

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
1	<p style="text-align: center;">BİRİNCİ KISIM Mükellefiyet BİRİNCİ BÖLÜM Konu ve Mükellefler</p> <p>Verginin konusu MADDE 1- (1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir: a) Sermaye şirketleri. b) Kooperatifler. c) İktisadî kamu kuruluşları. ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler. d) İş ortaklıkları. (2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Yürürlük Tarihi 01.01.2006'dan itibaren 21.06.2006</p>	<p>Madde 1- Kanununun 1 inci maddesinde, kazançları bu Kanuna göre vergiye tabi tutulacak mükellefler sayılmaktadır. Buna göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları, kurum kazancı sayılıp kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>Bu maddede, Kurumlar Vergisine tabi mükellef gurupları sayılmış olup, Kurum kazancının Gelir Vergisi Kanununda sayılan gelirin unsurları olan Ticari ,Zirai, Serbest Meslek, Ücret, Menkul ve Gayrimenkul sermaye iratları ile Diğer kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2	<p>Mükellefler</p> <p>MADDE 2- (1) Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.</p> <p>(2) Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.</p> <p>(3) İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.</p>	<p>Madde 2- Kanunun 2 nci maddesinde, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin nitelikleri açıklanmaktadır.</p> <p>Sermaye Şirketleri:</p> <p>Türk Ticaret Kanununun ikinci kitabını oluşturan 136-556 ncı maddeler Ticaret Şirketlerini konu almıştır.</p> <p>Kanunda sermaye şirketlerinin; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile aynı nitelikteki yabancı kurumlar olduğu belirtilmiştir. Ortakların koydukları sermaye ile sınırlı sorumlulukları bulunması dolayısıyla sermaye şirketleri olarak adlandırılan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler en çok rastlanan ticaret şirketleri ve kurumlar vergisi mükellefidirler. Eshamlı komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti, komanditer ortağın hissesine yöneliktir.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>1.Madde’de sayılan Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, nitelikleri açıklanmaktadır.</p> <p>-Sermaye Şirketleri, -Kooperatifler,</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2	<p>(4) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.</p> <p>(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.</p> <p>(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunma-</p>	<p>Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı ise bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulur. Anonim ve limited şirketlerde ise kazancın tamamı bu şirketlerce kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermaye şirketleri bakımından, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1949 yılından itibaren devam eden uygulama bu Kanunda da varlığını korumaktadır. Türk Ticaret Kanununda sayılan kollektif ve komandit şirketler şahıs şirketleri olarak nitelendirilmeleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Kollektif ve komandit şirketlerin gelir vergisi mükellefiyetleri de yoktur.</p> <p>Maddede, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonların da bu Kanunun uygulanmasında sermaye şirketi sayılacağı belirtilmiştir.</p>
	<p>AÇIKLAMA</p> <p>-İktisadi Kamu Kuruluşları, -Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri, -İş Ortaklıkları'nın tanımları yapılmıştır. Kendi mevzuatlarına göre tanımlanan kurumların detaylı açıklamaları gerekçe bölümünde sunulmuştur.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2	<p>ması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.</p> <p>(7) İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.</p> <p>Yürürlük Tarihi 01.01.2006'dan itibaren 21.06.2006</p>	<p>Kooperatifler:</p> <p>Kooperatifler, yine 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler olarak tanımlanmış, ancak, türler itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilmektedir. Kooperatifler Kanununun 1 inci maddesinde kooperatif kavramı aşağıdaki gibi açıklanmıştır:</p> <p>"Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir."</p> <p>Kurumlar vergisi mükellefiyetine alınan kooperatiflerin yanında, yabancı kooperatifler de vergi mükellefi olarak sayılmıştır. Bu durumda, tüketim, üretim, kredi, satış, yapı ve sair yabancı kooperatiflerin de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.</p> <p>Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2		<p>Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.</p> <p>Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar bu Kanunun uygulanmasında kooperatif sayılmayacak ve kurumlar vergisi mükellefi de olmayacaklardır. Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda, hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı tabiidir.</p> <p>İktisadi Kamu Kuruluşları:</p> <p>Her ne kadar günümüz dünyasında devletin iktisadi işletme meydana getirerek iktisadi faaliyet yürütmesi azalan bir eğilim olsa da devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi kamu kuruluşları bulunmaktadır. Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmeler de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, kurumlar vergisi mükellefi olmaları sağlanmış ve rekabet eşitsizliği önlenmiştir. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve ku-</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2		<p>ruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ve devamlılık unsuru taşıyan ticari, sınai ve zirai işletmeler de aynı şekilde kurumlar vergisinin kapsamına alınmıştır.</p> <p>İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri; kamu idareleri ve kamu kuruluşları olmak üzere iki grupta toplanır. Kamu idareleri, muayyen bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu kuruluşları ise belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır. Üniversiteler, Devlet Demir Yolları, Maden Tetkik Arama Enstitüsü, Posta Hizmetleri İşletmesi kamu kuruluşlarına örnek olarak gösterilebilir.</p> <p>İktisadi kamu kuruluşları ise, bu idare ve kuruluşlardan birine ait olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder. İktisadi kamu kuruluşlarının, vergiye tabi olmaları Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında birtakım koşullara bağlanmıştır. İktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri şöyle sıralanabilir:</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2		<p>a) Bağlılık: İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder.</p> <p>b) İşletme Özelliği: İktisadi kamu kuruluşları, ticari, sınai veya zirai bir işletme niteliğinde olmalıdır. İşletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa (tedavül) ekonomisine dahil olması bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimi ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri faaliyetler olarak ifade edilebilir.</p> <p>c) Devamlılık: Ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekmektedir.</p> <p>Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir. Örneğin, bir kamu idaresi veya dernek tarafından telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle bir kitabın yayımlanması bir defa da yapılmış olsa devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur.</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2		<p>Ekonomik faaliyetin yılda birden fazla tekrar etmesi halinde veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda tekrar etmesi ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi ve organizasyonu gerektirmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.</p> <p>Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda ise devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu değildir. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından, aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması durumunda, devamlı bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.</p> <p>Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi) asıl olan işin niteliği olduğundan, faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.</p> <p>Bütün bu koşulları taşıyan kuruluşların sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamaları da şarttır. Aksi halde, iktisadi kamu kuruluşları olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak vergiye tabi tutulurlar.</p> <p>Bu şartları taşıyan iktisadi kamu kuruluşları; - Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2		<p>- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,</p> <p>- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,</p> <p>- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,</p> <p>- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına</p> <p>bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.</p> <p>Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da kamu idare ve kuruluşlarına ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.</p> <p>İktisadi kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanununda kullanılmış bir ifadedir. Bu ifade, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır. İkt-</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2		<p>İktisadi kamu kuruluşları son yıllarda ilgili yasalarla yeniden düzenlenmiş ve sınıflandırılmıştır. Bunlar; işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşu, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi teşebbüsüdür.</p> <p>İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, bir bakıma "kendi kendini vergilendirme" gibi düşünülebilecekse de kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınması piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyecek ve özel sektörün gelişme imkanı ile mal ve hizmet kalitesinin artmasını engelleyecektir. Özelleştirme uygulamalarının yoğunlaştığı günümüzde piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanması ve rekabetin korunması açısından iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin gereği açıktır.</p> <p>Vergi mükellefiyeti ve vergi denetimi dolayısıyla, diğer vergi mükellefleri gibi defter ve belge düzenine uymak, hesap tutmak, bilanço çıkartmak, maliyet ve fayda analizleri ile daha verimli çalışmak, şeffaflık ve hesap verilebilirlik nedeniyle kısmen yolsuzlukların önüne geçmek mümkün olabilecektir.</p> <p>Maddede ayrıca, yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde de yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme ilkelerinin geçerli olduğu belirtilmektedir.</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2		<p>Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri:</p> <p>Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler. Ticari, sınai ve zirai işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup iktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri, gerekçenin iktisadi kamu kuruluşlarına ilişkin bölümde de açıklandığı üzere, bağlılık, işletme özelliği, devamlılıktır. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen ve sermaye şirketi ya da kooperatif kazancı dışında kalan tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.</p> <p>Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletme-</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2		<p>nin ait veya bağlı olduğu dernek ve vakıfların olacağı tabiidir.</p> <p>Dernekler, 5253 sayılı Dernekler Kanununa göre kurulmaktadır. Bazı dernekler ise özel kanunla kurulabilmektedir. Ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağlı yukarıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanununda kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir.</p> <p>Bu şartları taşıyan dernek veya vakıfların;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine, - Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına, - Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına, - Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına, - Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar. <p>Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusu-</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2		<p>nun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.</p> <p>Öte yandan, bu Kanunun uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf sayılacağı belirtilerek, dernek ya da vakıf niteliğindeki bu kurum ve kuruluşların faaliyetlerinin vergi dışı olmasına karşılık bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusuna açıklık kazandırılmaktadır. Aynı şekilde vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır.</p> <p>Ayrıca, kamuya yararlı sayılan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, kurumlar vergisi açısından vakıf veya derneklerin mükellefiyet kapsamında olmaması nedeniyle geçerli değildir. Dolayısıyla, bizzat kendileri mükellef olmayan dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin oluşması durumunda, söz konusu iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin mükellefi olacaklardır. Örne-</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
2		<p>ğın, özel kanunlarla her türlü vergi ve harçtan muaf tutulan bir derneğin, maden suyu işletmesi, bir iktisadi işletme oluşturacağından, bu faaliyet gelirlerinin derneğin amacına tahsis edilecek olması halinde dahi kurumlar vergisinin konusuna dahil edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.</p> <p>İş Ortaklıkları:</p> <p>Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Bu noktada bir işin bölümlerini ayrı ayrı tahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan farklılaşmaktadırlar. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanununun 2 nci maddesinde sayılanlarla veya Kanununun 2 nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıkların, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak da Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi imkanı getirilmiştir. Bu durumda söz konusu ortaklık tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın Kurumlar Vergisi mükellefi sayılacaktır.</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
3	<p>Tam ve dar mükellefiyet</p> <p>MADDE 3- (1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.</p> <p>(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.</p> <p>(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:</p> <p>a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî ka-</p>	<p>Madde 3- Kanunun 2 nci maddesinde sayılan kurumlar, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığı hususuna göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Kanuni merkezden kasıt, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır. Kurumlar- dan; kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'e elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.</p> <p>Dar mükellefler için, kurum kazancı gelir vergisi konusuna</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>Tam ve Dar mükellef kurumların tanımları yapılmıştır. Dar mükellef kurumların kazanç ve gelir unsurları sayılmıştır.</p> <p>Tam mükellef Kurum: Kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumların, Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilen kurumdur..</p> <p>Dar mükellef Kurum: Kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilen kurumdur.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
3	<p>zançlar (Bu şartları taşıyıcılar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).</p> <p>b) Türkiye'de bulunan ziraat işletmeden elde edilen kazançlar.</p> <p>c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.</p> <p>ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.</p> <p>d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.</p> <p>e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.</p> <p>(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir un-</p>	<p>giren aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluştuğu belirlenmek suretiyle, kurumlar vergisinin konusu tanımlanmıştır:</p> <p>1. Türkiye'de Vergi Usul Kanununda tanımlanan iş yeri veya Gelir Vergisi Kanununda tanımlanan daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır. Ancak, bu şartları taşıyıcılar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançların, Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı belirtilmiştir; yine Türkiye'de satmaktan maksadın, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılması olduğu öngörülmüştür.</p> <p>Yapılan düzenleme ile, bir yabancı kurumun Türkiye'de yalnızca mal teminine yönelik bir bölüm oluşturması, bu mal-</p>
<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>Kanuni merkez: Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.</p> <p>İş merkezi: İş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.</p> <p>Dar Mükellefler İçin, Kurum Kazancı Gelir Vergisi Konusuna Giren Aşağıdaki Kazanç Ve İratlardan Oluşmaktadır:</p> <ol style="list-style-type: none"> İş yeri veya daimi temsilcilerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen ticari kazançlar. Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar. 		

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
3	<p>surlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.</p> <p>(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.</p> <p>(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.</p> <p>Yürürlük Tarihi 01.01.2006'dan itibaren 21.06.2006</p>	<p>ların hiç bir surette Türkiye'de satılmaması halinde, teknik olarak kazanç ve vergi doğmayacağı kabulü gerekir. Ancak, söz konusu kurumların Türkiye'de bir organizasyonu gerektiren imalat faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılması hallerinde, istisna için gerekli şartlar ihlal edilmiş sayılacaktır.</p> <p>2. Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar. Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmeleri için, her şeyden önce Türkiye'de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin bu işletmede yürütülmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesindeki iş yeri tanımı zirai iş yerini de kapsadığı ve iş yeri olunca da kazanç ticari nitelik kazanacağı için, bir yabancı kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde etmesi hemen hemen imkansızdır. Ancak bu hüküm ile ortaklık halindeki</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>3. Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.</p> <p>4. Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.</p> <p>5. Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.</p> <p>6. Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
3		<p>zirai işletmede, dar mükellef kurumlara ait hisselerden kaynaklanan kazançların da kavranması yoluna gidilmiştir.</p> <p>3. Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları. Serbest meslek faaliyeti esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri personelleri aracılığı ile olur. Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.</p> <p>5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler" bendine bu Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, bir mensubunu veya personelini tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kurum hiyerarşisine dahil olarak firmaya Türkiye'de hizmet verilmesi veya bu hizmet bedelinin (yurt dışından fatura edilen bedel) Türkiye'de gider yazılması suretiyle olur. Bu şekliyle ücret ile serbest meslek</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
3		<p>kazancı arasında fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı varsayımına dayanılarak, kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla bu Kanundan önce ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı tabiidir.</p> <p>4. Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar. Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar dar mükellef yabancı kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye'de bulunması ve bu malların ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.</p> <p>5. Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları. Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olması demek, Türkiye'de sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye'de nemalandırılmasıdır. Böylece yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef ku-</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
3		<p>rumun Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradıdır. Bent hükmü, Gelir Vergisi Kanununun aynı mahiyetteki hükmüne paralel olarak konulmuş, Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratlarının tamamı dar mükellefiyet mevzuuna alınmıştır. Menkul sermaye iratlarının kaynağını teşkil eden değerlerin dar mükellef kurumların Türkiye'deki şubelerinin bilançolarına dahil olması halinde, maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendi gereğince ticari kazanç olarak vergi konusuna esasen girmektedir. Bu itibarla, anılan bent hükmüne girmeyen Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilci bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesi ile ilgili ödevler yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir. Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumların Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde tanımlanan ve sayılan her nevi menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi sağlanmıştır.</p> <p>6. Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar. Diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye'de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
4	<p style="text-align: center;">İKİNCİ BÖLÜM Muafiyet ve İstisnalar</p> <p>Muafiyetler</p> <p>MADDE 4- (1) Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:</p> <p>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.</p> <p>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</p>	<p>Madde 4- Bu maddede muafiyetler düzenlenmiştir.</p> <p>(a), (b) ve (c) bentleri ile kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler, yine kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla ve sosyal amaçlarla işletilen müesseseler vergiden muaf tutulmuştur. Söz konusu kuruluşlar kanun metninde sayılmakla beraber, gibi ve benzeri müesseseler şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle, sosyal devlet ilkesi gereği bentlerde sayılanlara benzer kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.</p> <p>(ç) bendine göre, kamu idare ve kuruluşları tarafından yet-</p>
	<p>AÇIKLAMA</p> <p>Bu madde ile kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilen bazı kuruluş veya müesseseler muafiyet kapsamına alınmış, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler vergiden muaf tutulmuş, Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları, yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
4	<p>bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar.</p> <p>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.</p> <p>ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar.</p> <p>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.</p> <p>e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.</p>	<p>kili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar vergiden muaftır. Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.</p> <p>(d) bendine göre, 5018 sayılı Kanununun 12 nci maddesinde sayılan merkezi yönetim kapsamındaki idarelere ait olan kreş, konukevi ve askerî kışlalardaki kantinler; sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşulları ile kurumlar vergisinden muaftırlar.</p> <p>Bu muafiyetle sözü edilen askerî 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.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>kamu kuruluşları, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyelere muafiyet getirilmiştir.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
4	<p>f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.</p> <p>g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü.</p> <p>h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.</p> <p>ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;</p> <p>1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,</p> <p>2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,</p> <p>3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.</p>	<p>(e) bendi ile kanunla kurulan emekli yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumları muafiyet kapsamına alınmaktadır. Muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli sandığı veya sigorta kuruluşlarına uygulanacaktır.</p> <p>(f) bendi ile kamu kuruluşlarının yaptıkları iş ve hizmetler karşılığında aldıkları resim ve harçların ticari hasılat olarak kabul edilmesi ve bu nedenle bu tür kamu idarelerinin vergi kapsamında değerlendirilmesini önlemek amacıyla muafiyet hükmü getirilmiştir.</p> <p>(g) bendi ile Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi muaf kuruluşlar arasında sayılmıştır.</p> <p>(h) bendine göre, Darphane, Damga Matbaası, askeri fabrika ve atölyelere tanınan vergi muafiyeti, bunların sadece kuruluş amacına uygun işler ile sınırlı olacaktır.</p>
	<p>AÇIKLAMA</p> <p>Bunların dışında ayrıca İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen; kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri, belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri, ile kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar, vergiden muaf tutulmuştur. Maddeye göre, köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
4	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, 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</p>	<p>(i) bendine göre, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen,</p> <p>1) Kanal, boru, nakil hattı ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri vergi muafiyeti kapsamına alınmıştır. Muafiyet kapsamına giren su işletmesinden şebeke suyunun anlaşılması gerekir. Çeşitli kaplara konularak yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.</p> <p>2) Belediye sınırları içinde yolcu taşıma faaliyetinde bulunan işletmeler için kurumlar vergisi muafiyeti öngörülmüştür. Taşıma faaliyetinin belediye sınırlarını aşacak şekilde yapılması halinde muafiyet uygulanmayacaktır.</p> <p>3) Mezbahalar sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleri ile sınırlı olmak üzere muafiyetin kapsamına alınmıştır. Mezbahalar genelde belediyeler tarafından kurulmaktadır. Ancak, il özel idareleri ve köyler ile bunların teşkil ettikleri bir-</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>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 de vergiden muaf olacaktır. 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 ve</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
4	<p>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 kuruluştan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.</p> <p>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</p>	<p>liklerce kurulan mezbahalar da vergiden muaf olacaktır. Anılan kamu kurumları dışındaki kuruluşlarca açılan mezbahalar vergiye tabi olacaktır.</p> <p>(j) bendine göre, köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu işletmeleri ile tarım işletmeleri vergiden muaf olacaklardır. Ayrıca, köy ve köy birliklerine ait olup bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri de vergiden muaf olacaktır. Yolcu taşıma faaliyetinin il sınırını aşması durumunda muafiyet söz konusu değildir.</p> <p>(k) bendine göre, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor klüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler muafiyet kapsamındadır.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara 5422 sayılı Kanunla (Eski Kurumlar Vergisi Kanunu) tanınmış muafiyetler, yeni düzenlemede korunmuştur.</p> <p>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</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
4	<p>orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.</p> <p>m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).</p> <p>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.</p> <p>(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir.</p> <p>Yürürlük Tarihi 01.01.2006'dan itibaren 21.06.2006</p>	<p>(1) bendi, kooperatiflerle ilgili muafiyet hükmünü içermektedir. Kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esastır. Bu ilkedен hareketle, günümüzde kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek için kooperatiflere sağlanan muafiyet sınırlandırılmıştır. Tüketim ve nakliye kooperatifleri vergilendirme kapsamına alınırken, günümüzde yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak gerçekte "Yap-Sat İnşaat" faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların da vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Kişilerin karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma amacıyla bir araya gelerek konut ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurmuş oldukları yapı kooperatifleri ise muafiyetten yararlanmaya devam edeceklerdir.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar ile .</p> <p>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</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
4		<p>Yapılan düzenleme ile tüketim ve nakliye kooperatifleri dışında kalan diğer kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, - İdare meclisi başkan veya üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, - İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması, - Münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması ve mutlak surette bu kayıt ve şartlara uyulması gerekmektedir. <p>Ayrıca, yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kuruluşlarından, söz konusu yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerinin ve bunla-
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler.de vergiden muaf kılınmışlardır. 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</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
4		<p>rın ilişkili olduğu kişiler veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi,</p> <p>- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekmektedir.</p> <p>(m) bendine göre muafiyetten yararlanacak kurumun, sadece 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'da tanımlanan küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlama alanında karşılaşılan güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması gerekmektedir.</p> <p>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.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler de kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Maddeye konulan bir parantez için hükümlerle, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsaların kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacağı hususu açıklığa kavuşturulmuştur. Ayrıca saydığımız kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
4		<p>(n) bendine göre sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, Bakanlar Kurulunun onayı ile kurumlar vergisinden muaf olabileceklerdir.</p> <p>Ayrıca maddenin ikinci fıkrası ile bu maddede sayılan muafiyetlerin uygulanmasına ilişkin Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.</p>
<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri de muafiyet kapsamına alınmıştır.</p>		

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>İstisnalar</p> <p>MADDE 5- (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:</p> <p>a) Kurumların;</p> <p>1) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),</p> <p>2) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları.</p> <p>b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;</p>	<p>Madde 5- Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, 5 inci maddenin birinci fıkrasında sayılmıştır.</p> <p>Maddenin (a) bendinde, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmak amacıyla iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumun sermayesine katılımlar nedeniyle elde edilen kazançları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla, iştirak edilen kurumun tam mükellef kurum olması gerekmektedir. Kurumların, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları iştirak kazancı olarak değerlendirilecek; fonların katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ise iştirak kazancı olarak değerlendirilmeyerek, kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.</p> <p>Maddenin (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettik</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>Madde de yer alan düzenlemeyle aşağıdaki istisnalar kabul edilmiştir.</p> <p>1- İştirak Kazançları İstisnası</p> <p>A- Tam Mükellef Kurumlardan Elde Edilen İştirak Kazancı İstisnası : Kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,</p> <p>2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının ke-sintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kay-naklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edi-len iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),</p> <p>3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edi-len kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uya-rınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benze-ri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas fa-liyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyet-</p>	<p>leri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergi-sinden istisna edilmiştir.</p> <p>Bu bentte belirtilen istisnadan yararlanabilmek için, iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Tür-kiye'de olmaması; Türkiye'de tam mükellef olarak vergilen-dirilmemesi gerekmektedir.</p> <p>İstisnadan yararlanabilmenin bir diğer koşulu, iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteli-ğinde olmasıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limi-ted şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iş-tirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün ol-mayacaktır.</p> <p>Bendin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde belirtilen koşul-lar, iştirakin oranı ve elde bulundurma süresi ile ilgilidir. Buna göre, yurt dışındaki kurumdaki iştirakin en az % 10</p>
	<p>AÇIKLAMA</p> <p>senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna eski kanunda da yer almıştı. Aslında bu istisna, gerçek anlamda bir vergi istisnası veya teşvik unsuru olmaktan ziyade çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı olarak düzenlenmiştir. Ayrıca kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları da istisna kapsamına alınarak istis-nanın kapsamı genişletilmiştir.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>te bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,</p> <p>4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.</p> <p>Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.</p> <p>Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergi-</p>	<p>oranında olması ve bu iştirakin iştirak kazancının elde edildiği tarihi itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla % 10 oranındaki iştirak koşulunun bütün bir yıl boyunca devam ettirilmiş olması bir zorunluluktur. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle iktisap edilen iştirak payları için bir yıllık süre, sahip olunan eski hisse senedinin iktisap tarihi esas alınarak belirlenecektir.</p> <p>(3) numaralı alt bent ile getirilen diğer koşul, söz konusu iştirak kazançlarının, doğduğu ülke kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerektiğidir. Oran kıstası, iade, mahsup gibi indirimler uygulandığında, karşılaştırılabilir olma özelliğini zaman zaman yitirebilmekte, ilk belirtilen oran ile indirim işlemleri sonrası kalan oran çok farklı olabilmektedir. Bu</p>
	<p>AÇIKLAMA</p> <p>B- Dar Mükellef Kurumlardan Elde Edilen İştirak Kazancı İstisnası : Kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirakleri sonucu elde ettikleri iştirak kazançları;</p> <p>a) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olunması,</p> <p>b) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulmuş olunması</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>ler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.</p> <p>c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.</p> <p>ç) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarı değeri aşan kısmı.</p> <p>d) Türkiye'de kurulu;</p>	<p>nedenle, kıyaslama için vergi yükü kıstası esas alınmıştır. Vergi yükü kıstası, her tür indirim sonrası kalan nihai olarak ödenen vergi tutarını esas aldığı için karşılaştırılabilir niteliktedir.</p> <p>Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, yukarıda belirtilen % 15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşınması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır.</p> <p>Bendin (4) numaralı alt bendi uyarınca, söz konusu iştirak kazançlarının, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin</p>
	<p>AÇIKLAMA</p> <p>c) 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 taşınması;</p> <p>d) İştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,</p> <p>2) Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,</p> <p>3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,</p> <p>4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,</p> <p>5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,</p> <p>6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.</p> <p>e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.</p>	<p>yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.</p> <p>Maddede anılan koşulların aranmadığı husus, yurt dışındaki inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması koşuluyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlardır. Burada, zorunluluklardan dolayı şube ya da yurt dışında bulunan iş yeri çerçevesinde yapılamayan faaliyetler için söz konusu koşullar kaldırılmıştır.</p> <p>Maddede ayrıca vergi yükünün nasıl belirleneceği açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edi-</p>
	<p>AÇIKLAMA</p> <p>kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,</p> <p>e) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.</p> <p>İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.</p>	<p>len toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Vergi yükü hesaplanırken kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmede bulunan ancak karşılık olarak veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Buna karşılık, bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ancak fiilen yapılmış olan gerçek mahiyetteki giderler nedeniyle dağıtılabilir kazançta azalmaya yol açan unsurlar, dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.</p> <p>Örneğin, kurum ticari kazancının 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gerçek gider tutarının 10, dolayısıyla vergiye tabi kazancın 100 olduğunu ve bu kazancın yarısının vergiden istisna edildiğini varsayalım.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>koşullarının mevcudiyeti halinde vergiden istisna edilmiştir. Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmayacaktır.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>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.</p> <p>Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, işti- rak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olu- nan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.</p> <p>Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğ- raşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları de- ğerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Yürürlük Tarihi 01.01.2006'dan itibaren 21.06.2006</p> <p>f) Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan ku- rumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip ol-</p>	<p>Aynı zamanda bu ülkede vergi oranının % 20 olması duru- munda, hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi [[$(90+10)/2 \times \%20=$] 10 olacak; bu verginin dağıtılabilir ka- zanç olan 80 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 10'un top- lamı olan 90'a oranlanması sonucu bulunacak vergi yükü % 12,5 olacaktır. Dolayısıyla bu kazanç üzerinden elde edile- cek iştirak kazancının istisnadan yararlanması mümkün ol- mayacaktır.</p> <p>Buna karşılık, diğer ülkede herhangi bir istisnadan yararlan- ılmadığı varsayılır ise bu durumda kurumlar vergisi 20 ola- cak, kurumlar vergisi düştükten sonra kalan ve dağıtılabilir kazanç olan 70 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 20'nin toplamı olan 90'a oranlanması sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü % 22,2 olacağından bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması müm- kün olacaktır.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>2- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle akti- flerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançlarında vergiden istisna edilmiştir.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>dukları 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.</p> <p>g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;</p> <p>1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,</p> <p>2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,</p> <p>3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman</p>	<p>(c) bendinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançlarına istisna tanınmıştır. Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin bu bent uyarınca yararlanacağı iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası için, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl (730 gün) işletme aktifinde kayıtlı olması gerekir. Ayrıca, tam mükellef anonim şirketler (b) bendindeki koşulları sağlamaları halinde yurt dışı iştirak kazançları istisnasından da yararlanabilmeleri söz konusudur. Bu bentte yer alan anonim şirket, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit ve</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>3 – Emisyon Primi İstisnası : Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı, eski Kanunda olduğu gibi, yine vergiden istisna edilmiştir. Ancak bu defa istisnanın kapsamı, primli ihraç olunan paylar için menkul kıymetin varlığı şartına bağlanmayarak, menkul kıymete bağlanmaksızın çıplak pay ihracında oluşan primleri de istisna kapsama alacak şekilde genişletilmiştir.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması.</p> <p>Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.</p> <p>h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.</p> <p>ı) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla</p>	<p>benzeri varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketleri ifade etmekte olup, belirtilen şartları taşımayan kurumların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.</p> <p>(ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde, payların itibari değerleri toplamı ile elden çıkarma bedelleri toplamı arasındaki fark olan, emisyon primleri herhangi bir koşul ile bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.</p> <p>(d) bendinde, Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortak-</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>4- Portföy Kazançları İstisnası : Eski Kanun ile Türkiye'de kurulu Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarına, Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarına, emeklilik yatırım fonlarının kazançlarına tanınmış olan istisna varlığını korurken bu istisnaların kapsamına portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.).</p> <p>i) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;</p> <p>1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,</p> <p>2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üretmek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,</p> <p>3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar.</p> <p>Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz.</p>	<p>lıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföy içeriği herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisnalar, söz konusu kuruluşların gelişmesinin sağlanması amacıyla getirilmiştir. Ancak bu istisna, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.</p> <p>(e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ile Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları da dahil edilmiştir.</p> <p>5- Kurumların Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası : Kurumların, en az iki tam yıl (730 Gün) süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı vergiden istisna edilmiştir.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5	<p>Risturnun nakden veya aynı değerinde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.</p> <p>Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.</p> <p>(2) Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p>(3) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.</p> <p>Yürürlük Tarihi 01.01.2006'dan itibaren 21.06.2006</p>	<p>bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde söz konusu taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı istisnadan yararlanacaktır.</p> <p>İştirak hisseleri, anonim şirketlerin hisse senetlerini, limited şirketlere ait iştirak paylarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını ifade eder. Esasen iştirak kazancı içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri bentte ayrıca sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.</p> <p>İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda yer alan "Taşınmaz" olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olma-</p>
<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>İstisna oranı %100 'den % 75'e indirilmiştir. Bu fıkranın yürürlük tarihi 21/06/2006'dır. Bu tarih'ten önce yapılan işlemle istisna oranı %100 olarak uygulanacaktır.</p> <p>Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacak ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır.</p>		

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>yan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Medeni Kanunun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.</p> <p>İstisnanın uygulanabilmesinin temel koşulu, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması ve bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulmasıdır. Söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>Vadeli satışlarda satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.</p> <p>Bu fonun sermayeye eklenmesi ihtiyari bırakılmış olup, beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmaktadır.</p> <p>Bu istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bu nedenle, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilemeyen veya beş yıl içinde özel fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilen, işletmeden çekilen, dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanacaktır.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması, istisna şartlarını ihlal olarak kabul edilmiş ve ihlal eden kısım için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde de (devir ve bölünmeler hariç) aynı yönde uygulama yapılacaktır.</p> <p>6 – Borç Kapatma Maksudı ile Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası : Bankalara borçları nedeniyle</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz ya da itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri için de geçerlidir.</p> <p>İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar açısından geçerlidir. Ancak, esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da</p>
<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı da vergiden istisna edilmiştir.</p>		

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.</p> <p>Taşınmaz ticareti, aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralanmasını da kapsamaktadır. Faaliyet konusu, taşınmazların inşaa ve kiraya verilmesi olan kurumların bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, "...taşınmazların kiralanmasıyla uğraşan kurumların..." ifadesi konuya açıklık kazandırmak amacıyla bent hükmüne eklenmiştir.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>7- Kurumların Yurt Dışı Kazançları İstisnası : A) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları; bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması (Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>Örneğin, inşaat faaliyetinde bulunan bir firmanın satın aldığı arsayı iki yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alışveriş merkezleri inşa etmek ve kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki yıl geçtikten sonra satması halinde, söz konusu kurumların bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.</p> <p>Aynı şekilde, iştirak amacı olmayıp ticari amaçla elde tutulan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da, elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.</p> <p>İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bu bağlamda, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak his-</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>yükü taşınması) ve kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması, koşulu ile vergiden istisna edilmiştir.</p> <p>B) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar da vergiden istisna tutulmuştur.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>sesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.</p> <p>Aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumu, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir. Örneğin, şehrin bir bölgesindeki kullanılmayan bir arazinin satılıp başka bir bölgeden bir süre sonra rant sağlamak amacıyla yeni bir arazi alınması durumunda, firmanın faaliyetleri açısından sağlanmış ekonomik katkı söz konusu olmayacağından, istisnanın amacına ters düşmektedir. Diğer taraftan, şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunmaktadır.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>8- Kurumların Eğitim - Öğretim Kazançları : Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde ettikleri kazançları da, eski Kanunda olduğu gibi, 5 hesap dönemi itibarıyla vergiden istisna edilmiştir.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>(f) bendinde yer alan düzenleme, bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra ortaya çıkan tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılması bankaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının genişletilmesi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan bankalara, dolayısıyla da bu fona ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılması hedeflenmiştir. Buna göre, banka borçları nedeniyle takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kurum olan kefillerinin, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fon'a satışından veya diğer şekilde devrinden doğan kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların % 75'i, en az iki yıl elde tutulma şartı aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>9- Kooperatiflerin Risturn Kazançları İstisnası : Kooperatiflerin 1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine, 2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>Banka ve finans kurumlarının, bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışında iki tam yıllık elde tutma şartı aranacaktır.</p> <p>(g) numaralı bentte, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcilikleri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.</p> <p>Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda maddede belirtilen % 15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşınması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar da vergiden istisna edilmiştir. Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da bu istisna kapsamında mütalaa edilmiştir. Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmayacak ve onlarda da menkul sermaye iradını oluşturmayacaktır.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>dikkate alınacaktır. Maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan vergi yükü hesaplamasına ait ölçüler, bu bent için de geçerlidir.</p> <p>Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen kazançların, doğduğu ülke kanunları uyarınca ticari bilanço kârı üzerinden en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergiye tabi olması gerekmektedir.</p> <p>(h) bendinde yapılan düzenleme ile yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.</p> <p>Uygulamada, inşaat, onarma ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı "teknik hizmetlerin" yurt dışında herhangi bir</p>
	<p style="text-align: center;">AÇIKLAMA</p> <p>Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmeyeceği de bir ilke olarak -eski Kanunda olduğu gibi- kabul edilmekle birlikte, yeni madde “iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri”ni bu ilke dışında bırakarak bu konudaki tartışmaları da açıklığa kavuşturmuştur.</p>	

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi ve yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.</p> <p>(i) bendinde yer alan istisna ile özel kesimin eğitim faaliyetlerine yatırım yapması teşvik edilmektedir. Burada, özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak koşuluyla, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Düzenlemede ayrıca, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ya da kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da Maliye Bakanlığınca belirlenen usuller çerçevesinde beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. İstisna süresinin başlangıcı, söz konusu kuruluşların faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren başlayacaktır.</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazanç istisna uygulanacaktır.</p> <p>Maddenin (j) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiştir. Burada, tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar, ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmişlerdir. Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan kullanılmayarak iade edilen kısımlar istisnadan yararlanacaktır. Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kişilerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrıl-</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		<p>ması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımını olarak değerlendirilmeyecektir.</p> <p>Maddenin ikinci fıkrası ile uygulamaya ilişkin usullerin tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.</p> <p>Maddenin üçüncü fıkrası ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesine imkan verilmemektedir. İstisna kazançlar elde edilirken, giderlerin yanı sıra gider fazlalığı sebebiyle doğan zararların da aynı kapsamda değerlendirileceği tabii olup, düzenleme ile konuya ilave açıklama getirilmiş ve muhtemel tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu hükümle örneğin, iştirak kazançlarının Kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda Kurumlar vergisinden istis-</p>

MADDE	KANUN MADDESİ	MADDE GEREKÇESİ
5		na edilmesi nedeniyle, söz konusu iştiraklerin alınmasında kullanılan kredilere ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin istisna dışı faaliyetlere ilişkin kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı konusuna açıklık getirilmiştir.