

4. KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYETLER

4.1. 5422 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNDA MUAFLIKLARI DÜZENLEYEN MADDE:

Muafliklar:

Madde 7- Aşağıda yazılı kurumlar Kurumlar Vergisinden muaftır:

1. Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango idaresi ve askeri fabrika ve atölyeler (bunlar kuruluşlarındaki maksatların dışında kalan işleri dolayısıyla vergiye tabidirler

2. (3946 sayılı Kanununun 38/3-a maddesiyle kaldırılan bent, Yürürlük; 1.1.1994)

3. Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler (okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üreme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayınevleri emsali müesseseleri

4. Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler, (hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler),

5. Kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler.(şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve ıslah evleri, atölyeleri, darülaceze atölyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler).

6. Kamu idare ve müesseseleri tarafından Hükümetin veya yetkili idare merciilerinin müsaadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırlar,

7. (4369 sayılı Kanununun 82 nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır Yürürlük:1.1.1999)

8. Beden terbiyesi teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,

9. T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile soysal sigorta kurumları,

10. Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim ve harç alan kamu müesseseleri,

11. İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen;

a) Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri,

b)Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işleri,

c) Mezbahalar, (kesim, kaşıma ve muhafaza işlerine münhasır olmak şartıyla),

12. Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri,

13. Genel ve katma bütçeli idarelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri,

14. Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum, prevantoryum ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi merkezleri

15. Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muaflik, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar;

Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

16. Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümler bulunması şartıyla kooperatifler, (Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz);

17. Özel kanunlarla veya devletin kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle Kurumlar verisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar.

18. (2362 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle kaldırılmıştır.)

19. Münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131. maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan müesseseler,

Bu müesseselerin söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

20. Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Toplu Konut Fonu ve Kamu Ortaklığı Fonu

Bu başkanlığın ve fonların elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

21. Menkul Kıymetler Tanzim Fonu

Bu fonun portföy işletmeciliğinden doğan kazançları Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

22. Diğer günlük gazetelerin yayınlamadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete yayın ve satış faaliyetinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseseler.

Bu müesseselerin söz konusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

23. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu.

24. Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

25. 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 tüzelkişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler.

4.2. 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA MUAFİYETLERİ DÜZENLEYEN MADDE

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 panayırklar.

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 Kanununun 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 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 iktisadî işletmeler.

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

4.3. 5520 SAYILI KANUN SONRASINDA KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYETLERE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

4.3.1. GENEL AÇIKLAMA:

5520 sayılı KVK ile kurumlar vergisinde muafiyetleri düzenleyen 5422 sayılı KVK'nın 7. maddesine göre önemli sayılabilecek düzenlemeler yapılmıştır. Bu değişikliklerin ilki ve en önemlisi aşağıda açıklanacağı üzere kurumlar vergisinden muaf olan kurumların kapsamına getirilen sınırlamadır. Bu sınırlama kendini, 5422 sayılı Kanunla bu vergiden muaf olan kurumların 5520 sayılı Kanunla vergiye tabi olması ve özellikle kooperatif muafiyetinde olduğu gibi bazı muafiyet şartlarının ağırlaştırılması şeklinde göstermektedir.

5520 ile sayılı Kanun ile muafiyetlerde yapılan değişikliklerin bir diğeri ise , kanun yazım dilinde getirilen sadeleştirmedir. Bu kapsamda kanun metninde yer alan bazı kelimelerin güncel türkçe karşılıkları kanun metnine taşınmış, parantez içinde yer alan ibarelerin bir bölümü cümle içine taşınmıştır.

5520 sayılı Kanun ile bu madde özelinde yapılan son değişiklik ise, kanun maddelerinin farklı bir bakış açısıyla yeni baştan kaleme alınmasının doğal sonucu madde numarasının ve bentlerinin sayısal değişikliğidir. Bunun dışında eski düzenlemede aynı bentte yer alan vergiden muaf kurumlar yeni kanunda aynı bentte yer almamış, bentler arasında kaymalar olmuştur.

5520 sayılı Kanunun muafiyetleri düzenleyen 4. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Ancak söz konusu kanunun geçici 1. maddesine göre 2006 yılının sonuna kadar aşağıda açıklanacak olan kooperatif muafiyet şartlarını sağlamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun muafiyetleri düzenleyen 4. maddesininin 2. fıkrası bu maddenin uygulamasına ilişkin usulleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir.

4.3.2. 5520 SAYILI KVK İLE YÜRÜRLÜKTEN KALKAN MUAFİYETLER:

4.3.2.1. ÖZEL KANUNLARLA VEYA DEVLETİN KANUNLARIN VERDİĞİ YETKİYE DAYANARAK AKDETTİĞİ MUKAVELELERLE KURUMLAR VERGİSİNDEN VEYA HER TÜRLÜ VERGİ VE RESİMDEN MUAF TUTULAN KURUMLAR

5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 17 numaralı bendinde yer alan özel kanunlarla veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği sözleşmelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimlerden bağışık tutulan kurumların kurumlar vergisinden muaf olacağına dair hüküm 5520 sayılı KVK'da bulunmamaktadır.

4.3.2.2. MÜNHASIRAN KARAYOLLARI TRAFİK KANUNUNUN 131. MADDESİNDE YER ALAN BASILI KAĞIT VE PLAKALARIN SATIŞI FAALİYETİNDE BULUNAN MÜESSESELER

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131. maddesinde, Trafik şube veya bürolarında işleri gereği, iş sahiplerince verilmesi, kullanılması zorunlu basılı kağıtlarla plakaların cins ve nevelerinin İçişleri ile Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca tespit edileceği ve bu belgeler ile plakaların Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunca bastırılacağı ve anılan Bakanlıklarla birlikte tespit olunacak bedel karşılığı satılacağı hüküm altına alınmış olup, söz konusu basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetinde bulunanlar 5422 sayılı KVK ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuştu. 5520 sayılı KVK, anılan kurumlara tanınan muafiyeti kaldırmış olup, bu kurumların 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

4.3.2.3. MENKUL KIYMETLER TANZİM FONU

26 Mayıs 2000 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4568 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesine İlişkin Kanunla Menkul Kıymetler Tanzim Fonu tasfiye edilmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak, daha önce 5422 sayılı KVK'nın 7/21. maddesinde Menkul Kıymetler Tanzim Fonunun kurumlar vergisinden muaf olduğuna dair hükme, 5520 sayılı KVK'da yer verilmemiştir.

4.3.2.4. DİĞER GÜNLÜK GAZETELERİN YAYIMLANMADIĞI DİNİ BAYRAMLARDA MÜNHASIRAN GÜNLÜK GAZETE YAYIN VE SATIŞI FAALİYETİNDE BULUNAN GAZETECİLER CEMİYETLERİNE AİT MÜESSESELER

Gazeteler cemiyetinin dini bayramlarda gazete yayım ve satış faaliyeti nedeniyle kurduğu işletmelerin kurumlar vergisinden muaf olmasına ilişkin düzenlemeye 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere son verilmiştir.

4.2.2.5. KURULDUKTAN SONRA BAKANLAR KURULUNCA VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLAR

Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar muafiyet kapsamından çıkarılmıştır. Bilindiği üzere gerek 5422 sayılı KVK uygulamasında gerekse 5520 sayılı KVK uygulamasında vakıflar kurumlar vergisi mükellefi sayılmamakta, vakıfların iktisadi işletmeleri bu verginin mükellefi olarak kabul edilmektedir.

4.2.2.6 ELEKTRİK, HAVAGAZI VE SOĞUK HAVA DEPOSU İŞLETMELERİ

5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 11 numaralı bendinde yer alan il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen elektrik, havagazı ve soğuk hava depolarının kurumlar vergisinden muaf olduğuna ilişkin düzenlemeye 5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinde yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu kuruluşlar artık kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır. Ancak köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen soğuk hava depoları 5520 Sayılı KVK'nun 4'üncü maddesinin 1 fıkrasının i bendine göre kurumlar vergisinden muaftır.

4.3.3. 5520 SAYILI KVK'YA GÖRE YÜRÜRLÜKTE BULUNAN MUAFİYETLER

4.3.3.1. KAMU TEKELİNDE BULUNAN İŞLETMELER

4.3.3.1.1. Yaptıkları İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Kurumları

Eski düzenlemede de yer alan bu muafiyet hükmüne göre; kamu kuruluşlarının yaptıkları iş ve hizmet karşılığında aldıkları resim ve harçların ticari hasılat olarak kabul edilmesinin ve bu nedenle bu tür kamu idarelerinin vergi kapsamında değerlendirilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır. Bu muafiyet hükmü 5520 Sayılı KVK'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının f bendinde düzenlenmiş olup, muafiyet yalnız harç ve resme tabi faaliyetlerle ilgilidir.

4.3.3.1.2. Kuruluşlarındaki Amaca Uygun İşlerle Sınırlı Olmak Üzere Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü İle Askeri Fabrika ve Atölyeleri

5422 sayılı KVK'da da yer alan bu hüküm 5520 sayılı KVK'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının h bendinde de muhafaza edilmiştir. Buna göre yukarıda sayılan kuruluşların, özel kanunlarında belirtilen işlerle sınırlı olarak yaptıkları faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden muaftır. Ancak söz konusu kuruluşların esas faaliyetleri dışında yaptıkları işler dolayısıyla muafiyet söz konusu olmamaktadır.

4.3.3.2 KAMUYA YARARLI İŞLETMELER

4.3.3.2.1. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Tarım ve Hayvancılığı, Bilimi, Fennî ve Güzel Sanatları Öğretmek, Yaymak, Geliştirmek ve Teşvik Etmek Amacıyla İşletilen Okullar, Okul Atölyeleri, Konservatuarlar, Kütüphaneler, Tiyatrolar, Müzeler, Sergiler, Numune Fidanlıkları, Tohum ve Hayvan Geliştirme ve Üretim İstasyonları, Yarış Yerleri, Kitap, Gazete, Dergi Yayınevleri ve Benzeri Kuruluşlar

5422 sayılı KVK'da da yer alan bu düzenleme 5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin 1. fıkrasının a bendinden muhafaza edilmiştir. 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.

Maddede belirtilen kamu idare ve kuruluşları genel, özel, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köy tüzel kişilikleridir. Muafiyet kapsamına giren kuruluşların ortak amacı tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak ve teşvik etmektir. Bu amaç dahilinde faaliyet gösteren kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaftır.

4.3.3.2.2. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve Tedavi Amacıyla İşletilen Hastane, Klinik, Dispanser, Sanatoryum, Huzurevi, Çocuk Bakımevi, Hayvan Hastanesi ve Dispanseri, Hayvan Bakımevi, Veteriner Bakteriyoloji, Seroloji, Distofajin Kuruluşları ve Benzeri Kuruluşlar.

5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin 1/b bendine göre eski düzenlemede olduğu gibi kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen müesseseler kurumlar vergisinden muaf kılınmıştır. Madde metninde söz konusu kuruluşlara da örnek verilmiştir.

4.3.3.2.3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Şefkat, Rehin ve Yardım Sandıkları, Sosyal Yardım Kurumları, Yoksul Aşevleri, Ceza ve İnfaz Kurumları İle Tutukevlerine Ait İşyurtları, Darülaceze Atölyeleri, Öğrenci Yurtları, Pansiyonları ve Benzeri Kuruluşlar.

5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin 1/c bendinde yine eski düzenlemede de yer alan kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf kılınmıştır. Sosyal devlet ilkesi gereği bette sayılanlara benzer kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

4.3.3.2.4. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Yetkili İdarî Makamların İzniyle Açılan Yerel, Ulusal veya Uluslararası Nitelikteki Sergiler, Fuarlar ve Panayırlar

5520 Sayılı KVK'nun 4. maddesinin 1/ç bendinde yine eski düzenlemede de yer alan , kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar vergiden muaftır. Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

4.3.3.2.5. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Ait Olup Sadece Kamu Görevlilerine Hizmet Veren, Kâr Amacı Gütmeyen ve Üçüncü Kişilere Kiralanmayan Kreş ve Konukevleri İle Askerî Kışlalardaki Kantinler

5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin 1/d genel yönetim kapsamındaki idarelere ait olan kreş, konukevi ve askeri kışlalardaki kantinler; sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşulları ile kurumlar vergisinden muaftırlar. Eski düzenlemeden farklı olarak genel ve katma bütçeli idarelerin dışında kamu idareleri arasında eşitliğin sağlanması amacıyla birinci fıkranın (d) bendinde belirtilen muafiyetten il özel idareleri, belediyeler ve sosyal güvenlik kurumlarının da yararlanması için "Genel yönetim" ibaresi getirilmiştir.

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.

4.3.3.2.6. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler İle Bunların Oluşturdukları Birlikler veya Bunlara Bağlı Kuruluşlar Tarafından İşletilen Bazı İşletmeler

Kanunun 4. maddesinin 1/ 1 bendine göre yukarıda belirtilen 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

Kurumlar vergisinden muaftır. Bu düzenleme ile;

1) Eski düzenlemede genel olarak su işletmeleri muafiyet kapsamında iken , yeni düzenlemede 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 5422 Sayılı KVK uygulamasında olduğu gibi , kurumlar vergisi muafiyeti öngörülmüştür. Taşıma faaliyetinin belediye sınırlarını aşacak şekilde yapılması halinde muafiyet uygulanmayacaktır.

3) Mezbahalar eski düzenlemede olduğu gibi 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.

4.3.3.2.7. Köyler veya Köy Birlikleri Tarafından Köylünün Genel ve Ortak İhtiyaçlarını Karşılama Amacıyla İşletilen Hamam, Çamaşırhane, Değirmen, Soğuk Hava Deposu ve Bağlı Oldukları İl Sınırı İçinde Faaliyette Bulunmaları Şartıyla Yolcu Taşıma İşletmeleri İle Köylere veya Köy Birliklerine Ait Tarım İşletmeleri

Kanunun 4. maddesinin 1. fıkrasının (i) 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 5422 sayılı Kanunun 7. maddesinde yer alan düzenlemeye paralel olarak 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.

4.3.3.2.8. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü İle Özerk Spor Federasyonlarına Tescil Edilmiş Spor Kulüplerinin İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan İktisadî İşletmeleri İle Sadece İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan Anonim Şirketler

4. maddenin 1/j 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.

4.3.3.3. DİĞER MUAFLIKLAR

4.3.3.3.1. KOOPERATİFLER

Bilindiği üzere, kooperatiflerin temel amaçları kâr elde etmek değil; karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma yoluyla ortaklarının ekonomik çıkarlarını, meslek ve geçimlerine ait gereksinimlerini sağlamaktır.

Temel amacı kâr elde etmek olmayıp, sosyal amaçlarla kurulan kooperatiflerin özendirilmesi ve geliştirilmesi gerektiği şüphesizdir. Kaldı ki, bu Anayasa ile Devlet'e verilmiş bir yükümlülüktür. Bu yaklaşımın doğal bir sonucu olarak, KVK'nunda kooperatiflere özgü vergi muafiyeti düzenlenmiştir. 5422 Sayılı KVK'nun 7'inci maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan bu muafiyet 5520 sayılı KVK'nın da 4-1/k maddesi ile yeniden düzenlenmiştir.

4.3.3.3.1.1. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Kapsamı

5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan şartları taşıyan tüm kooperatifler faaliyet konularına ve ortaklık yapılarına bakılmaksızın kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmekte iken, 5520 sayılı KVK ile yapılan değişiklik sonrasında, 1.1.2006 tarihinden itibaren tüketim ve taşımacılık kooperatifleri maddede yer alan tüm şartları taşıyalar dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır.

4.3.3.3.1.2. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanabilmelerinin Genel Şartları

5520 sayılı KVK'ya göre, muafiyet kapsamına giren kooperatiflerin muafiyetten faydalanabilmeleri için , ana sözleşmelerinde;

- 1- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- 2- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- 3- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,

4- Sadece ortaklarla iş görülmesine¹ (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz),

ilişkin hüküm bulunması ve ayrıca ana sözleşmede yer alan bu hükümlere fiilen uyulması gerekmektedir.

Görülebileceği üzere, daha önce muafiyetten yararlanabilmek için 5422 sayılı KVK'da yer alan üst kuruluşa girme şartına 5520 sayılı KVK'da yer verilmemiştir. Dolayısıyla maddede sayılan diğer şartları taşıyan kapsama dahil kooperatifler üst kuruluşlara üye olmasalar dahi yeni düzenlemeye göre muafiyetten yararlanabileceklerdir.

Ancak bu noktada hemen belirtmek gerekir ki, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesi ile 5422 sayılı KVK'ya yapılan atfın muafiyete etkisinin olup olmayacağı tereddütlere neden olabileceği niteliktedir.

Şöyle ki, Kooperatifler Kanunu'nun söz konusu maddesinin 3. bendinde, kooperatiflerin 5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 16. bendindeki esaslar dahilinde kurumlar vergisi muafılığından yararlanacağı belirtilmiş, 4. bendinde ise faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin bu muafılıktan yararlanamayacakları belirtilmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi 5520 sayılı KVK ile üst kuruluşa girme zorunluluğu kaldırılmıştır. Kooperatifler Kanunu'nda üst kuruluşlara girme zorunluluğu ile ilgili atıf ise 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesine yapılmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın Geçici 1. maddesinin 5 numaralı bendinde; diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanun'a yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibariyle bu Kanun'a yapılmış sayılacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, Kooperatifler Kanunu ile yapılan atfın, 5520 KVK'nın ilgili maddesine yapılmış sayılacağı kabul edilmesi gerekir. Ancak, 5520 sayılı KVK'nın 35/2. maddesine göre kurumlar vergisi ile ilgili muafiyete ilişkin hükümlerin, ancak bu kanun GVK veya VUK'a hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda yer alan atfın bir önemi olmayacaktır. Buna göre 5520 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte ilgili maddenin yürürlük tarihi olan 1/1/2006 tarihinden itibaren üst birliğe üye olunması şartı aranmayacaktır.²

¹ Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin olarak 5520 sayılı KVK'da yer alan bu dört genel şart, parantez içi hüküm hariç olmak üzere 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesinde de yer almaktaydı.

² Bu noktada, 5520 sayılı KVK'nın 35. maddesinde yer alan hükmün, genel hatlarıyla 5422 sayılı KVK'nın Mk 45. maddesi ile benzer nitelikte olduğu ve dolayısıyla Kooperatifler Kanunu'ndaki hüküm gereğince 5422 sayılı

Ancak, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmak için üst kuruluşlara girme şartının aranmayacak olması, üst kuruluşlara girmelerinin vergisel yönden bir getirisi olmadığı şeklinde değerlendirilmemelidir. Çünkü, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinde yer alan diğer bazı vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanılabilmesi için üst kuruluşlara girme zorunluluğu aranmaktadır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetten yararlanmalarına ilişkin olarak yukarıda sıralan genel şartlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

4.3.3.3.1.2.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için öngörülen koşullardan birisi, ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına hükme bağlanmış olması ve fiilen de bu koşula uyulmasıdır. Kooperatif ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılamayacağına dair bir hüküm yoksa, kooperatif fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtmasa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamaz. Benzer şekilde, ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair hüküm bulunmakla beraber, kooperatif fiilen bu hükme uymazsa yine muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Kısaca, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına ilişkin hükmün hem kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması, hem de fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması gerekmektedir.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, yıl sonundaki olumlu gelir-gider farkının, ödenmiş veya taahhüt edilmiş sermaye üzerinden ortaklara dağıtılmasıdır. Genellikle sermaye şirketlerinde kâr, ortakların sermaye paylarına göre dağıtılmaktadır. Kooperatiflerde ise amaç kâr elde etmek olmayıp ortaklarının ihtiyaçlarını daha kolay yollardan gidermek ve bu vesileyle ortaklarının ekonomik menfaatlerini korumak olduğundan, oluşan olumlu gelir-gider farkının dağıtımında da sermaye payları esas alınmaz. Kazanç dağıtımında sermaye paylarının esas alınmaması kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran başlıca özelliklerdendir.

Kooperatiflerde asıl olan gelir-gider farklarının ortaklara dağıtılmayıp kooperatiflerin yedek akçelerine eklenmesidir. Eğer gelir gider farkının dağıtılması kooperatif ana sözleşmesinde öngörülmüş ise, bunun ortakların işlemleri oranında yapılması gerekir. Risturn denilen bu yöntemde göre dağıtım, her ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlem (alışveriş) tutarının, ortaklarla yapılan toplam işlem hacmi içindeki oranına göre yapılır. Kooperatifler Kanunu'na göre, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı, gelir gider farkının en az % 50'si ortaklara (risturn şeklinde) dağıtıldıktan sonra genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödemesi şeklinde yapılabilir.

Risturn esasına göre dağıtım, sermaye üzerinden bir dağıtım değildir. Bu nedenle muafiyet şartlarını bozmaz. Faiz ödemesi şeklindeki dağıtım ise 20 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kooperatif muafiyetini ihlal edecek şekilde "**sermaye üzerinden kazanç dağıtımı**" olarak görülmemiş ve dolayısıyla muafiyet şartlarına aykırılık olmadığı belirtilmiştir.

4.3.3.3.1.2.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmelerinin bir diğer koşulu da, ana sözleşmelerinde, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi konusunda hüküm bulunması ve fiilen de bu koşullara uyulmasıdır.

KVK uygulamasında da üst birliğe girme şartının aranılmayacağı düşünülebilir. Ancak, dikkat edilmesi gereken husus 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesinde üst birliğe girme şartının ayrıca ifade edilmiş olmasıdır. Bir başka ifadeyle, 5422 sayılı KVK uygulamasında muafiyetten yararlanılabilmesi için üst birliğe üye olunması şartının dayanağı, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesi değil, 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesidir.

Kooperatifler Kanunu'nun 56. maddesinin son fıkrasında, "Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılamaz." hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere, yukarıda sözü geçen hüküm karşısında kooperatiflerin yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi mümkün değildir. Böyle bir hükmün ana sözleşmeye konması da Kanun'un bu hükmüne aykırı olacağından mümkün değildir. Yönetim kurulu (idare meclisi) başkan ve üyelerine, bu sıfatla yapacakları hizmet için aylık ücret, katılacakları her toplantı için huzur hakkı, işle ilgili olarak yapacakları seyahatler için yolluk ve zaten kooperatif ortağı olarak hakları bulunan risturn ödemesi yapılabilir. Bunların dışında hangi isim altında olursa olsun başkaca hiçbir ödeme yapılamaz. Ancak, vergi muafiyetinden yararlanılması için ayrıca yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmeyeceğinin ana sözleşmede yer alması gerekir.

Kooperatif ana sözleşmelerinde; genellikle, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile murahas üyelere bu sıfatla yapacakları hizmet için aylık ücret veya katılacakları her toplantı için bir huzur hakkı ve yapacakları görev seyahatleri için yolluk ödeneceği, ödemenin miktar ve şekli genel kurulca kararlaştırılacağı belirtilmektedir.

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine bu ödemeler dışında hiçbir ödeme yapılamayacağına kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi ifadesinin ana sözleşmede yazılı olduğu anlamına da gelebilir. Her ne kadar böyle bir durumda, ana sözleşmede adı geçen kişilere kazanç üzerinden hisse verilmeyeceği açık olarak yazılı olmasa da, yukarıda belirtildiği türden bir ifadenin kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması bu şartın sağlanması bakımından yeterli olacaktır.

4.3.3.3.1.2.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için aranan koşullardan üçüncüsü, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağına ana sözleşmede yer alması ve fiilen de bu koşula uyulmasıdır.

Yedek akçeler, esas itibarıyla, geçmiş yıl kazancıdır. Ayrıldıkları yıllarda dağıtım konusu olmayan bu kazançların (yedek akçelerin) sonraki yıllarda ortaklara dağıtılması, kazanç dağıtımının ertelenmesidir. Ayrıca bu durum, yedek akçelerin amacına uygun kullanılmaması ve kooperatiflerin mali bünyelerinin zayıflaması sonucunu doğurur. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler geçerli olmamakla beraber, vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için, kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağı konusunda hüküm bulunması gerekmektedir.

Kooperatifte ayrılmış bulunan kanuni yedek akçe veya ihtiyari yedek akçe ya da her ne isim altında olursa olsun dağıtılması durumu kooperatif muafiyetini ortadan kaldırır. Kooperatifin muafiyetten yararlanabilmesi için yedek akçelerin ortaklarına dağıtmayacağına dair ana sözleşmesinde bir hüküm bulunmasının yanı sıra kooperatifin bu hükme fiilen de uyması gerekir.

4.3.3.3.1.2.4. Sadece Ortaklarla İş Görülmesi

Kooperatiflerin, kurumlar vergisinden muaf olmalarının en önemli sayılabilecek koşulu sadece ortakları ile iş yapmalarıdır.

Ortak içi işlem tabiri; kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen uğraş konusuna dahil olan ve kooperatifin ortaklarıyla yapmış olduğu faaliyetleri ifade etmektedir.

Bir işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için şu iki şartın birlikte gerçekleşmiş olması gerekir.³

- Kooperatifin yaptığı işlem ana sözleşmede belirtilen faaliyet konusu ile ilgili olmalıdır.

- Bu işlem kooperatif ortağı ile yapılmalı ya da kooperatif ortağı ile yapılan bir işlemle ilgili bulunmalıdır.

Yukarıda yer alan şartlardan birinin gerçekleşmemesi halinde yapılan işlemin ortak dışı işlem olduğunun kabul edilmesi gerekir. Örneğin bir kooperatif, kendi faaliyet konusuna girmeyen bir işlemi kendi ortağına yapmış olsa dahi bu işlemin ortak içi işlem olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, 5520 sayılı KVK'nın kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin 4-1/k maddesinin parantez içi hükmünde; yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir. Ancak her bir ortaklık hissesi için birden fazla konut veya işyeri elde edilmesi halinde ise işlem ortak dışı işlem sayılacak ve dolayısıyla muafiyet koşulları ihlal edilmiş olacaktır.

4.3.3.3.1.3. Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti Karşısındaki Durumları

5520 sayılı KVK'da kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyeti uygulamasında, yapı kooperatifler için sınırlayıcı yeni hükümlere yer verilmiştir.

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için öncelikle bir önceki bölümde açıkladığımız **genel şartlara** uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun yanı sıra yapı kooperatifleri, bir takım özel şartlara daha sahip olmaları durumunda kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanacaklar, aksi takdirde faaliyet sonucunda elde ettiği gelir-gider farkı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

4.3.3.3.1.3.1. Muafiyetten Yararlanılabilmesi İçin Yönetim ve Denetim Kurullarında Bulunmaması Gereken Kişiler

5520 sayılı KVK'nın 4-1/k maddesine göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında aşağıda sayılan kişilere yer verilmemesi gerekir.

1- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri,

2- Kanununun 13. maddesine göre yukarıda sayılan kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,

3- Yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlar.

4.3.3.3.1.3.1.1. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek Kişiler veya Tüzel Kişi Temsilcileri

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen bir gerçek kişi ya da tüzel kişi temsilcisine yer verilmişse muafiyetten yararlanma sözü konusu olamayacaktır.

³ Murat BAŞARAN, Tarımsal Amaçlı Üretim/Satış Kooperatiflerinin (ve Birliklerinin) Vergilendirilmesi Üzerine Notlar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:165, Haziran 2002, sf.52

Örnek :

S.S. Mercan Konut Yapı Kooperatifi, kooperatife ait inşaatın yapım işini denetim kurulunda görevli Mehmet MERCAN'a vermiş, Mehmet MERCAN inşaatı tamamlayarak teslim etmiştir. Bu durum yapı kooperatifinin muafiyet için getirilen özel şartın ihlali anlamına geldiğinden, söz konusu kooperatif yeni düzenleme sonrasında diğer tüm şartları taşısa dahi muafiyetten yararlanamayacak, kurumlar vergisine tabi olacaktır.

4.3.3.3.1.3.1.2. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişilerle 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesi Gereğince İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişiler

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde, **ilişkili kişi** kavramına açıklık getirmiştir. Buna göre ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve yakın hısımları da ilgili kişi sayılır.

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin ortakları ve ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,

eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

Örnek :

S.S. Demirkent Konut Yapı Kooperatifinin inşaat işini Akça İnşaat A.Ş. üstlenmiştir. Kooperatif ortakları arasında Ahmet KARACA da bulunmaktadır. Ahmet KARACA aynı zamanda kooperatifin yönetim kurulu üyesidir. Kooperatifin inşaat işini üstlenen Akça A.Ş.'de Ahmet KARACA'nın %20 oranında hissesi bulunmaktadır. Bu durumda, kooperatif inşaat işini üstlenen Akça A.Ş'nin, kooperatif yönetim kurulu üyelerinden biri ile ilişkili kişi olması nedeniyle, söz konusu kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün değildir.

Ayrıca yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin;

- Eşleri,

- Usul ve furuu ile üçüncü derece dahil yansoy ve yakın hısımları,

- Eşlerinin usul ve furuu ile üçüncü derece dahil ve yakın hısımları,

eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

Örnek :

S.S. Yıldız Konut Yapı Kooperatifinin inşaat işini üstlenen Ahmet YILMAZ'ın torunu Hüseyin YILMAZ kooperatifin yönetim kurulunda üye olarak görev yaparsa kooperatifin muafiyetten yararlanması söz konusu olamayacaktır.

Yönetim ve denetim kurullarında yukarıda sayılan kişilerin bulunmamasına ilişkin şart inşaatın tamamlanması tarihine kadar aranmaktadır. Dolayısıyla, yapı kooperatifine ait inşaatın tamamlanmasından sonra yukarıda sayılan kişiler yönetim ve denetim kurullarında görev alabilirler.

4.3.3.3.1.3.1.3. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişiler İle 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesi Gereğince Bu Kişilerle İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişilerle İşçi ve İşveren İlişkisi İçinde Bulunanlar

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında;

- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri,
 - Kanununun 13. maddesine göre bu kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,
- ile işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunan kişiler varsa muafiyetten faydalanılamaz.

Örnek :

S.S. Bolat Konut Yapı Kooperatifi'nin inşaat işini üstlenen UNUTMAZ İnş. A.Ş.'nin inşaat işlerinde çalıştırdığı mühendis Emre ÇEBİ'nin kooperatifin denetim kurulunda görev yapması durumunda kooperatifin muafiyetten faydalanması söz konusu değildir.

4.3.3.3.1.3.2. Yapı Ruhsatı İle Arsa Tapusunun Kooperatif Tüzel Kişiliği Adına Tescil Edilmiş Olması

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, yukarıda belirtilen şartlara ilaveten, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gerekmektedir. Eğer, arsa tapusu veya yapı ruhsatı kooperatif tüzel kişiliğine ait değilse, diğer şartlar sağlanmış olsa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması mümkün değildir.

Bu şekilde uygulamada bir çok inşaat şirketinin yap-sat uygulaması yerine kooperatiflere tanınan bir çok vergisel avantajdan yararlanmak amacıyla kooperatifçiliğin ruhuna aykırı bir biçimde muvazaalı kooperatifleşmesinin önüne geçilmesi planlanmıştır.

4.3.3.3.1.3.3. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetlerinin Devam Etmesi İçin Yukarıda Sayılan Şartları 2006 Yılı'nın Sonuna Kadar Sağlamaları Gerektiği

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyeti ile ilgili olarak, 5520 sayılı KVK ile getirilen ilave şartlara ne zamana kadar intibak etmeleri gerektiği konusunda, Kanunun geçici 1. maddesinin 8 numaralı fıkrası ile düzenleme yapılmıştır. Buna göre, yapı kooperatiflerinin 2006 yılının sonuna kadar yukarıda yazılı genel ve özel şartları sağlayamaması durumunda muafiyetleri 1.1.2006 tarihinde sona erecek ve bu tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır . Dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olan yapı kooperatiflerinin mevcut durumlarını devam ettirebilmeleri için 31.12.2006 tarihine kadar Kanunda sayılı şartların tamamını sağlamaları gerekir. Aksi takdirde, bu kooperatifler 1.1.2006 tarihinden kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

4.3.3.3.2. KANUNLA KURULAN EMEKLİ VE YARDIM SANDIKLARI İLE SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 9 numaralı bendinde yer alan bu muafiyet 5520 sayılı Kanunla 4. maddenin 1/e bendine taşınmıştır. Buna göre; 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.

4.3.3.3. ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI İLE ÖZELLEŞTİRME FONU, TOPLU KONUT İDARESİ BAŞKANLIĞI VE MİLLİ PİYANGO İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin farklı bentlerinde yer alan yukarıda belirtilen kurumlar 5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin 1 /g bendi ile bu vergiden muaf kılınmıştır.

4.3.3.3.4. YABANCI ÜLKELER VEYA ULUSLARARASI FİNANS KURULUŞLARI İLE YAPILAN MALİ VE TEKNİK İŞBİRLİĞİ ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE YALNIZCA KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERE KREDİ TEMİNATI SAĞLAMAK ÜZERE KURULMUŞ OLUP, BU FAALİYETLERİNDEN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARI TEMİNAT SORUMLULUK FONLARINA EKLEYEN VE SAHİP OLDUKLARI FONLARI ORTAKLARINA DAĞITMAKSIZIN KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERE KREDİ SAĞLAYAN BANKA VE KURULUŞLARA YATIRAN KURUMLAR

5422 Sayılı KVK'da da bulunan ve 5520 sayılı KVK ile bu kanunun 4. maddesinin 1/l bendinde yer alan düzenlemeye 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. Bu şartları taşıyan kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulacaklardır.

4.3.3.3.5. MÜNHASIRAN BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETİNDE BULUNAN KURUM VE KURULUŞLAR

Kurumlar Vergisinden muafiyetleri düzenleyen 4. maddenin 1/m bendine göre sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf olabileceklerdir. Ayrıca bu maddede sayılan muafiyetten yararlanılmasına ve muafiyetin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

Eski düzenlemeden farklı olarak bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların, kurumlar vergisine ilişkin muafiyetten yararlanmaları için yalnızca bu alanda faaliyet gösterme koşulunun getirilmiştir.

4.3.3.3.6. ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ İLE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNİN ALT YAPILARINI HAZIRLAMAK VE BURALARDA FAALİYETTE BULUNANLARIN; ARSA, ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE SU GİBİ ORTAK İHTİYAÇLARINI KARŞILAMAK AMACIYLA KAMU KURUMLARI VE KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARI İLE GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERCE BİRLİKTE OLUŞTURULAN VE KAZANCININ TAMAMINI BU YERLERİN ORTAK İHTİYAÇLARININ KARŞILANMASINDA KULLANAN İKTİSADİ İŞLETMELER

5422 sayılı KVK'nun 7. maddesinin 25 numaralı bendine yer alan bu düzenleme 5520 sayılı KVK'nun 4. maddeninin 1. fıkrasının n bendinde de yer almaktadır. Buna göre organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve burada faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz , buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan;

1. Kamu kurumları

2. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları

3. Gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarını karşılanmasında kullanılan iktisadi işletmeler

Kurumlar vergisinden muaftır. Bu işletmelerin dışındaki kurumlar yukarıda belirtilen amaç için kurulmuş bile olsa muafiyetten faydalanamayacaktır.