya tadilat, onarım, montaj, tefriş işleri ile mimari hizmetler karşılığı sağlanan kazançlar, Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi koşuluyla Kanunun 5/1-h maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanır. Diğer yandan, yurt dışında verilen teknik hizmetlerin, yurt dışı mükellefiyet kaydı bulunan Türkiye’de mukim bir firmanın yurt dışındaki bir şubesine veriliyor olması, kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesine engel değildir. Ancak bu işere ilişkin olarak düzenlenecek faturalara, yurt dışında yapılan iş için düzenlendiğine dair bir şerh konulması gerekmektedir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK.5(1) –e-7313 / 21951 sayı ve 16.11.2006 tarihli Özelgesi**

İstanbul Deri Organize Sanayi Bölgesinde şirket adına tahsisi yapılmış arsanın, 4562 sayılı kanunda yazılı şartlar yerine getirilmedikçe satılması mümkün olmadığından ve iki yıldan fazla süredir şirket aktifinde kayıtlı olsa dahi henüz şirket adına tapuda tescil işlemi yapılmadığından söz konusu gayrimenkulün satışından doğan kazançtan dolayı, Kanunun 5/1-e maddesinde yazılı istisnadan yararlanmak mümkün değildir.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5-7337 / 23281 sayı ve 4.12.2006 tarihli Özelgesi**

Yapımına başlanan ve Nisan 2007 tarihinde tamamlanarak Türk Uluslar arası Gemi Siciline tescil ettirilecek olan geminin inşası için kullanılan krediler ile bankadaki ve kasanızdaki nakitlerinizden doğan olumlu kur farklarının 4490 sayılı Kanun kapsamında istisnaya konu edilmesi mümkün değildir. Ancak söz konusu geminin tamamlanmasını ve anılan sicile tescilini takiben geminin işletilmesinden elde edilecek kazançlarınızdan doğacak olumlu kur farklarının istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-10- 7408 / 893 sayı ve 18.1.2007 tarihli Özelgesi**

4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanunu Geçici 2. maddesi uyarınca, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğu için bölgede faaliyet gösteren şirketinizin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettiğiniz kazançlar yukarıda yapılan açıklamalar dahilinde 31.12.2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin son fıkrasında "(3) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmeyeceği" hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, teknokentlerdeki Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesinde öngörülen istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar dolayısıyla aynı Kanunun 10. maddesinin a bendine göre Ar-Ge indiriminden de yararlanılması halinde bu harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamaların Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu değildir. Ancak, teknokentlerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve 4691 sayılı Kanunla öngörülen istisnaya konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir. Teknokentlerde yürütülen ve Ar-Ge indiriminden yararlanılan proje sonucunda elde edilen ürünün veya hakkın satılması durumunda, giderleri diğer kazançlardan indirim konusu yapılmış olan bu proje dolayısıyla elde edilen kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesinde öngörülen istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

**Gelir İdaresi Başkanlığının B.07.1.GİB.0.03.50/5011-583 / 11645 sayı ve 12.2.2006 tarihli Özelgesi**

Kiralanan iş makineleri ile her türlü hafriyat ve nakliye işiyle uğraşan Şirketin, yurt dışında inşaat işi yapmakta olan tam mükellef bir inşaat şirketi ile akdedilen iş makinesi kiralama sözleşmesine istinaden yurt dışında hafriyat işi yapmak suretiyle yurda döviz olarak kira geliri getirmesi halinde dahi, Türkiye'den tedarik edilen iş makinelerinin yurt dışında kiralanması işleminden elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesinde yer alan istisnadan yararlanması mümkün değildir.

**Gelir İdaresi Başkanlığının B.07.1.GİB.0.03.50/5006-306 / 11647 sayı ve 12.2.2007 tarihli Özelgesi**

(...) Belediye Başkanlığının, Kooperatif arazinizin bir kısmını Toplu Konut İdaresi ile müştereken konut, ticaret merkezi, ilköğretim okulu ve öğretmen evi yapmak amacıyla satın para karşılığı satın alması, arazi bedeli karşılığı konut alınması veya Kooperatif üyelerinin Toplu Konut İdaresinden ev alacak olması halinde arsa bedelinin konut peşinatına sayılması durumlarında, Kooperatif arsalarının Belediye aracılığıyla Toplu Konut İdaresine devredilmesi ortak dışı işlem sayıldığından, kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir. Ancak, Kooperatifin aktifinde iki yıldan uzun süredir bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazancın %75'i, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde, istisna olabilir.