



**NEVŞEHİR
HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ**

TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Öğr. Gör. Şeyma DEMİREL



VERGİ DIŞI KURUMLAR (MUAFİYET) VE KAZANÇLAR (İSTİSNALAR)

A) KAMU İDARE VE KURULUŞLARI MUAFİYETİ

- 1) Eğitim, Kültür, Sanat, Sağlık, Sosyal Nitelikli Kuruluşlar
- 2) Kreş, Konukevi ve Askeri Kantinler
- 3) Sergi, Fuar ve Panayır Açan Kuruluşlar
- 4) Sundukları Hizmet Karşılığında Harç ve Resim Alan Kuruluşlar



B) MAHALLİ İDARELER İŞLETMELERİ MUAFİYETİ

1) İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler Tarafından Oluşturulan Bazı İşletmeler

Belirli hizmet alanlarına yönelik olarak il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından doğrudan ya da ortaklaşa oluşturulan birlikler veya bağlı işletmeler vergiden muaf kılınmıştır. Genellikle mahalli idareleri kapsamına alacak şekilde düzenlenen bu muafiyet esasen bu idarelerin kanunlarla kendilerine verilen alanlarla ilgili sundukları **su tedarik, yolcu taşıma ve mezbaha hizmetleri** için oluşturdukları işletmeler için tanınmıştır.

Anılan kamu kurumları bunların dışındaki işletmelerinin vergiye tabi olacağı açıktır. Örneğin; bir belediye tarafından kurulsun bile yüzme havuzu, çay bahçesi, fırın, otopark vb. şeklindeki işletmeler vergiye tabi olacaktır.

2) Köy veya Köy Birliklerince Oluşturulan Bazı İşletmeler

Köyler tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu, tarım işletmeleri ile taşıma işletmeleri vergiden muaf olacaklardır.



C) DİĞER KURULUŞLAR MUAFIYETİ

- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- Özelleştirme Fonu
- Toplu Konut İdaresi Başkanlığı
- Milli Piyango İdaresi
- Darphane
- Damga Matbaası
- Askeri Fabrika ve Atölyeler vergiden muaf kuruluşlardır.



D) KOOPERATİF MUAFİYETİ

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf tutulmasının temel nedeni üyelerinin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma içinde temin edilmesine dayanan sosyal amacın ön planda olmasıdır.

Kooperatiflerde sosyal amaç varsa muaftır.

Kooperatiflerin Genel Muafiyet Şartları

- **Tüketim veya Taşımacılık Dışında Kooperatiflerden Olmak**
- **Ortaklarla İş Görülmesi**
- **Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması**
- **Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Pay Verilmemesi**
- **Yedek Akçelerin Dağıtılmaması**



Kooperatiflerde Muafiyetin Kazanılması ve Kaybedilmesi

Muafiyetin kazanılması ya başlangıçta ya da sonradan öngörülen tüm şartların sağlanmasıyla olur. Muafiyet şartını sağlaması nedeniyle mükellefken muaflık durumuna gelen kooperatifler şartları sağladığı takvim yılını takip eden takvim yılından itibaren muaflıktan yararlanmaya başlar.

Muafiyet koşullarından herhangi birini hesap dönemi içinde kaybeden bir kooperatif, koşulu ihlal ettiği takvim yılı başından itibaren vergiye tabi olur.

Örneğin; şartın herhangi birini 26.05.2021 tarihinde kaybeden kooperatif 01.01.2021 tarihinden itibaren muafiyeti kalkmış sayılıp mükellef olacaktır.



E) İDMAN VE SPOR KULÜPLERİ MUAFİYETİ

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler muafiyet kapsamına alınmıştır.

F) KANUNLARLA KURULAN SOSYAL GÜVENLİK KURULUŞLARI MUAFİYETİ

Kanunlar kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumları muafiyet kapsamına alınmıştır.

G) KREDİ TEMİNATI SAĞLAYAN KURUMLAR MUAFİYETİ

Kredi teminatı sağlama alanında karşılaşılan güçlüklerin giderilmesine münhasır amaçla kurulan kurumlar vergiden muaf kılınmıştır. Vergiden muaf tutulan kurum, kredi teminatı veren kurumdur. Muafiyetin uygulanabilmesi için kendilerine teminat verilecek işletmelerin küçük ve orta ölçekli işletmeler kapsamında olması gerekir.



H) BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME KURUMLARI MUAFİYETİ

İ) DAR MÜKELLEF İHRACATÇI MUAFİYETİ

Türkiye'de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.

Bu uygulamanın geçerli olabilmesi için alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de bulunmaması veya satış sözleşmesinin Türkiye dışında yapılması gerekir.



İSTİSNALAR

İstisna, kurumun elde ettiği kazancın taşıdığı özellikler nedeniyle kısmen veya tamamen, şarta bağlı veya olmayarak, geçici veya sürekli şekilde vergi dışında bırakılması halidir.

Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilmesi kabul edilmez.



1) İŞTİRAK KAZANÇLARI (ORTAKLIK KAZANÇLARI) İSTİSNASI

Ekonomik hayatta bir kurumun başka bir kuruma sermaye koyarak iştirak etmesi ve bunun karşılığında kar payı alması olağan bir durumdur. Bu ilişki ortak sıfatına haiz kurumların portföyünde hisse senetleri veya ortaklık payları ile ifade edilir.

Böyle bir durumda, başka bir kuruma sermaye koymak suretiyle iştirak eden kuruma **ana kurum**, sermayeyi kabul eden iştirak edilen kuruma **yavru kurum** ve iştirak edilen kurumdan elde edilen gelir **iştirak kazancı** adı verilir.

Bu ilişki içinde iştirak edilen yavru kurum önce kazancı elde edecek tabi olduğu mevzuata göre vergilendirme işlemini yapar ve sonra kar payını hissesi oranında iştirak eden ana kuruma aktarır. Yani, iştirak edilen kurum elde ettiği kazancı dağıtmadan önce üzerinden kurumlar vergisi ödeyecek sonra ortaklarına (ana kuruma) dağıtacaktır.



İştirak kazançları istisnasıyla yavru kurumda vergilendirilen kazancın ana bir kurumun eline geçtikten sonra ikinci defa vergilendirilmesi engellenir. Bu nedenle, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla iştirak kazançları istisnasına yer verilmiştir.

İştirak kazançları istisnası iştirak edilen kurumun yurtiçinde bulunup bulunmadığına göre farklı esaslara bağlanmıştır.



Yurtdışından Elde Edilen İştirak Kazançları

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançlarının istisna kapsamında olabilmesi için gerekli şartlar;

- İştirak edilen (yavru kurum) tam mükellefiyete tabi olmalıdır.
- İştirak edilen kurumun, iştirak kazancı olarak dağıttığı kazancın vergiye tabi olması
- İştirak kazancı; iştirak edilen kurumun sermayesine katılımı, iştirak ettiği kurumun karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetleri veya girişim sermayesi yatırım ortaklarının hisse senetleri nedeniyle elde etmiş olmalıdır.

Bu istisna sadece tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kar paylarını kapsamaktadır.



Yurtdışından Elde Edilen İştirak Kazançları

Kurumlar vergisi mükellefleri kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak etmeleri halinde elde ettikleri kazançlar üzerinden istisnaya tabi olabilmesi için gerekli şartlar:

İştirak edilen şirketin niteliği: İştirak edilen yurtdışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde olması gerekir.

İştirak sermayesinin belirli oranına sahip olması: İştirak payını elinde tutan kurumun yurtdışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması gerekir.



İştirak payının belirli yıl elde tutulması: Kazancın elde edildiği tarih itibariyle iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması gerekir.

Belirli bir vergi yükü taşıması: İştirak kazançlarının, doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerekir.

Kazancın Türkiye'ye getirilmesi: İştirak kazançlarının, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekir.



2) İŞTİRAK HİSSELERİNİN (ORTAKLIK PAYLARININ) ELDEN ÇIKARILMASINDAN SAĞLANAN KAZANÇLAR İSTİSNASI

İştirak hisselerinin elden çıkartılmasından sağlanan kazançların iştirak hissesinin yurtiçinde ve yurt dışında olmasına göre farklı şartlar öngörülmüştür.



Yurtiçi İştirak Hisselerinin Satışından Kaynaklanan Kazançlar İstisnası

Yurtiçi iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan kazançlara aşağıda belirtilen koşulların sağlanması halinde kısmi istisna uygulanmaktadır. Bu istisna aynı zamanda **kurucu senetleri** (Kuruculara safi kazançtan veya tasfiye artığından pay almaya veyahut yeni çıkarılacak hisse senetlerinden öncelikle alma hakkı (rüçhan hakkı) tanıyan senetlerdir.) ve **intifa senetleri** (Sermayenin bir payını temsil etmemek üzere, çeşitli kişilere bazı ayrıcalıklar tanıyan senetlerdir.) ile **rüçhan hakları** (Ortaklıkların bedelli sermaye artırımlarına mevcut ortakların öncelikle katılma hakkıdır.) satışından doğan kazançları kapsamaktadır. Buna göre:

- Yukarıdaki kıymetlerin en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer almalıdır.
- Elde edilen kazancın ilgili kıymetlerin satışından elde edilmiş olmalıdır.
- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir.
- Satıştan elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır.

Bu şartlara bağlı olarak elde edilen kazançların **%75'lik kısmı** istisnadan yararlanacaktır.



2) Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkartılmasından Kaynaklanan Kazançlar İstisnası

Yurtdışı iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan kazançların tamamına aşağıda belirtilen koşullarda istisna uygulanmaktadır:

- İstisnadan yararlanacak kurumun tam mükellefe tabi anonim şirket olması gerekir.
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’ de bulunmayan (dar mükellef) anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin en az bir yıl süre ile nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %75 veya daha fazlası olması gerekir.
- Tam mükellef anonim şirketin iştirak ettiği kurumun sermayesinin en az %10 oranında payına sahip olması gerekir.
- Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin söz konusu iştirak hisselerini iki tam yıl (730 gün) işletme aktifinde bulundurması gerekir.



3) TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

Bu istisnanın amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi ve teşvik edilmesidir.

Bu istisnadan dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir. Belirtilen koşulların sağlanması halinde kurumların en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı istisnadan yararlanacaktır.

- Taşınmaz en az iki tam yıl (730 gün) kurumun aktifinde yer almalıdır.
- Kazancın taşınmazın satışından elde edilmiş olmalıdır.
- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekir.
- Satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekir.



ÖRNEK:

Ana faaliyet konusu tekstil olan X AŞ, 28.05.2019 tarihinde 800.000 TL'ye satın alarak aktifleştirdiği arsayı 07.07.2022 tarihinde 1.200.000 TL'ye iki taksitle vadeli olarak satmıştır.

İlk taksiti 700.000 TL'yi Kasım 2022, İkinci taksiti 500.000 TL'yi Mayıs 2023'de tahsil etmiştir. Söz konusu arsa boş olduğundan amortisman ayrılmamıştır. Burada elde edilen kazancın %50'si pasifte oluşturulan özel fona aktarılmıştır.

Taşınmaz istisnasından yararlanır mı?



CEVAP

X AŞ'ye ait satılan arsanın iki tam yıl olan 730 günden fazla (28.05.2019 – 07.07.2022 tarihleri arası) işletme aktifinde kaldığı ve satış bedeli satışı izleyen birinci takvim yılında tahsil edildiği için bu satıştan elde edilen gelir istisnadan yararlanabilir.

Satış Bedeli: 1.200.000

Arsa Maliyeti: 800.000

Satış Kazancı: 400.000

Uygulanacak İstisna Tutarı: $400.000 * \%50 = 200.000$ TL

Vergiye Tabi Kazanç: $400.000 - 200.000 = 200.000$ TL



4) EMİSYON PRİMİ İSTİSNASI

Emisyon primi istisnası **anonim şirketlere** tanınmış bir istisnadır.

Anonim şirketlerin kuruluşu ya da sermayesini arttırmaları sırasında çıkardıkları hisse senetlerinin üzerinde yazılı olan (nominal, itibari değer) değerden daha fazla bir değere satılması halinde fark ortaya çıkar. Bu fark **emisyon primi** olarak adlandırılır ve itibari değer ile emisyon değeri arasında şirket lehine olan farkı ifade eder.

Emisyon primleri herhangi bir şarta bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.



ÖRNEK

X AŞ sermaye artırımına gitmiş ve bu amaçla 5000 adet hisse senedi çıkarmıştır. Çıkarılan hisse senetlerinin itibari değeri 100 TL'dir. Bu hisse senetlerine yoğun ilgi talep gelmiş ve talep sonucunda hisse senetlerinin 5000 adedi 120 TL'den satılmıştır. Kurumlar vergisi istisna tutarını bulunuz?



CEVAP

$$5000 * 100 = 500.000 \text{ TL}$$

$$5000 * 120 = 600.000 \text{ TL}$$

$$\text{Emisyon Primi İstisna Tutarı: } 600.000 - 500.000 = 100.000 \text{ TL}$$



5) YURTDIŞI İŐYERLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN İSTİSNASI

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcilikleri aracılığıyla elde ettikleri kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu koşullar:

- **Bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması**
- **Kazancaların Türkiye'ye getirilmesi**
- **Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.**



6) YURTDIŞI İNŐAAT, ONARIM, MONTAJ VE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLAR İSTİSNASI

Yurtdıőında yapılan inőaat, onarım, montaj iőleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koőula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

7) OKUL VE REHABİLİTASYON MERKEZİ KAZANÇ İSTİSNASI

Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta đretim özel okulları ile vergiden muaf vakıflara veya kamuya yararlı derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin, **faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi** süreyle elde ettikleri kazançları vergi dışında tutulmuőtur.



8) RİSTURN İSTİSNASI

Kooperatifler tarafından ortaklarına dağıtılan bazı şartları taşıyan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinde ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın alınan malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Sadece tüketim kooperatifleri bu istisnadan yararlanır!!

Bilindiği üzere kooperatiflerdeki kazanç ortak içi ve ortak dışı işlemler sonucunda oluşmuş olabilir.

Ortak içi işlemlerden oluşan kazancın katkıları oranında ortaklara geri verilen kısmına risturn denir.



Risturn İstisnasının Şartları

- Risturn istisnasından sadece tüketim kooperatifleri yararlanabilir.
- İstisna ortak içi işlemlere isabet kazanç kısmıdır.

Kooperatiflerin ortaklardan başka kimselerle yaptığı işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yaptığı işlemlerden doğan kazançlar risturn istisnasına tabi değildir.

Risturn İstisna Tutarı: Ortakların ortaklık statüsü içindeki iş hacmi/Toplam iş hacmi * Kazanç

- Tüketim kooperatiflerinde risturn istisnası ortakların sadece kişisel ve ailevi ihtiyaçlarını giderecek gıda ve yiyecek harcamalarını kapsar.



Örnek: X tüketim kooperatifinin ortaklarıyla iş hacmi 20.000 TL, genel iş hacmi 40.000 TL, kurum kazancı 50.000 TL ise risturn istisna tutarını bulunuz?



Cevap:

Risturn İstisna Tutarı: Ortakların Ortaklık Statüsü İçindeki İş Hacmi/ Toplam İş Hacmi * Kazanç

$$20.000/40.000 * 50.000 = 25.000 \text{ TL}$$



9) SİNAİ MÜLKİYET HAKLARI İSTİSNASI

KVK'da sınai mülkiyet haklarına kısmi istisna getirilmiştir. Bu istisnanın uygulamasında temel şart kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır.

Bu istisnadan dar mükelleflerde yararlanabilir.

Sınai mülkiyet hakları; markalar, patentler ve faydalı modeller, endüstriyel tasarımlar ve coğrafi işaretleri kapsamaktadır.

Bu düzenlemeye göre Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların **%50'sine kadar kurumlar vergisinden** istisna tutulur.