



KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA MUAFLIKLAR

Abdülkadir KUŞTEPE^(*)

1 - GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanununda; ekonomik, idari, mali ve sosyal nedenlere bağlı olarak çeşitli muaf-
lıklara yer verilmiştir. Muaflık, vergileme rejimi uyarınca vergi mükellefi olması gereken bir kişi veya
kurumun belli nedenlere bağlı olarak, özel hükümlerle vergi kapsamı dışına çıkarılmasıdır. Ancak
kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar GVK'nın 94 ve KVK'nın 15 ve 30 uncu maddeleri uya-
rınca stopaja tabi ödemeleri nedeniyle stopaja tabi olabilecekleri gibi, KDV'den istisna edilmeyen
işlemleri dolayısıyla Katma Değer Vergisi mükellefi de olabilirler. Bir mükellefin kurumlar vergisinden
muaf olması, o mükellefin (kurumun) vergiye tabi olmamasını ifade eder. Vergiden muaf kurumlar,
muafiyetlerinin devamı süresince kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmezler ve kurumlar vergisi
beyannamesi vermezler.

Kurumlar Vergisi Kanunun konusu kurum kazançlarıdır ve kanununu 1. maddesinde sayılan kurum
kazançları kurumlar vergisine tabidir. Buna göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuru-
luşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar
vergisine göre kurum kazancı da gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Ancak bu
gelir unsurları, Gelir Vergisi Kanununda yer aldığı gibi ayrı ayrı kazanç ve irat olarak adlandırılmamak-
ta, tamamı kurum kazancı olarak tanımlanmakta ve kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Bir kuru-
mun kurumlar vergisinden muaf olması, VUK hükümleri uyarınca var olan bildirim, defter tasdiki ve
defter tutma, kayıtların tevsiki, belgelerin muhafazası, ibrazı gibi ödevleri ortadan kaldırmaz. Ayrıca,
fatura kullanan kurumlar vergisinden muaf kurumlar da bu belgelerini anlaşmalı matbaalara bastırmak
mecburiyetindedirler.

^(*) Vergi Müfettişi

Kurumların bir kısmı hiçbir koşul aranmaksızın, bir kısmı da bazı kayıt ve şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.¹ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesi uyarınca muafiyet tanınmış olan kurumlar belirtilmiş ve anılan maddenin son fıkrasında maddenin uygulanmasına ilişkin usullerin belirlenmesi hususunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu çerçevede Kurumlar Vergisinden muaf tutulan kurumlar, KVK'nun 4 üncü maddesi ile 1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ taslağında yer alan açıklamalar doğrultusunda aşağıda belirtilmektedir.

2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN MUAFİYETLER

2.1- Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Bilim ve Güzel Sanatları Öğretmek Amacıyla İşletilen Kuruluşlar

KVK'nun 4/1-a maddesi uyarınca, Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni, güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvancılığı geliştirme ve üretme istasyonları ile yarış yerleri, kitap, gazete ve dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muafıdır

Bu muafiyetten yararlanabilmek için kuruluşun, yukarıda sayılan kamu idare kuruluşları tarafından işletilmesi ve amacının bilim, fen, ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek olması gerekmektedir. Bentte sayılan amaçlarla da olsa söz konusu kuruluşların kamu idare ve kuruluşları dışındaki kurumlar tarafından işletilmesi halinde anılan muafiyet hükmünden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Kamu idare kuruluşları ise, merkezi yönetim kapsamına dahil olan genel ve özel bütçeli daireler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Şimdi bu bentte geçen kavramları 1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca açıklamaya çalışalım.

2.1.1- 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 Vergisi Kanunun 4 üncü maddesine göre kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Anılan işletmelerde, eğitim öğretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ürünlerin satılmak suretiyle değerlendirilmesi halinde muafiyetin kaybedilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere dışarıdan işçi istihdam edilmesi, fason imalat yaptırılması veya ihale yoluyla iş alınması hallerinde, okul döner sermaye işletmesinin kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir.

2.1.2- Otelcilik ve Turizm Meslek Liseleri Uygulama Otelleri

Okulların iktisadi alandaki ticari faaliyetlerinin muafiyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Otel işletmeciliği işi ticari bir organizasyonu gerektirdiğinden, meslek okulları bünyesinde faaliyet gösteren "Uygulama Otellerinde" okul öğrencilerinin stajlarını yapıyor olması otelin iktisadilik

¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2010, s.489

vasfını değiştirmemekte ve iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektirmektedir. Meslek okullarındaki öğrenciler, otelcilik ve turizm ile ilgili olarak öğrendikleri bilgileri, okullarına bağlı uygulama otellerinde veya özel girişimcilere ait otellerde staj yaparak pratiğe dönüştürmektedir. 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 iktisadi-lik vasfını ortadan kaldırmadığı için otel işletmeciliğinin kamu kurumu tarafından icra ediliyor olması muafiyetten yararlanılmasını gerektirmemektedir.

2.2- İnsan ve Hayvan Sağlığının Korunması Amaçlı Muafiyetler

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 muaftır. Ancak 6009 sayılı kanunun 43. maddesiyle eklenen ve 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren ibare kapsamına bakacak olursak; bu kuruluşlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları da bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.

2.2.1- 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.

2.3- Sosyal Amaçlı Muafiyetler

Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, **öğrenci yurtları**, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar, KVK'nun 4/1-c maddesi ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

2.3.1- Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Yardım Sandıkları

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

2.3.2- Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri Bünyesinde Oluşturulan İşyurtları

(Danıştay 4.Dairesinin 08/04/2007 tarihli ve Esas No:2007/1589, karar No:2008/1275 sayılı Kararıyla iptal edilmiştir.)

2.4- Sergi, Fuar ve Panayır Muaflığı

Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idari makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar KVK'nun 4/1-ç maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaftır. Ancak bu muafiyet yalnızca anılan kapsamdaki sergi, fuar ve panayırlara ilişkin olup, fuar alanında ticari gösteren mükellefleri kapsamaktadır.

2.5- Kreş, Konukevleri ve Askeri Kantinlere ilişkin Muafiyetler

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralananmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler, KVK'nun 4/1-d maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaftır. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesi uyarınca, genel yönetim kapsamındaki idarelerin, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler olduğu belirtilmiştir. Buna göre, anılan kanuna ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idareler, sosyal güvenlik kurumlarına, mahalli idarelere (il özel idaresi, belediye ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler) ait kreş ve konukevleri, sadece kamu görevlerine hizmet vermek, kar amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanamamak koşulları ile kurumlar vergisinden muaf olacaklardır. Mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamalarında kreş ve konukevlerine ilişkin muafiyetten sadece genel ve özel bütçeli idareler yararlanabilmekteydi. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait kreş ve konukevleri de muafiyet kapsamına alındığından söz konusu işletmeler de 1/1/2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Öte yandan 1.Nolu Kurumlar vergisi Kanununu Genel Tebliği taslağında söz konusu taslağında söz konusu muafiyete ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

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 sağlıkların 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, karlılık amacı gütmemesi ve üçüncü kişilere kiralanamaması koşuluyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

Kışla: 211 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanununun 51 inci maddesinde kışla, askerin barındırıldığı ve hizmet gördüğü tek bir bina veya toplu halde bulunan muhtelif binalar ile bunların müştemilatından olan diğer bina ve araziler ile karargah ve askeri kurumlar ve 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, kantinlerin işletilmesinden elde edilen karın 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 dolayısıyla 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 karşılayacak 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, kar 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.

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 bedel karşılığı verilen hizmetlerin muafiyet kapsamında değerlendirilebilmesi mümkün değildir.

2.6- Kanunla Kurulan Emekli ve Yardım Sandıkları ile Sosyal Güvenlik Kurumları

Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları ,KVK'nun 4/1-e maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaftır. Anılan madde hükmünde belirtildiği üzere söz konusu muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır. Diğer taraftan bir emekli ya da yardım sandığı ile sosyal güvenlik kurumunun kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ayrıca kanunla kurulmuş olma şartı da ayrıca aranacaktır. Ayrıca 20/05/2006 Tarih Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun geçici 1'nci maddesine göre, T.C. Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu; Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla bu Kuruma devredileceğinden, anılan Kanuna göre kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

2.7- Yaptıkları İş ve Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Kuruluşları

KVK'nun 4/1-f maddesi uyarınca, yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

2.8- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü

KVK'nun 4/1-g maddesinde Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü muaf kuruluşlar arasında sayılmıştır. Diğer taraftan 1 no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği taslağında, Toplu Konut İdaresi Başkanlığının konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmeleri de muafiyet kapsamında sayılmıştır.

2.8.1- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile Askeri Fabrika ve Atölyeler

KVK'nun 4/1-h maddesi uyarınca sadece kuruluş amaçlarına uygun **işleri ile sınırlı olmak üzere** Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile Askeri Fabrika ve Atölyeler, kurumlar vergisinden muaf olmaktadır. Kuruluş amaçları dışında kalan faaliyetlerde bulunmaları halinde ise anılan kurumların, muafiyet hükmünden yararlanması mümkün değildir.

2.9- İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler Tarafından İşletilen İktisadi İşletmeler

KVK'nun 4/1-ı maddesi uyarınca il 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 vergisinden muaf tutulmuştur.

Diğer taraftan muafiyet kapsamına giren su işletmelerinden, boru hattı ile dağıtım yapılan şebeke suyunun anlaşılması gerekmekte olup, çeşitli kaplara konularak teslimi yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Ayrıca taşıma faaliyetlerinin, belediye sınırlarını (Büyükşehir belediyesi bulunan yerlerde Büyükşehir belediye sınırlarını) aşacak şekilde yapılması halinde, muafiyet uygulanmayacak, taşıma faaliyetinin belediye sınırları içinde olup olmadığı ise kalkış ve varış noktalarına bakılarak değerlendirilecek ve bu noktalardan birinin belediye sınırları dışında yer alması halinde muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır.

Bununla birlikte, taşıma faaliyetinin yük ve eşya taşıma şeklinde olması halinde, belediye sınırlarının aşılar aşılmadığına 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 işleri ile sınırlı olmak üzere muafiyet kapsamında olup, bu idareler dışındaki kuruluşlarca işletilen mezbahalar ise vergiye tabi olacaktır.

2.10- Köyler veya Köy Birlikleri Tarafından İşletilen İktisadi İşletmeler

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 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 taşınmasına 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.

2.11- Spor Kulüplerinin İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan İktisadi İşletmeleri ile Sadece İdman ve Spor Faaliyetinde Bulunan Anonim Şirketler

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş bulunan spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, KVK'nun 4/1-j maddesi uyarınca muafiyet kapsamında bulunmaktadır. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmelerinin muafiyet hükmünden yararlanabilmesi için iktisadi işletmelerinin muafiyet hükmünden 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 faaliyeti olması, gerekmektedir.

İdman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler ise, sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Öte yandan ,transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formlarına 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 formlarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilecek 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.

2.12- Kooperatifler

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesi ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Söz konusu şartlar ve diğer hususlar aşağıda belirtilmiştir.

2.12.1- 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 fiilen uyulması gerekmektedir.

Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır. Ayrıca 13.6.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca muafiyetten yararlanmak için üst kuruluşlara girme şartı kaldırılmıştır.

Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması: Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtılması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketinden 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.

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 dağıtılması 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.

Yedek Akçelerin Dağıtılmaması: Kooperatifler Kanununun 39'uncu maddesi hükmü şu şekildedir: "Gelir-Gider farkının en az %10 'u yedek akçeye, ayrılmadıkça ortaklar dağıtım yapılamaz. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konulacak hükümler muteber değildir." Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan işlemlerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir. Yedek akçeler yıllık faaliyet sonuçlarının menfi olması durumunda ortaya çıkan açıkların kapatılmasında kullanılır. 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.²

Kooperatiflerce ayrılan yedek akçelerin ortakların sermaye iştirak oranlarına veya kooperatif ile yaptıkları muamele miktarlarına 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.

Sadece ortaklarla iş görülmesi: Münhasıran ortaklarla iş görülmesi kooperatifin ortak dışı işlemlerde bulunmaması demektir. Bir başka deyişle, kooperatifin amaç edinmiş olduğu işin ortak olmayan kişilere yapılmaması demektir. Örneğin, ortakların şahsi ailevi gıda ve kıyafet ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulmuş bulunan bir tüketim (istihlak) kooperatifinin ortağı olmayan kişilere satışta bulunması muafiyet şartlarının ihlalidir. Öteden beri vergiden muaf olan kooperatifte ortak dışı işlem yapılırsa muafiyet ortadan kalkar ve bu işlemin yapıldığı dönemde ortak dışı işlemlerden doğan kazancın tamamı ile, ortak içi işlemlerden doğan kazancın tamamı ile, ortak içi işlemlerden doğan gelir-gider farkının risturn istisnasından yararlanacak olan kısım dışındaki tutar toplamı, kooperatifin matrahına ilave olunur.³

² Altar Ömer Arpacı, Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyet ve İstisnası, Yaklaşım, Sayı 134, Aralık 2003, s. 29

³ Arpacı, a.g.m., s. 29

Diğer taraftan ,mülga 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16'ncı maddesi uyarınca kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için üst kuruluşa üye olması gerektiği hükmü yer almaktaydı. Ayrıca 1163 Sayılı Kooperatiflerin Kanunu 'nun 93/3 ve 4 üncü maddelerinde ,kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden (mülga) 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16'ncı maddesinde belirtilen esaslar dahilinde yararlanabileceği hükmü yer almaktadır. Ancak 5520 Sayılı KVK'nda kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için üst kuruluşa üye olması yönünden bir şart getirilmemiştir. Bununla birlikte 5520 Sayılı KVK'nun Geçici 1/5'nci maddesinde "Diğer kanunlarla 5422 Sayılı Kanununa yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibariyle bu kanuna yapılmış sayılır." hükmü yer almaktadır. Bu durumda 5520 Sayılı KVK'nun 4/1-k maddesinde üst kuruluşa üye olma şartı bulunmadığından ,kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için söz konusu şartın 01.01.2006 tarihinden itibaren aranmayacağı anlaşılmaktadır.

2.12.2- Ortak Dışı İşlemler

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

2.12.3- Üretim Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

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

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 sayılacaktır.

Örnek 2: Ortaklardan alınan zeytinlerin ayıklama ve temizleme gibi işlemlere 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.

Kooperatiflerin üçüncü kişilerden satın aldığı üretimde kullanılan girdileri (ilaç, gübre, tohum gibi) ortaklara verilmesi ve bedelin ortakların kooperatife satacakları ürün bedeli ile ilişkilendirilmesi ortak dışı işlem sayılmayacaktır.

Örneğin, 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 sayılmayacaktır.

2.12.4- Kredi Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

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

2.12.5- Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak 1 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğ taslağında yer verilen açıklamalara göre, 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 kat karşılığı bu tesislerin inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımına 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 maddesi çerçevesinde 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.

2.12.6- 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 yukarıda sayılanlarla işçi ile işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,

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

Buna göre, yapı kooperatiflerinin 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 vermeleri 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 bulundurduğu 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 idaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut idaresi 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 getirmeleri 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 ayrılması gerekmektedir. Aksi halde kooperatifin 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

2.12.7- Muafiyetin Kaybı ve Kazanılması

Kooperatiflerin yıl içinde muafiyet şartlarını kazanmaları veya kaybetmeleri halinde kurumlar vergisinden muaf olacakları veya kurumlar vergisine tabi olacakları tarih önem arz etmektedir.

Kurumlar vergisinden muaf olan bir kooperatifin 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 (Y) Konut Yapı Kooperatifinin, 17/8/2006 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatif in 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 kooperatif in, ileriki dönemlerde ana sözleşmesinde gerekli düzenlemeleri yapıp fiilen şartlara uyması halinde tekrar muafiyetten yararlanabileceği tabiidir.

2.13- Kredi Teminatı Veren Kuruluşlar

Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali 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, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) 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.

2.14- Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlar

KVK’nun 4/1-m maddesi uyarınca sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Anılan madde hükmüne göre, bunların muafiyetten yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

2.15- Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerine Ait İktisadi İşletmeler

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, KVK'nun 4/1-n maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaftır.

Öte yandan, organize sanayi bölgeleri tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisinin konusuna girmemektedirler. Ancak, organize sanayi bölgelerinin, muafiyet kapsamı dışındaki iktisadi işletmelerinin bulunması halinde, bu iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacakları hususu, faaliyetlerinin ticari organizasyon çerçevesinde yapılıp yapılmadığı ve devamlılık arz edip etmediği gibi ticari faaliyete ilişkin unsurlar çerçevesinde değerlendirilecektir.

3- 5422 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALIP DA 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER VERİLMİYEN MUAFİYETLER

- Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzam ve trahom tedavi eden hastaneler,

- Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,

- Özel kanunlarla veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelerle Kurumlar Vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar,

- Münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131. maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan müesseseler,

- Menkul kıymetler tanzim fonu.

Yukarda anılan kurumlar 01.01.2006 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi mükellefi olacaktır.

4- SONUÇ

Kamu idare ve müesseseleri ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi tutulmalarının temel nedeni rekabet eşitliğinin korunmasıdır. Ancak KVK'nun 4 üncü maddesinde öngörülen muafiyetlerin büyük kısmı, rekabet eşitliğinin korunmasının söz konusu olmayacağı ve kamu hizmeti niteliği taşıyan, toplumsal mal ve hizmetin üretilmesi ile ilgili durumları ifade etmektedir.

KAYNAKÇA

- Arpacı, Altar Ömer, " Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyet ve İstisnası" Yaklaşım, sayı 134
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu , Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2010
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, İstanbul, 2010
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği