

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN GETİRİLEN YENİ DÜZENLEMELER

• Volkan AKSOYOĞLU •
Vergi Denetmen Yardımcısı

I - GİRİŞ

21/06/2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile kurumlar vergisi uygulamasıyla ilgili beyanname verme süresi, kurumlar vergisi oranı, örtülü sermaye ve örtülü kazanç (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı), indirimler, vergi kesintisi, istisna ve muafiyetler gibi konularda pek çok yeni düzenleme yapılmıştır. Bu çalışmamızda 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yeniden düzenlenen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara yer vereceğiz. Bu amaçla kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç türlerini 01/01/2006 öncesi ve sonrası olmak üzere ayrı ayrı değerlendirip ele alacağız.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar esas olarak 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ayrıca 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan önce yürürlükte olan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, bu kanunun geçici maddelerinde ve diğer bazı kanunlarda bazı kazançlara istisnalar tanınmıştır. Ancak bu çalışmamızda sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara yer vereceğiz. Ayrıca 5520 sayılı yasa ile getirilen ve yürürlüğe ait hükümleri istisnalar bakımından değerlendireceğiz.

II- İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (KVK md. 5/1-a)

İştirak kazançlarının kurumlar vergisinden

istisna edilmesinin temelinde vergilemede mükerrerliğin önlenmesi yatmaktadır. Çünkü iştirak kazancı esas olarak kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine ve aynı zamanda GVK'nın 94. maddesinin 6 numaralı bendinde öngörülen vergi tevkifatına tabi tutulduğundan, kar dağıtımı yoluyla iştirak eden kuruma intikal eden bu kazançlar iştirak eden kurum bünyesinde tekrar vergilendirildiğinde mükerrer vergileme olacaktır. Bu nedenle mükerrer vergilemenin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar, elde eden kurum bünyesinde vergiden istisna edilmektedir.

01/01/2006 tarihinden önce yani 31.12.2005 tarihine kadar elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için;

- Kazancın tam mükellef bir kurumdan elde edilmiş olması şarttır. Dar mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancı istisnalara ilişkin bu madde kapsamında vergiden istisna edilmeyecektir.

- Ancak yatırım fonları katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları iştirak kazancı sayılmasına rağmen istisna kapsamı dışındadır.

- İstisnadan, iştirak kazancı elde eden mükellefler ister tam isterse dar mükellef olsun yararlanabilecektir. Yeter ki kazancın elde edildiği kurum tam mükellef olsun.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen düzenleme ile yukarıdaki uygulama 01/01/2006 tarihinden sonra aynen devam etmekte ancak Kanun'un 5.maddesinin 1.fıkrasının a

bendinde bu uygulamaya ek olarak;

Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları da iştirak kazançları istisnası kapsamına alınmıştır. Buna göre 01/01/2006 tarihinden itibaren tam veya dar mükellef kurumların Tam Mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları da başkaca bir şart olmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus iştirak kazançlarında olduğu gibi kar payının elde edildiği kurum mutlaka tam mükellef bir kurum olmalıdır. Aksi halde bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

III- YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTISNA (KVK md. 5/1-b)

5228 Sayılı Kanun'un 30. maddesiyle 5422 sayılı KVK'nın 8. maddesine eklenen 9. bent ile ülkemize yabancı sermaye çekilmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla kurumların yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları belirli koşullarla 01/01/2005 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinin 1.fıkrasının b bendinde yeniden düzenlenmiştir. Aşağıda bu istisnanın uygulanması için gerekli şartları 01/01/2006 öncesi ve sonrası olmak üzere karşılaştırmalı olarak açıklamaya çalışacağız.

İstisnadan faydalanmak için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekir.

a-İştirak Edilen Yabancı Kurumun Tam Mükellef Olmaması:

İstisnadan yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması yani tam mükellef olmaması gerekmektedir. Zira tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak

kazançları yukarıda açıklandığı üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinin 1.fıkrasının a bendine göre istisna uygulamasına konu olacaktır.

Bu şart hem 01/01/2006 öncesinde elde edilen, hem de sonrasında elde edilen kazançlar için geçerlidir.

b-İştirak Edilen Yabancı Kurumun Anonim Veya Limited Şirket Mahiyetinde Bir Şirket Olması gerekir:

İstisnadan yararlanmanın ikinci şartı iştirak edilen yabancı kurumun anonim veya limited şirket mahiyetinde olmasıdır. Anonim veya Limited şirket mahiyetinde olmayan kurumlardan örneğin yatırım fonlarından elde edilen iştirak kazançları istisnadan yararlanamaz. Bu şart da hem 01/01/2006 öncesinde elde edilen, hem de sonrasında elde edilen kazançlar için geçerlidir.

c-İştirak Edilen Yabancı Kurumun Sermayesine, Kazancın Elde Edildiği Tarihte Devamlı Surette En Az İki Yıl Süre İle % 25 Ve Daha Fazla Oranda İştirak Edilmesi Gerekir.

Buna göre, örneğin, tam mükellef bir anonim veya limited şirketin kazancın elde edildiği tarihte iştirak payının % 30 olması fakat bir önceki yıl ki iştirak payının % 15 olması durumunda diğer şartlar sağlansa bile bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Bu şart 01/01/2006 sonrasında elde edilen yurt dışı iştirak kazançları için aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

Buna göre 01/01/2006'dan itibaren elde edilen yurt dışı iştirak kazancının istisna olabilmesi için iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olunması ve bu iştirak payının kazancın elde edildiği tarih itibariyle en az 1 yıl süreyle elde tutulması gerekir. Yine rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle ya da yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle bir iştirak payı elde ediliyorsa bu istisnanın uygulanması için sahip olunan eski iştirak paylarının en az 1 yıl öncesinden elde edilmiş olması gerekir.

d-İştirak Edilen Yabancı Kurum Tarafından Dağıtıma Tabi Tutulan İştirak Kazancının Kanuni Veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az %20 Oranında Kurumlar Vergisi Benzeri Vergi Yükü Taşıyor Olması Gerekir.

01/01/2006 öncesinde istisna uygulaması için; elde edilen iştirak kazancı iştirakin bulunduğu ülkede en az % 20 oranında kurumlar Vergisi benzeri vergi yükü taşıması gerekmekte idi. Ayrıca istisna; kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün; en az % 15 olması durumunda, iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/2' sine, en az % 10 olması durumunda ise iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/3' üne uygulanacaktı.

21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi yükü şartı; 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 olarak değiştirilmiş ve vergi yükü miktarının en az % 15 veya % 10 gibi farklı olması durumlarında farklı oranlarda uygulanan istisna uygulaması kaldırılmıştır.

Vergi yükü hesaplaması da yapılan bu düzenlemeye paralel olarak değiştirilmiştir. Buna göre vergi yükü; iştirak edilen kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar 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 edilecektir.

e-İştirak Edilen Kurumun Esas Faaliyet Konusunun Finansal Kiralama veya Her Nevi Menkul Kıymet Alım Satımı Olmaması Gerekir:

Bu şart 01/01/2006'dan geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Buna göre istisna uygulaması için yurt dışı iştirakin esas faaliyet konusunun bir önemi bulunmamaktadır.

f-İştirak Edilen Yabancı Kurumun Esas Faaliyet Konusunun Finansman Temini Ve Sigortacılık Olması Durumunda Kurumlar Vergisi Benzeri Vergi Yükünün Türkiye'deki Kurumlar Vergisi Oranına Eşit Veya Daha Fazla Olması Gerekir.

Bu şart 01/01/2006'dan itibaren esas faaliyet konusu finansal kiralama ve her nevi menkul kıymet yatırımı olan yurt dışı iştiraklerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Buna göre esas faaliyet konusu gerek finansman temini ve sigortacılık olan ve gerekse finansal kiralama ve her nevi menkul kıymet yatırımı olan yurt dışı iştiraklerinden elde edilen iştirak kazançlarının, 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 gerekmektedir.

g-İştirak Edilen Yabancı Kurum Tarafından Dağıtıma Tabi Tutulan İştirak Kazancının En Az % 75'nin Ticari, Zirai ve Serbest Meslek Kazancı Niteliğinde Olması Gerekir.

01/01/2006'dan önceki uygulamada istis-

nadan yararlanmak için iştirak edilen yabancı kurum tarafından dağıtım tabi tutulan iştirak kazancının en az % 75'nin TİCARİ, ZİRAİ ve SERBEST MESLEK KAZANCI niteliğinde olması gerekiyordu. Ancak 01/01/2006'dan itibaren bu şart kaldırılmış ve iştirak edilen yabancı kurumun kazancının türünün bir önemi kalmamıştır.

h-Elde Edilen İştirak Kazançlarının Elde Edildiği Vergilendirme Dönemi İle İlgili Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Tarihine Kadar Türkiye'ye Transfer Edilmesi Gerekir.

Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönem kurum kazancına dahil edilerek beyan edilmesi yeterli değildir. Söz konusu kazancın elde edildiği döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihinin sonuna kadar Türkiye'ye fiilen transfer edilmesi zorunludur. Bu tarihe kadar getirilmeyen iştirak kazançları bu tarihten sonra transfer edilse bile istisnadan faydalanamaz. Bu şart 01/01/2006 sonrasında yapılan düzenlemede de aynen yer almıştır.

Yukarıda açıkladığımız bu şartlara ek olarak 21.06.2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinin 1.fıkrasının b bendinde;

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, kurulan bu yeni şirketin özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için yukarıda belirttiğimiz şartların aranmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre örneğin; tam mükellef bir anonim şirket veya limited şirket yurt dışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmeti yapıyorsa ve o ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurmak zorunda ise ana sözleşmede özel amaç için kurulduğu

yazılır ve sadece bu faaliyeti yaparsa bu şirkete iştirak eden tam mükellef anonim şirket veya Limited Şirketin bu iştiraki dolayısıyla elde ettiği kazanç hiçbir şart olmaksızın kurumlar vergisinden istisnadır.

IV-ULUSLARARASI HOLDİNG ŞİRKETLERİNİN YURTDIŞI İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASI (KVK md.5/1-c):

5228 Sayılı Kanununun 30. maddesi ile 5422 Sayılı KVK' nın 8. maddesine eklenen 11 numaralı bendi ile 01/01/2005 tarihinden itibaren Uluslararası holding şirketlerinin yurtdışı iştirak kazançları bazı koşullarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre bu istisnadan yararlanabilmek için aşağıda belirtilen koşulların da var olması gerekir.

a- İştirak eden kurum Türkiye'de tam mükellef bir anonim şirket olacak ve aktif toplamının en az % 75'i iştiraktan oluşacak,

b- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla en az 2 yıl süreyle iştirakin sermayesine % 25 veya daha fazla oranda iştirak edilecek,

c- Tam mükellef A.Ş'nin kurum kazancının % 75'i bu iştiraktan elde edilen kazançtan oluşacak,

d- Kazanç iştirakin bulunduğu ülkede en az %20 oranında KV benzeri vergi yükü taşıyacak,

e- İştirak edilen kurumun kazancının en az % 75'i ticari, zirai veya mesleki kazançlardan oluşacak,

f- İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olmayacak,

g- Eğer iştirakin esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık ise vergi yükü en az Türkiye'deki kadar olacak.

01/01/2006 tarihinden itibaren ise bu istisna tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştiraklerini elden çıkarmasından doğan kazançlar olarak tamamen değiştirilmiştir. 5520 Sayılı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinin 1.fıkrasının c bendinde;

"Kazancın elde edildiği tarih itibariyle aralıksız en az 1 yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 75'i veya daha fazlası iştirakin sermayesine % 10 veya daha fazla oranda iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketlerin en az 2 tam yıl süreyle aktifinde yer alan yurtdışı iştirak hisselerini elden çıkarması durumunda elde edilen kazançlar" kurumlar vergisinden istisnadır.

V-YURT DIŞI ŞUBELERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇ İSTİSNASI (KVK md.5/1-g):

A-01/01/2006 Öncesi Uygulama:

5228 Sayılı Kanun'un 30. maddesiyle KVK'nın 8. maddesine eklenen 10 numaralı bent ile 01.01.2005 tarihinden itibaren kurumların yurt dışında faaliyet gösteren şubelerinden elde ettikleri kazançlar belirli şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu bentte belirtilen istisnanın uygulanması için aranılan koşullar yurt dışı iştirak kazançları istisnası için aranılan koşullarla aynıdır. Bu şartlar kısaca aşağıdaki gibidir.

a- Kazanç şube veya daimi temsilcinin bulunduğu ülkede en az %20 oranında kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıyacak,

b- Şube veya daimi temsilcinin kazancının en az % 75'i ticari, zirai veya mesleki kazançlardan oluşacak,

c- Şube veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen yurt dışı kazanç kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayı takip eden 3'üncü ayın sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilecek,

d- Şube veya daimi temsilcinin esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olmayacak,

e- Eğer şube veya daimi temsilcinin esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık ise vergi yükü en az Türkiye'deki kadar olacak,

f- Kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün;

en az % 15 olması durumunda, iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/2' sine, en az % 10 olması durumunda iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/3' üne uygulanacak idi.

B- 01/01/2006 Sonrası Uygulama:

01/01/2006'dan itibaren geçerli olmak üzere, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinin 1.fıkrasının g bendinde bu istisnaya ilişkin şartlar aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

a- Kazanç şube veya daimi temsilcinin bulunduğu ülkede en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıyacak,

b - Şube veya daimi temsilcinin kazancının en az % 75'i ticari, zirai veya mesleki kazançlardan oluşması şartı kaldırılmıştır. Buna göre istisna uygulaması için şube veya daimi temsilcinin kazancının hangi tür gelirlerden oluştuğunun bir önemi kalmamıştır. Diğer şartlar sağlanması durumunda istisna uygulaması yapılabilecektir,

c- Şube veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen yurt dışı kazanç kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilecektir. Bu düzenleme ile daha önce uygulanan 3 aylık süre uygulamadan kalkmıştır,

d- Şube veya daimi temsilcinin esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olması istisna uygulamasına engel değildir. Bu düzenleme ile istisna uygulaması için şube veya daimi temsilcinin esas faaliyet konusunun ne olduğunun bir önemi kalmamıştır. Diğer şartlar sağlanırsa istisna uygulaması yapılabilecektir,

e- Yukarıdaki düzenlemeye paralel olarak şube veya daimi temsilcinin esas faaliyet konusu finansal kiralama dahil finansman temini, sigortacılık veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda ise şube veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazanç, elde edildiği ülkede en az

Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşınması gerekmektedir,

f- 01/01/2006'dan önce uygulanan vergi yükünün kanunda belirtilen orandan daha az olması durumlarında uygulanan 1/3 veya 1/2 gibi kısmi istisna uygulaması ise 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ortadan kaldırılmıştır.

NOT: Tam veya Dar mükellef Kurumların 31/07/2004- 31/12/2004 tarihleri arasında kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları ile yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde ettikleri kurum kazançları 30/06/2005 tarihine kadar Türkiye'ye transfer etmeleri şartıyla hiçbir şart olmaksızın 5228 Sayılı Kanun'un 35.maddesiyle 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 33.madde ile kurumlar vergisinden müstesnadır.

VI- YATIRIM FONLARI ve YATIRIM ORTAKLIKLARINA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK md. 5/1-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.

Yapılan bu düzenleme ile 01/01/2006 tarihinden önceki uygulamalarda döviz yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ile istisna kapsamında değil iken 01/01/2006 tari-

hinden geçerli olmak üzere bu fonlarının sadece portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yine konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları 01/01/2006 tarihinden önceki uygulamalarda istisna kapsamında değilken 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere bu fonlarının tüm kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Burada unutulmaması gereken husus yukarıda sayılan 1 ve 2 numaralı yatırım fon ve ortaklıklarının sadece portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Bunun dışında bir geliri olması (örneğin sabit kıymet satışı) durumunda bu kazançlar vergiye tabi olacaktır. Diğer fon ve ortaklıkların ise tüm kazançları kurumlar vergisinden istisnadır.

Önemli olan diğer bir husus da yukarıda sayılan bu kurumların kazançları kurumlar vergisinden istisnadır, ancak bu kurumlara iştirak anlamına gelen yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları ise elde eden tam ve dar mükellef kurumlar nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

VII- İŞTİRAK HİSSELERİ, GAYRİMENKULLER, KURUCU SENETLER, İNTİFA SENETLERİ ve RÜÇHAN HAKLARININ SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇ İSTİSNASI (KVK md.5/1-e):

A- İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna:

Bu istisna uygulaması 21/06/2005 tarihli 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu öncesinde yürürlükte bulunan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici

28.maddesinde düzenlenmiş, daha sonra da 5281 Sayılı Kanun'un 31.maddesiyle 01/01/2005 tarihinden geçerli olmak üzere 5422 Sayılı Kanun'un 8.maddesinin 12 numaralı bendine alınmıştır. Buna göre bu istisna uygulaması ile ilgili olarak 01/01/1999 -31/12/2004, 01/01/2005- 21/06/2006 ve 21/06/2006 sonrası olmak üzere farklı uygulama söz konusudur. Şimdi konunun önemi gereği kısaca bu 3 farklı durumu açıklayalım.

1- 01/01/1999 – 31/12/2004 Tarihleri Arasında Uygulanan İştirak Hisseleri Ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası (5422 Sayılı KVK'nın Geç.28.Mad.):

İstisna hükmü KVK' nın Geçici 28'inci maddesine göre 01/01/1999–31/12/2004 tarihleri arasında elde edilen kazançlar için geçerlidir. Bu istisnanın uygulanması için gerekli şartlar aşağıdaki gibidir.

• İstisna tam mükellef kurumlara tanınmıştır. Bu nedenle dar mükellef kurumlar bu istisnadan yararlanamaz,

• İstisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler, sadece tapuya tescil edilmiş gayrimenkuller ile iştirak hisseleridir, (yatırım fonu katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak değerlendirilmez)

• İstisna uygulamasına konu olacak iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin en az iki tam yıl süreyle aktifte yer almış olması gerekmektedir,

• Gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla satın aldıkları (alım-satım amacıyla ellerinde bulunan) iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar istisnadan yararlanamaz,

• İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenen kısmı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ancak; satışın yapıldığı yılda sermaye artırımını gerçekleştirmezse; bu durumda satışın yapıldığı döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar (hesap dönemini takip eden dördüncü ayın 15'ine kadar) şirket yet-

kili organınca sermaye artırımına karar verilerek ilgili bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların Sermaye Piyasası Kurulu'na) başvurulması ve sermaye artırımını işlemlerinin satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap döneminin sonuna kadar tamamlanması gerekir. (51 nolu KVGT) Bu sürede sermaye artırım işlemleri tamamlanmaz ise istisnadan yararlanılamaz. Bu durumda zamanında alınamayan vergiler 213 sayılı VUK'na göre cezalı olarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir,

• İstisnadan yararlanmak için sermayeye eklenen söz konusu kazançlar beş yıl süreyle işletmeden çekilemez. Beş yıl içinde bu kazançların işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, daha önce kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş olan bu kazançların, işletmeden çekildiği veya şirketin tasfiye edildiği yılın kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Beş yıllık sürenin hesabında gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancının sermayeye eklendiği tarih dikkate alınacaktır.

• İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin vadeli satışı halinde, satışın yapıldığı dönemi takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye ilave edilen kazanç tutarı sermayeye eklendiği yıl kurum kazancından istisna edilecektir. Kurum, her yıl tahsil ettiği ve sermayeye eklediği kazanç kadar istisnadan yararlanacaktır. Ancak satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyen kazançların hiçbir şekilde istisnadan yararlanması mümkün değildir. Vadeli satışlarda tahsil edilen bedellerin öncelikle gayrimenkul ve iştirak hissesinin maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir.

NOT: 5422 Sayılı KVK' nın Geçici 28'nci maddesi gereğince bu istisnadan yararlanılması halinde, bu kazançların tespitinde ilgili dönemde yürürlükte olan GVK' nın 38 nci maddesinin son fıkrasında belirtilen "Maliyet Bedeli Artırımı" uygulanmayacaktır.

2- 01/01/2005 – 21/06/2006 Tarihleri Arasında Uygulanan İştirak Hisseleri Ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası (5422 Sayılı KVK'nın Mad.8/12):

5281 Sayılı Kanun'un 31.maddesiyle 01/01/2005 tarihinden geçerli olmak üzere 5422 Sayılı Kanun'un 8.maddesinin 12 numaralı bendine alınan bu istisna uygulaması 21/06/2006 tarihine kadar geçerlidir. Çünkü 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun Yürürlük maddesi olan 37.maddesinin 1.fıkrasının a bendinde bu kanun ile yeniden düzenlenen iştirak hisseleri, gayrimenkuller, kurucu senetler, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazanç istisnasının bu Kanun'un yayımı tarihinde yürürlüğe gireceğini hüküm altına alınmıştır.

01/01/2005 tarihinden itibaren geçerli olan iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançlarına ilişkin 5422 Sayılı Kanun'un 8.maddesinin 12 numaralı bendine aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

- Elde edilen kazancı sermayeye ekleme koşulu; "satıştan doğan kazancın satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenmesine karar verilmesi şartıyla, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece, 01/01/2005'den önce en geç satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar karar alınması ve en geç o yılın sonuna kadar sermayeye eklenmesi şartı değiştirilerek, bu şekilde mükelleflere kazancı sermayeye eklemesi için 1 yıllık ek süre tanınmış oldu.

- Bu düzenleme ile yapılan en büyük değişiklik 01/01/2005'den sonra dar mükellef kurumların bu istisnadan yararlandırılması olmuştur. Bu düzenleme ile 01/01/2005'den sonra iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancı elde eden dar mükellef kurumlar da bu istisnadan maddede belirtilen şartları gerçekleştirmeleri

halinde yararlanabilecektir. Ancak dar mükellef kurumlar için sermayeye ilave şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenen veya özel fon hesabında tutulan bu kazançlar 5 yıl içinde herhangi suretle işletmeden çekilirse veya dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilirse, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

Diğer şartlar ise 01/01/2005 öncesinde yer alan şartlar ile aynıdır. Ayrıca yukarıda belirtildiği üzere 01/01/2005'den itibaren geçerli olan bu istisna hükmü, 21/06/2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen şartlara uygun olarak elden çıkarılan iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançlarına uygulanabilmektedir.

Örneğin; Tam mükellef bir Kurumun 15/05/2004 tarihinde 100.000 YTL' ye satın alarak, aynı tarih itibariyle aktifine kaydettiği gayrimenkulünü 10/06/2006 tarihinde 150.000 YTL' ye peşin satması durumunda (enflasyon düzeltilmesi ve amortisman uygulamasını dikkate almadan) elde ettiği 50.000 YTL'yi 2006 t.yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarih olan 25/04/2007 (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu md.14, kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilir) tarihine kadar sermayeye ekleme kararı alır ve 31/12/2008 tarihine kadar da sermayeye fiilen ekler ise 2006 t.yılında elde edilen bu kazancı kurumlar vergisinden istisnadır. Eğer bu kurum dar mükellef bir kurum olsaydı, satış karını sermayeye ekleme yerine satışın yapıldığı sırada özel bir fon hesabına alması istisna uygulaması için yeterli olacaktı.

Eğer bu satış 21/06/2006 tarihi ve sonrasında yapılmış olsaydı, o zaman 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'un 5.maddesinin 1.fıkrasının e bendine göre istisna uygulaması yapılacaktı.

3- 21/06/2006 Tarihi Sonrasında Uygulanan İştirak Hisseleri Ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası(5520 Sayılı KVK'nın Mad.5/1-e):

21.06.2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun'un 5/1-e bendi ve 37/1-a bendine göre Kanun'un yürürlük tarihi olan 21/06/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazancı istisnası tamamen yeniden düzenlenmiştir. Buna göre 21/06/2006 tarihinden itibaren elde edilen iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için aşağıdaki şartların bir arada oluşması gerekir.

- Tam veya dar mükellef kurumlar, taşınmazlar ve iştirak hisselerini en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde tutacak,

- İstisna uygulaması ister peşin ister vadeli yapılsın, satış kazancının % 75'i olan istisna tutarının tamamı sadece satışın yapıldığı dönemde uygulanacak, (Daha önceki uygulamada vadeli satış yapılması durumunda her dönemde yapılan tahsilatın sermayeye eklenmesi koşuluyla sermayeye eklenen bu tutar o dönemde istisna uygulamasına konu olmakta ve ayrıca tahsil edilen tutarların ilk önce satış yapılan kıymetin maliyetine ait olduğu kanun hükmünde yer almaktaydı. Getirilen bu düzenleme ile vadeli satışlarda da satış kazancının % 75'i olan istisna tutarının tamamı satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.)

- Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Aksi takdirde, getirilen düzenleme ile istisna sadece satışın yapıldığı yıl uygulandığı için bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

- Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacak,(sermayeye ekleme koşulu daha önce de

dar mükellefler için yoktu, şimdi tam mükellefler içinde bu koşul kaldırılmıştır.)

- 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 Kanun'a göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

- Yukarıdaki tüm bu şartlar sağlanırsa 21/06/2006 tarihinden önceki uygulamada olduğu gibi satış kazancının tamamı değil sadece % 75'lik kısmı Kurumlar Vergisinden istisnadır.

Bir önceki örneğimizde tam mükellef kurumun, satışı 15/07/2006 tarihinde 2 yıl vadeli olarak yaptığını varsayalım. Buna göre istisna uygulaması 5520 Sayılı Kanun'un 5/1-e bendine göre uygulanacak olup en geç 25/04/2007 tarihine kadar verilmesi gereken 2006 t.yılı kurumlar Vergisi beyannamesinde 50.000 YTL satış kazancının sadece 37.500 YTL'sini kurum kazancından indirim konusu yapabilecektir. Ancak 31/12/2008 tarihine kadar 150.000 YTL satış bedelinin 60.000 YTL'sini tahsil edemez ise aşağıda hesaplanan istisna tutarına isabet eden ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen kurumlar vergisi ziyaa uğratılmış olur ve cezalı tarhiyat yapılır.

Tahsil edilmeyen satış bedelinin toplam satış içindeki payı = $60.000/150.000 = 0,40$

Tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna tutarı = $37.500 \times 0,40 = 15.000$

Ziyaa uğratılan kurumlar vergisi = $15.000 \times 0,20 = 3.000$ YTL

B- Kurucu Senetler, İntifa Senetleri ve Rüşhan Haklarının Satışından Doğan Kazanç İstisnası:

21/06/2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e bendi

ile düzenlenen bu istisna kurucu senetler ile intifa senetleri için ilk defa uygulanmaktadır. Bu istisna 21/06/2006 tarihinden önce elde edilen bu tür kazançlar için değil sadece 21/06/2006 tarihinden sonra kurucu senetler ile intifa senetlerinin satışından elde edilen kazançlar için uygulanır. Yukarıda iştirak hisseleri ile taşınmazların elden çıkarılmasından doğan kazançlara ilişkin istisna bölümünde ayrıntılı olarak açıkladığımız istisna uygulamasına ilişkin şartlar bu kazançlar içinde geçerlidir. Yukarıda açıklandığı için bu konuya tekrar değinilmeyecektir.

Rüçhan haklarının satışından doğan kazançlar ise 01/01/2005-21/06/2006 tarihleri arasında 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun'un 8/5.fıkrası hükmüne göre herhangi bir şart olmaksızın kurumlar vergisinden istisna iken 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun yürürlük tarihi olan 21/06/2006 tarihinden itibaren elde edilmesi durumunda yine 5520 Sayılı Kanun'un 5/1-e bendinde belirtilen ve yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan şartlar dahilinde sadece % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır. 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.

Unutulmaması gereken hem kurucu senetler ile intifa senetleri hem de rüçhan haklarının satışından doğan kazançların tamamının değil sadece % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğudur.

NOT: Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

C- İştirak Hisseleri, Gayrimenkuller, Kurucu Senetler, İntifa Senetleri ve Rüçhan Haklarının Satışından Doğan Kazançlara İlişkin Diğer İstisna (KVK Md:5/1-f):

01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere 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 kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisna uygulamasına göre;

- 1- Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış olan,
- 2- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan,

Tam veya dar mükellef kurumlar ile bunlara kefil olanların veya ipotek verenlerin sahip olduğu taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarını bu borçlarına karşılık bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devretmesi durumunda elde edilen hasılatın doğan kazancın bu borçların kapatılmasında kullanılan kısımlarının tamamı, bu taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarına sahip kurumların bünyesinde kurumlar vergisinden istisnadır.

Ayrıca bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetleri satması durumunda elde ettiği kazançların ise %75'lik kısmı bankaların bünyesinde kurumlar vergisinden istisnadır.

VIII- SONUÇ:

Vergi kanunlarının sürekli değiştirilmesi, tebliğler, sirküler vb. düzenlemeler ile uygulanabilir-

liğinin gün geçtikçe zorlaşması ve daha karmaşık hale gelmesi nedeniyle vergi kanunlarının yeniden yazılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yeniden yazılmış ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu olarak 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte kurumlar vergisi uygulamasıyla ilgili beyanname verme süresi, kurumlar vergisi oranı, örtülü sermaye ve örtülü kazanç (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı), indirimler, vergi kesintisi, istisna ve muafiyetler gibi konularda pek çok yeni düzenleme yapılmıştır. Bu çalışmamızda ise 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile kurumlar vergisinden istisna edilen bazı kazançlarla ilgili getirilen yeni düzenlemelere yer verdik.

Bu kapsamda 5520 Sayılı Kanun'la tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları istisnasının kapsamı genişletilerek, tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları da iştirak kazançları istisnası kapsamına alınmış; tam veya dar mükellef kurumların yurt dışı iştiraklerinden ve yurt dışı şubelerden elde edilen kazançlarını düzenleyen istisna hükümlerinde sermayeye katılma oranı, niteliği, iştirak edilen kurumun esas faaliyet konusu, iştirak edilen kurum kazancının türü, vergi yükü hesaplanma şekillerinde istisnanın kapsamını genişletecek şekilde ve uygulayıcılar açısından daha anlaşılır değişiklikler yapılmış; Uluslararası holding şirketlerinin yurtdışı iştirak kazançları istisnası tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştiraklerini elden çıkarmasından doğan kazançlar olarak tamamen değiştirilmiş; yatırım fon ve ortaklıklarına ilişkin istisnanın ise kapsamı genişletilerek döviz yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları ve portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı

yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da istisna kapsamına alınmış; son olarak da tam ve dar mükelleflerin en az 2 tam yıl aktiflerinde kayıtlı olan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların istisnası uygulamasında; maddenin yürürlük tarihi olan 21/06/2006 sonrasında elde edilen kazançlara uygulanmak üzere tam mükellef kurumların satış karını sermayeye ekleme koşulu kaldırılmış ancak 5 yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulması şartı getirilmiş, istisnanın kazancın tamamına değil sadece % 75'lik kısmına uygulanacağı, satış ister peşin ister vadeli olarak yapılsın istisna uygulamasının sadece satışın yapıldığı yılda uygulanacağı ve satışın yapıldığı yılı takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmeyen tutara isabet eden ve satışın yapıldığı dönemde uygulanan istisna tutarının cezalı olarak tahsil edileceği hükmü getirilmiş, ve kanun maddesinde belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda istisna uygulamasının ilk defa olarak kurucu senetler, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara da uygulanacağı hükmü getirilmiştir.

Sonuç olarak; yapılan bu düzenlemelerle kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların bir kısmı daha önce istisna uygulamasına konu olmayan kazançları da içine alacak şekilde genişletilmiş, bir kısmına ilişkin olarak da istisna uygulamasına konu olabilmesi için gerekli şartlar yeniden düzenlenerek istisna uygulaması, kazancı elde edenler açısından daha uygulanabilir hale getirilmiş ancak uygulanacak istisna miktarında bazı sınırlamalar yapılmıştır.

Kaynakça

- 1- 5281 Sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 2- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 4- 51 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği