

SİRKÜLER SAYI: 2024/157

09.09.2024

KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ TASLAĞI HAZIRLANMIŞTIR

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı (kısaca "taslak tebliğ"), 03.09.2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın www.gib.gov.tr adresli internet sitesinde yayımlanmıştır. Taslak tebliğ ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nin 7338, 7341, 7394, 7440, 7456, 7491 ile 7524 sayılı kanunlarla Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nda yapılmış olan değişiklikler dikkate alınarak güncellenmesi amaçlanmaktadır. Söz konusu taslak tebliğde:

- Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi Kanunu
- İhracatı Geliştirme Anonim Şirketi ile Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketi'ne kurumlar vergisi muafiyeti tanınması (KVK 4/1-p)
- Yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarında iştirak kazançları istisnası (KVK 5/1-a)
- Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması durumunda istisna uygulaması (KVK 5/1-b)
- Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna (KVK 5/1-d)
- Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ile girişim sermayesi yatırım fonları katılma paylarının satış kazancı istisnası (KVK 5/1-e)

- 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançlarında kurumlar vergisi istisnası (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, Bölüm 5.12.3)
- Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, Bölüm 5.17)
- KVK'nun 19. maddesinin 1. fıkrası kapsamında, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan, devir sonrasına tekabül eden ve 01.01.2023 sonrası ortaya çıkan finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılması
- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerde indirim (KVK 10-ğ)
- Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi (KVK 32/1)
- İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması (KVK 32/7,8)
- Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması (KVK 32A/8)

konularında açıklamalar yer almaktadır.

Tebliğ Taslağı ile Tebliğ Taslağının Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde işlenerek oluşturulmuş karşılaştırma tablosuna sirkülerimiz ekinde yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğ halen taslak halinde olup, Resmî Gazete'de yayınlanması halinde çıkaracağımız sirkülerde detaylı bilgiler verilecektir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EKLER:

- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı
- Karşılaştırma Tablosu

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER
YMM
Forvis Mazars, Ortak

Tufan SEVİM
YMM
Forvis Mazars, Ortak

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)’NDE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SERİ NO: ...)**

Bu Tebliğde; 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesi, 4/11/2021 tarihli ve 7341 sayılı Kanununun 12 nci maddesi, 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanununun 22 nci maddesi, 9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Kanununun 20 nci, 14/7/2023 tarihli ve 7456 sayılı Kanununun 19 uncu, 20 nci, 21 inci ve 22 nci maddeleri, 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanununun 57 nci, 58 inci, 59 uncu ve 62 nci maddeleri ve 28/7/2024 tarihli 7524 sayılı Kanununun 24 üncü, 32 nci ve 36 ncı maddeleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmekte olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

MADDE 1- 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “**4.17. Bölgesel Yönetim Merkezleri**” başlıklı bölümü, başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“4.17. İhracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar

18/6/2009 tarihli ve 5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 18 inci maddesi kapsamında; mal ve hizmet ihracatçılarının finansman ihtiyaçlarının giderilmesine katkı sağlamak ve teminat yetersizliği içinde olan ihracatçılar lehine kefalet vermek amacıyla kurulan İhracatı Geliştirme Anonim Şirketi, kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7341 sayılı Kanununun 12 nci maddesiyle eklenen (p) bendi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Diğer taraftan, aynı bentte 7491 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, katılım bankalarının ortağı olduğu ve katılım bankacılığı ilke ve esaslarına uygun her türlü finansman için kefalet vermek amacıyla kurulan Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketi de bu faaliyetleri dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.”

MADDE 2- Aynı Tebliğin “**5.1. İştirak kazançları istisnası**” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve söz konusu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarınının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, diğer yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen, mezkur maddenin birinci fıkrasının (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç, kâr payları için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen (girişim sermayesi yatırım ortaklıkları dâhil) kâr payları ile girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirleri kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımını yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığını ortaya çıkartır ki bu istisnaya Kurumlar Vergisi Kanununun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olunmaktadır.

Aynı şekilde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

Diğer taraftan, kurumların sahip oldukları tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi hükümleri kapsamında dönem sonu değerlemesinden kaynaklı kazançları da istisna kapsamında dikkate alınacaktır.

Öte yandan, diğer yatırım fonu katılma payları ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

Ancak, 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, gayrimenkul gelirlerinin %50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir. Dolayısıyla, kar dağıtım şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kar dağıtım şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

İstisnadan faydalanamayan fon ve ortaklık kazançlarına ilişkin karın izleyen dönemlerde dağıtıldığı durumlarda da, kar payını elde eden kurum tarafından karın elde edildiği dönemde iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

Örnek 1: (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde, gayrimenkullerden elde ettiği kazançlarının %50'sini dağıtması nedeniyle, 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmış ve elde ettiği kazanç üzerinden kurumlar vergisi ödememiştir. Söz konusu döneme ait kazanç, 2026 yılı Mayıs ayında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (B) A.Ş.'ye 1.000.000 TL kar payı ödemesi yapılmıştır.

(B) A.Ş. tarafından elde edilen 1.000.000 TL kar payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç Ortaklık bünyesinde istisna nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmadığından, iştirak kazançları istisnasından yararlanılamayacaktır.

Örnek 2: (B) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazançlar için kar dağıtım şartını sağlayamadığı için 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanamamış ve bu kazanç üzerinden %30 kurumlar vergisi ödemiştir. Söz konusu döneme ait kazanç, 2027 yılında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (C) A.Ş.'ye 2.000.000 TL kar payı ödemesi yapılmıştır.

(C) A.Ş. tarafından elde edilen 2.000.000 TL kar payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç Ortaklık bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilecektir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, taşınmazlardan elde etmiş olduğu kazancının %50'sini ortaklarına kar payı olarak dağıtması durumunda, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi hükmüne göre istisnadan yararlanabilmekte olup, taşınmazlardan elde etmiş oldukları kazanç üzerinden Kanunun 32/C maddesine göre asgari kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir.

Yatırım fon ve ortaklıklarından kar payı elde eden kurumlar vergisi mükelleflerinin, kar payı dağıtımına esas kazançları, fon ve ortaklık bünyesinde genel kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisine tabi tutulmadığı için, elde ettikleri kar payının tamamını iştirak kazançları istisnasına konu etmeleri mümkün değildir.

Ancak, yatırım fon ve ortaklıkları tarafından ödenen asgari kurumlar vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kar payına isabet eden kısmının tabi olunan kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanan kazanç kısmı için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkündür.

Örnek 3: (C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. 2025 hesap döneminde elde ettiği kazancı için Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmıştır. Ortaklık bu dönemdeki taşınmazlardan elde etmiş olduğu 5.000.000 TL kazanç

üzerinden %10 oranında 500.000 TL asgari kurumlar vergisi ödemiştir. Ayrıca, ortaklık taşınmaz gelirlerinin %50'sini ortaklarına dağıtmıştır.

(C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin ortağı (D) A.Ş. 1.000.000 TL kar payı elde etmiştir.

Bu durumda (D) A.Ş., [(asgari vergi oranı/tabii olunan kurumlar vergisi oranı) x kar payı geliri] [(10/25)x1.000.000=] 400.000 TL kar payı gelirini iştirak kazançları istisnasına konu edebilecektir. ”

MADDE 3- Aynı Tebliğin “**5.2.2. Yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisna uygulaması**” alt başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki alt bölüm eklenmiştir.

“5.2.3. Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması durumunda istisna uygulaması

27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanunun 58 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun yurt dışı iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklikle, kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olan ve iştirak edilen kurumdan elde edilen kar payı niteliğindeki kazancı, elde edilen hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer eden kurumların söz konusu kazançlarının %50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesine imkân tanınmıştır.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için;

- İştirak edilen şirketin yurt dışında mukim anonim veya limited şirket statüsünde olması,
- İştirak edilen şirketin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması,
- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şarttır. İstisnadan faydalanılabilmesi için başkaca bir şart aranmayacaktır.

İstisna uygulamasına yönelik ödenmiş sermayenin en az %50'sine sahip olma şartı açısından, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla geçerli olan oran dikkate alınacaktır.

Söz konusu kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmeyen kısmı için anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

Örnek: (T) A.Ş., yurt dışında bulunan limited şirket statüsündeki (D) GmbH şirketine, ödenmiş sermayesinin %70'ine sahip olmak suretiyle, 28/11/2022 tarihinde iştirak etmiş ve söz konusu şirketten 30/6/2023 tarihinde 30.000 Avro kar payı geliri elde etmiştir. Elde edilen kar payı mükellef kurum tarafından 5/12/2023 tarihinde Türkiye’ye transfer edilmiştir. Kazancın elde edildiği hesap dönemi itibarıyla (D) GmbH'nin bulunduğu ülkede gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü oranı %5'tir.

Buna göre, (T) A.Ş.'nin, ödenmiş sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip olduğu yurt dışı mukimi kurumdan elde ettiği iştirak kazancı, 2023 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihten önce Türkiye’ye transfer edildiğinden söz konusu kazancın yarısı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İştirak edilen yurt dışı mukim kurumlardan elde edilen iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışında ödenen ve istisna kazanca tekabül eden kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'deki kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir. Diğer taraftan, istisna kapsamında değerlendirilmeyen iştirak kazancının %50'lik kısmı için yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler ise ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.”

MADDE 4- Aynı Tebliğin “**5.5. Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna**” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 7524 sayılı Kanununun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle bu istisnadan faydalanılabilmesi için, fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlardan; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde ettikleri kazançlarının anlaşılması gerekmektedir.

Kar dağıtımına konu kazanç, bahse konu taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır. Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dahil tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Kazancın öngörülen süreden sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kar dağıtım şartının aranmayacağı tabiidir.

Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, kurumların Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayırması zorunlu olan kanuni yedek akçeler dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşüldükten sonraki kazancın %50'si dağıtımına konu edilecektir.

Fon ve ortaklıklar 213 sayılı Kanununun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmakta, ancak anılan Kanununun geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar veya zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadır. Ancak dönem karı, enflasyon düzeltmesi sonucuna göre belirlenmektedir.

Bu bağlamda, söz konusu dönemlerde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek: (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 yılında menkul kıymet gelirlerinden 10.000.000 TL, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği; taşınmaz satış kazancı 30.000.000 TL, taşınmaz kira geliri 10.000.000 TL, olmak üzere toplamda 50.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu durumda (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde etmiş olduğu 40.000.000 TL kazancın %50'si olan 20.000.000 TL'yi, 2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna

kadar kar payı olarak ortaklarına dağıtması şart olup, söz konusu tutarı dağıtması halinde 50.000.000 TL ortaklık kazancının tamamı 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilecektir. (Kar dağıtımına konu edilecek tutarın tespitinde kanuni yedek akçeler ihmal edilmiştir.)

Belirtilen sürede kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda ise, (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2025 hesap döneminde elde etmiş olduğu toplam 50.000.000 TL kazancının tamamı için istisnadan yararlanamayacaktır.

Bu durumda, 2025 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyanında istisnadan; faydalanılmaması halinde yapılması gereken bir işlem olmayacak, faydalanılması halinde ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi dairesince vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.”

MADDE 5- Aynı Tebliğin;

a) **“5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası”** başlığı **“5.6. Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ile girişim sermayesi yatırım fonları katılma paylarının satış kazancı istisnası”** şeklinde değiştirilmiştir.

b) **“5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması”** başlıklı bölümün üçüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Diğer taraftan, 7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde değişiklik yapılmış ve kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulamaya son verilmiştir. Öte yandan, aynı Kanunun 22 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 16 ncı madde ile de 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için taşınmaz satış kazancı istisnasına yönelik hükümlerin uygulanmaya devam edileceği ancak söz konusu istisna oranının %25 olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazların bu tarihten sonraki satışlarından elde edilen kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi (istisna oranı hariç) hükümleri uygulanacak olup aşağıdaki açıklamalara göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.”

c) **“5.6.2.2.3. Rüçhan hakları”** başlıklı bölümden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“5.6.2.2.4. Girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları

Sermaye piyasası mevzuatına göre girişim sermayesi yatırım fonları, nitelikli yatırımcılardan katılma payı karşılığında toplanan para ya da iştirak paylarıyla, pay sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre, girişim sermayesi yatırımlarından oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığı olarak tanımlanmaktadır.

Buna göre, Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonu katılma paylarının satışından elde edecekleri kazançlarının %75'i, bu bölümde öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilecektir.”

MADDE 6- Aynı Tebliğin;

a) **“5.12.3.1.Yasal düzenleme”** alt başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Diğer taraftan, 7524 sayılı Kanunla, Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre, 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutularak, imal edilen ürünlerin yurt içine satışı istisna kapsamından çıkarılmıştır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 1/1/2025 tarihinden itibaren yurt içine satışından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.”

b) “**5.12.3.7.1. Genel olarak**” alt başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye’nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi

Yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Örnek: Serbest bölgede imalat faaliyeti ile uğraşan (A) A.Ş., 2025 hesap döneminde imal ettiği ürünlerin yurt içine satışından 1.000.000 TL, yurt dışına satışından ise 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (A) A.Ş.’nin imal ettiği ürünlerin yurt dışına satışından elde ettiği 2.000.000 TL istisna kapsamında değerlendirilecek, yurt içine satışından elde ettiği 1.000.000 TL ise istisna kapsamında olmayacaktır.”

c) “**5.12.3.7.2 İstisna kapsamındaki fason imalat**” alt başlıklı bölümündeki “**Örnek 2**”de yer alan “yurt içine veya” ibaresi çıkarılmış ve “**Örnek 3**” aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“**Örnek 3:** Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme vb. işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, imal edilen ürünün yurt dışına satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir.”

MADDE 7- Aynı Tebliğin “**5.17. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi**” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Öte yandan, 7440 sayılı Kanununun 20 nci maddesiyle, 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir.”

Değişiklik gerekçesinde, 5520 sayılı Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında, iştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya iştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi devraldığı durumlarda, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan ve devir sonrasında tekabül eden finansman giderlerinin devralan şirkette indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında;

- iştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya
- iştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi

devraldığı durumlarda, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan, devir sonrasında tekabül eden ve 1/1/2023 sonrası ortaya çıkan finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

Örnek 4: (A) A.Ş., (B) A.Ş.’nin hisselerini 17/3/2020 tarihinde 5 yıl vadeli banka kredisi kullanarak satın almıştır. 10/2/2021 tarihinde (A) A.Ş., 5520 sayılı Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında (B) A.Ş.’yi devralmıştır.

Bu durumda (A) A.Ş., 1/1/2023 tarihinden itibaren oluşan, banka kredisi kaynaklı finansman giderlerini kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecektir.

Örnek 5: (D) A.Ş., (E) A.Ş.’nin hisselerini 2/4/2019 tarihinde 7 yıl vadeli banka kredisi kullanarak satın almıştır. 3/7/2022 tarihinde (E) A.Ş., 5520 sayılı Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında (D) A.Ş.’yi devralmıştır.

Bu durumda (E) A.Ş., 1/1/2023 tarihinden itibaren oluşan, banka kredisi kaynaklı finansman giderlerini kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecektir.

Diğer taraftan, söz konusu örneklerde açıklandığı şekilde devir tarihi ile 31/12/2022 tarihi arasında oluşan finansman giderlerinin ise devir alan şirketlerce kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir. İndirim konusu yapılabilecek gider tutarının tespitinde finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümlerin de ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.”

MADDE 8- Aynı Tebliğin;

a) **“10.5. Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler”** başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

7491 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle anılan bentte değişiklik yapılarak 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların tamamının indirimden yararlanılan hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla indirim oranının %80 olarak uygulanması hükme bağlanmıştır.”

b) **“10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler”** başlıklı bölümündeki “%50’sinin” ibaresi “%80’inin”, **“10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu”** alt başlıklı bölümündeki “%50’sine” ibaresi “%80’ine”, **“10.5.3.1. İndirim tutarının tespiti”** alt başlıklı bölümlerindeki “%50’si” ibaresi “%80’i”, **“10.5.3.3. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler”** alt başlıklı bölümündeki “%50’sini” ibaresi “%80’ini” olarak değiştirilmiştir.

c) **“10.5.2. İndirimden faydalanma şartları”** başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki alt başlıklı bölüm eklenmiştir.

“10.5.2.6. Kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi

7491 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yapılan değişiklik ile anılan indirimden yararlanabilmek için bent kapsamında yer alan ve 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen söz konusu kazançların tamamının, beyanname verilme tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şartı getirilmiştir.

Buna göre, indirim kapsamındaki kazançların tamamının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kazançların tamamının değil bir kısmının Türkiye'ye transfer edilmesi durumunda, transfer edilen kısım da dahil olmak üzere indirimden yararlanılamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançların daha sonraki dönemlerde transfer edilmesi durumunda da söz konusu indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 1: Yazılım alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (S) A.Ş., yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği yazılım hizmeti karşılığında elde ettiği 800.000 TL kazancın tamamını 30/12/2023 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir.

Bu durumda, yazılım faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın tamamı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edildiğinden, anılan indirimden yararlanılması mümkündür.

Örnek 2: Mimarlık alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (S) A.Ş., yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği mimari çizim hizmeti karşılığında elde ettiği 500.000 TL kazancının; 400.000 TL'sini 10/4/2024 tarihinde, 100.000 TL'sini ise 5/7/2024 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir.

Bu durumda, mimarlık faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın tamamı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmediğinden, anılan indirimden yararlanılması mümkün değildir.

Geçici vergi dönemleri açısından, kazançların ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren indirimden yararlanılabileceği mümkün olacaktır.

Anılan bent kapsamında verilen hizmetler karşılığındaki ödemelerin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'de yapılması durumunda, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için ayrıca Türkiye'ye transfer edilme şartı aranmayacaktır.

Örnek 3: Sağlık alanında faaliyet gösteren (A) A.Ş., yurt dışında mukim Bayan (B)'ye Türkiye'de sağlık hizmeti vermiş ve Bayan (B) tarafından bu hizmet karşılığı ödeme Türkiye'de kredi kartıyla yapılmıştır.

Bu durumda, verilen sağlık hizmeti karşılığındaki ödeme Türkiye'de yapıldığından, indirimden yararlanmak için kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi şartı aranmayacaktır.

Diğer taraftan, indirim kapsamındaki faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkları da indirim tutarının tespitinde dikkate alınacaktır.”

MADDE 9- Aynı Tebliğin;

a) **“19.2.2. Kısmi bölünme”** alt başlıklı bölümündeki “taşınmazlar ile bilançoda yer alan” ibaresi Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

b) **“19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi”** alt başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. İştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 500.000 TL borcu bulunan iştirak

hisselerini, kayıtlı değeri olan 1.000.000 TL üzerinden (Y) A.Ş.'ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) A.Ş.'den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)'ye verilmiştir.

Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan iştirak hissesi nedeniyle 500.000-TL'lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 500.000 TL'lik sermaye azaltımında bulunacaktır.

Örnekten de anlaşılacağı üzere, devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.

Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir.”

MADDE 10- Aynı Tebliğin “**32.1. Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi**” alt başlıklı bölümünün ilk iki paragrafı yerine aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %25 oranında alınacaktır.

Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında alınır.

8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlere ilişkin %30 oranı, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemleri kazançlarına uygulanacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenecektir.”

MADDE 11- Aynı Tebliğin “**32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması**” başlıklı bölümü, bölüm başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

32.1.2.1. Yasal düzenleme

Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkraları aşağıdaki gibidir.

“(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanır. Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirim uygulanır.

(8) Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre indirimden faydalananlara bu fıkra kapsamında ayrıca indirim uygulanmaz.

(9) Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.”

7456 sayılı Kanununun 21 inci maddesiyle, 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere ihracattan elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.

Diğer taraftan, 7491 sayılı Kanununun 62 nci maddesi hükmüne istinaden 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere, aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da 5 puan indirim uygulanacaktır.

32.1.2.2. Kapsam ve yararlanacak olanlar

İhracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına, sanayi sicil belgesini haiz kurumların ise münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi indirimli şekilde uygulanabilecektir.

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi oranını; ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına 5 puan, üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına ise 1 puan indirimli şekilde uygulayabileceklerdir.

Diğer taraftan, aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için de kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır.

Dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketlerinin belirlenmesinde, 2004/12 sayılı Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğin esas alınması gerekmektedir.

32.1.2.3. Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları

- İhracat yapan kurumlar açısından, ihracattan elde ettikleri kazançla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle işigal edilmesi yeterli olacaktır.

- İmalatçı veya tedarikçi kurumlar tarafından dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerinde ise tanzim edilmiş bir aracılı ihracat sözleşmesinin varlığı şart olup, kazancın bu sözleşme kapsamındaki faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların, üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

Sanayi sicil belgesine sahip olma ve

Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme

şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar bu Kanununun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden yararlanamayacaklardır.

32.1.2.4. İndirimin uygulanacağı dönem

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler tarafından, Tebliğde belirtilen şartları sağlamak kaydıyla, 2022 hesap dönemindeki üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen kazançları için kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli şekilde uygulanabilecektir. Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesi uyarınca, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun olmayıp Hazine ve Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler ise 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimini uygulayabileceklerdir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasında 7456 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle değişiklik yapılmış ve kurumların 2023 hesap döneminden itibaren ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli şekilde uygulanmasına imkan tanınmıştır. Buna göre, ihracat faaliyetiyle iştigal eden kurumların 1/1/2023 tarihinden itibaren münhasıran ihracat faaliyetlerinden elde edecekleri kazançlarına kurumlar vergisi 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır. Ayrıca, 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde ihracat faaliyetinden elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.

Örneğin, halihazırda 01 Nisan - 31 Mart özel hesap dönemini kullanan (A) A.Ş.'nin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazançlarda; 1/4/2022 - 31/3/2023 özel hesap dönemi için 1 puan, 1/4/2023 - 31/3/2024 hesap dönemi ve sonraki dönemler için ise kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.

32.1.2.5. İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması

İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihracılarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 5 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir.

Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 5 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Öte yandan, 5 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.

Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 5 puan indirim uygulanabilecektir.

Ayrıca, bu Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 5 puan indirimden yararlanılabilecektir. Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 5 puan indirim uygulanabilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı (TBK)}}$
------------------------------------	--------	---	--

Örnek 1: Aydın ilinde üreticilerden satın aldığı incirleri ihraç eden (B) A.Ş. söz konusu ihracattan 2023 yılında 900.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde herhangi bir indirim ve istisnadan yararlanmayan, zarar mahsubu ve başkaca kazancı olmayan (B) A.Ş.'nin bu kazancına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanabilecektir.

Örnek 2: Toptan ve perakende ürün ticareti yapan (C) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.200.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	800.000 TL
KKEG	200.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası	100.000 TL
Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar	100.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

(C) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	--------	---	--

İndirimli oran uygulanacak matrah: 2.000.000 TL x (1.200.000/2.000.000)

: 2.000.000 TL x %60

: 1.200.000 TL

Dolayısıyla, (C) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 1.200.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%5=) %20 olarak uygulayacak, matrahın kalan 800.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 3: İhracat faaliyetinde bulunan (Ç) A.Ş. 2023 yılında bu faaliyetinden 600.000 TL kazanç elde etmiş ancak 5 puan indirim kapsamında olmayan diğer faaliyetleri zararlı sonuçlanmıştır. (Ç) A.Ş.'nin 2023 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	500.000 TL
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	600.000 TL
- Diğer zarar	100.000 TL
KKEG	300.000 TL
Matrah	800.000 TL

(Ç) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (600.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (500.000 TL) fazla olduğu için safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın (600.000 TL) tamamına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacaktır.

Örnek 4: İhracat faaliyetinde bulunan (D) A.Ş. 2023 yılında bu faaliyetinden 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. 5 puan indirim kapsamında olmayan faaliyetlerinden ise 50.000 TL zarar doğan (D) A.Ş.'nin geçmiş yıl zararları nedeniyle kurumlar vergisi matrahı 200.000 TL olmuştur. (D) A.Ş.'nin 2023 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	950.000 TL
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- Diğer zarar	50.000 TL
Geçmiş yıl zararları	750.000 TL
Matrah	200.000 TL

(D) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (1.000.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (950.000 TL'den) fazla olsa da bu döneme ilişkin safi kurum kazancı 200.000 TL olduğu için ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın ancak safi kurum kazancına (200.000 TL) kadar olan kısmına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanabilecektir.

Örnek 5: Türkiye'de telekomünikasyon alanında faaliyette bulunan (E) A.Ş. aynı zamanda yabancı kullanıcıların kendi ülkelerinde almış oldukları mobil hatlarıyla Türkiye'de telefon hizmetinden yararlanabilmeleri için ilgili ülke operatörleriyle yapmış olduğu anlaşmalar kapsamında dolaşım hizmeti sağlamaktadır. Bu kapsamda, 2023 yılında muhtelif ülkelerde mukim telekomünikasyon firmalarının müşterileri tarafından Türkiye'de telefon kullanım (dolaşım/roaming) hizmetinden faydalanılmıştır. (E) A.Ş.'nin 2023 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	50.000.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç (Dolaşım/roaming hizmetinden elde edilen kazanç)	5.000.000 TL

-Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	45.000.000 TL
KKEG	2.000.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası	12.000.000 TL
Matrah	40.000.000 TL

(E) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat (dolaşım/roaming hizmeti) faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	--------	---	--

İndirimli oran uygulanacak matrah: 40.000.000 TL x (5.000.000/50.000.000)
: 40.000.000 TL x %10
: 4.000.000 TL

Dolayısıyla, (E) A.Ş. 40.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 4.000.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%5=) %20 olarak uygulayacak, matrahın kalan 36.000.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 6: Tekstil ürünlerinin imalatı faaliyetiyle işigal eden (F) A.Ş., ürettiği ürünlerin bir kısmını da dış ticaret sermaye şirketleri aracılığıyla ihraç etmektedir. Mükellef kurum dış ticaret sermaye şirketi olan (AB) A.Ş. ile aracılı ihracat sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmeye istinaden (F) A.Ş. ürettiği tekstil ürünlerini (AB) A.Ş.'ye satmış, (AB) A.Ş. de bu ürünlerin ihracatını gerçekleştirmiştir. 2023 hesap döneminde (F) A.Ş. aracılı ihracat sözleşmesi kapsamında sattığı ürünlerden 1.500.000 TL, (AB) A.Ş. ise ihracatını gerçekleştirdiği bu ürünlerden 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, gerek (F) A.Ş. gerekse (AB) A.Ş. aracılı ihracat sözleşmesi kapsamında elde ettikleri bu kazançlarına kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli şekilde uygulayabilecektir.

32.1.2.6. Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle işigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir. Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

Öte yandan, bu şekilde hesaplanan ve 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşmayacağı tabiidir.

Dolayısıyla, mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

Örnek 1: Buzdolabı üreterek iç piyasada satışa sunan ve sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	1.300.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.'nin 2023 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah: } & 1.300.000 \text{ TL} \times (1.400.000/2.000.000) \\ & : 1.300.000 \text{ TL} \times \%70 \\ & : 910.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (F) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 910.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%1=) %24 olarak uygulayacak, matrahın kalan 390.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş. 2023 yılında ürettiği tarımsal makinelerin satışından 3.800.000 TL kazanç elde etmiş, ürettiği sağlık ürünlerinin satış faaliyeti ise 1.200.000 TL zararlar sonuçlanmıştır. Öte yandan, (G) A.Ş. diğer üretim faaliyetlerinden ise 1.800.000 TL zarar etmiştir. (G) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç	3.800.000 TL
- Sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar	1.200.000 TL

- Diğer üretim faaliyetinden doğan zarar	1.800.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	1.200.000 TL
KKEG	1.000.000 TL
Geçmiş yıl zararları	2.000.000 TL
Matrah	1.000.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin 2023 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazançla ilişkin olarak kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak matrahın tespitinde, tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç ile gerek sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar gerekse diğer üretim faaliyetinden doğan zararın toplamı dikkate alınacaktır.

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin birden fazla üretim faaliyetinden elde ettiği net kazanç olan (3.800.000 TL kazanç + 1.200.000 TL zarar + 1.800.000 TL zarar) 800.000 TL kazanç dikkate alınarak indirimli oran uygulanacak matrah aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah x	$\frac{\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	----------	---

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah: } & 1.000.000 \text{ TL} \times (800.000/2.000.000) \\ & : 1.000.000 \text{ TL} \times \%40 \\ & : 400.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (G) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 400.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%1=) %24 olarak uygulayacak, matrahın kalan 600.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Öte yandan, (G) A.Ş.'nin bu üretim faaliyetlerinin sonucunda toplamda zarar doğması halinde, mükellefin ticari bilanço karı ve/veya safi kurum kazancı bulunsa dahi, üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirim uygulanmasının söz konusu olmayacağı tabiidir.

32.1.2.7. İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

Mükellefler, ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını gerçekleştirebilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı;

- Üretilen ürünlerin yurt içinde satılması durumunda "üretim faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 1 puan,

- Üretilen ürünlerin yurt dışında satılması durumunda ise "ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 5 puan

indirimli uygulanacaktır.

Bu Kanununun 32 nci maddesinin gerek yedinci gerekse sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin ihracından elde edilen kazançla kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın

üretimine isabet eden kısmına ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 1: Sanayi sicil belgesini haiz ve çanta üretimiyle uğraşan (H) A.Ş. ürettiği çantaların bir kısmını yurt içi piyasada satarken bir kısmını da ihraç etmektedir. (H) A.Ş. üretmiş olduğu söz konusu çantaların 2023 yılında yurt içinde satışından 400.000 TL, ihracatından ise 600.000 TL olmak üzere toplamda 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

2023 yılında ticari bilanço kârı ve safi kurum kazancı da 1.000.000 TL olan (H) A.Ş.'nin ürettiği ürünlerin yurt içi satışından elde ettiği 400.000 TL kazancına kurumlar vergisi oranı 1 puan; ihracattan elde ettiği 600.000 TL kazancına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır. Böylece, söz konusu kazancın ihracata isabet eden 600.000 TL'lik kısmına, ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (I) A.Ş. ısıtma sistemleri üreterek bir kısmını iç piyasada satışa sunmakta bir kısmını da ihraç etmekte olup 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	3.000.000 TL
- Yurt içi satıştan elde edilen kazanç	900.000 TL
- İhraç edilen ürünlerden elde edilen kazanç	1.500.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	200.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

(I) A.Ş.'nin ürettiği ısıtma sistemlerinin satışından elde edilen kazancın; ihracattan elde edilen kısmı 5 puan, üretimden elde edilen kısmı ise 1 puan indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. İhracattan elde edilen kazançta ilaveten 1 puan daha indirim uygulanması yani 6 puan indirim söz konusu olmayacaktır.

(I) A.Ş.'nin 2023 yılında, ürettiği ısıtma sistemlerinin yurt içinde satışından elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah x $\frac{\text{Üretilen ürünlerin yurtiçi satışından elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	---

İndirimli oran uygulanacak matrah: 2.000.000 TL x (900.000 / 3.000.000)

: 2.000.000 TL x %30

: 600.000 TL

Öte yandan, üretilen ısıtma sistemlerinin ihracatından elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah x $\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{...}}$
------------------------------------	---

Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 2.000.000 TL x (1.500.000/3.000.000)

: 2.000.000 TL x %50

: 1.000.000 TL

Dolayısıyla, (İ) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının;

- 1.000.000 TL'lik kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle (%25-%5=) %20 olarak

- 600.000 TL'lik kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirimle (%25-%1=) %24

olmak üzere toplamda (1.000.000 TL + 600.000 TL=) 1.600.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır. Matrahın kalan 400.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 3: Sanayi sicil belgesini haiz olup inşaat makineleri ve hırdavat malzemeleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalarda satışını yapan (İ) A.Ş. beyaz eşya üreten (H) Ltd. Şti.'den aldığı ürünleri de ihraç etmektedir. (İ) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- İnşaat makinelerinin yurt içi satışından elde edilen kazanç	400.000 TL
- Hırdavat ürünlerinin ihracından doğan zarar	800.000 TL
- Beyaz eşya ihracından elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	1.000.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	1.300.000 TL

(İ) A.Ş.'nin 2023 yılında, ürettiği inşaat makinelerinin yurt içinde satışı 400.000 TL karla sonuçlanmıştır. (İ) A.Ş.'nin ürettiği ürünlerin yurt içine satışından elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah x $\frac{\text{Üretilen ürünlerin yurtiçi satışından elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	---

İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.300.000 TL x (400.000/2.000.000)

: 1.300.000 TL x %20

: 260.000 TL

Öte yandan, satın aldığı beyaz eşyaların ihracından 1.400.000 TL kazanç, ürettiği hırdavat ürünlerinin ihracından 800.000 TL zarar doğduğu için ihracat faaliyeti toplamda (1.400.000 TL kazanç + 800.000 TL zarar olmak üzere) 600.000 TL karla sonuçlanmıştır. (İ)

A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço kârı}}$
------------------------------------	--------	---	--

İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.300.000 TL x (600.000/2.000.000)

: 1.300.000 TL x %30

: 390.000 TL

Dolayısıyla, (İ) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2023 yılı matrahının;

- 390.000 TL'lik kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle (%25-%5=) %20 olarak,

- 260.000 TL'lik kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirimle (%25-%1=) %24

olmak üzere toplamda (390.000 TL + 260.000 TL=) 650.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır. Matrahın kalan 650.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 4: Sanayi sicil belgesini haiz (J) A.Ş. tarım makineleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalara satışını yapmakta ve muhtelif üreticilerden aldığı organik gübreleri de ihraç etmektedir. (J) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	1.000.000 TL
- Tarım makinelerinin yurt içinde satışından doğan zarar	300.000 TL
- Tarım makinelerinin ihracından elde edilen kazanç	200.000 TL
- Organik gübre ihracından elde edilen kazanç	500.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	200.000 TL
Matrah	1.200.000 TL

Üretim faaliyetinin değerlendirilmesi:

(J) A.Ş., 2023 yılında, ürettiği tarım makinelerinin yurt içinde satışından 300.000 TL zarar etmiştir.

Dolayısıyla, (J) A.Ş.'nin 2023 yılında tarım makineleri üretim ve satış faaliyeti 300.000 TL zararlı sonuçlandığı için, 1 puan indirim uygulanabilecek bir kazanç söz konusu olmayacaktır.

İhracat faaliyetinin değerlendirilmesi:

(J) A.Ş. 2023 yılında, ürettiği tarım makinelerinin ihracından 200.000 TL, satın aldığı organik gübrelerin ihracından ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellefin kendi ürettiği ürünlerin ihracı ile satın aldığı ürünlerin ihracından doğan kazançların toplamı "ihracat faaliyetinin" sonucu olarak değerlendirilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah: Matrah x	İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç
	Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.200.000 TL x (700.000/1.000.000)

: 1.200.000 TL x %70

: 840.000 TL

(J) A.Ş.'nin 2023 yılında ürettiği ve satın aldığı ürünlerin ihracatından elde ettiği kazanç 700.000 TL olduğundan, mükellefin 2023 yılı matrahının en fazla 700.000 TL'lik kısmına Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında 5 puan indirim uygulanabilecektir. Matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.8. İhracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç toplamının ticari bilanço karından büyük olması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen ve kurumlar vergisi oranı indirimli uygulanacak olan kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir. Ancak, zaman zaman mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması nedeniyle üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç toplamı ticari bilanço karından fazla olabilmektedir.

Üretim ve ihracattan elde edilen toplam kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında indirim uygulanacak matrah, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanç oranına göre tespit edilecektir. Her halükarda üretim ve ihracattan elde edilen kazanç, safi kurum kazancını aşamayacaktır.

Aynı durum ticari bilanço karının sıfır olmasına rağmen kurumlar vergisi matrahının oluştuğu durumlar için de geçerli olacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz (K) A.Ş. muhtelif makineleri üreterek yurt içi piyasalara satışını yapmakta ve (Z) A.Ş.'den satın aldığı mobilyaları da ihraç etmektedir. (K) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Muhtelif makinelerin yurt içi satışından elde edilen kazanç	1.500.000 TL
- Mobilya ihracından elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- Diğer zararlar	500.000 TL
KKEG	700.000 TL
Matrah	2.700.000 TL

(K) A.Ş.'nin 1 ve 5 puan indirimli matrahın tespitinde dikkate alınacak kazancı (üretimden 1.500.000 TL, ihracattan 1.000.000 TL olmak üzere) 2.500.000 TL'dir.

Bu nedenle, indirimli oran uygulanacak matrahın ticari bilanço karına oranı %100 olarak alınacaktır. Ancak, matrah ne kadar yüksek olursa olsun indirim uygulanacak matrah 2.500.000 TL'lik bu tutarı aşamayacaktır.

Safi kurum kazancının yani matrahın 2.500.000 TL'lik bu tutardan düşük olması halinde ise indirim uygulanacak matrah, safi kurum kazancını yani kurumlar vergisi matrahını aşamayacaktır.

32.1.2.9. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın indirim veya istisnaya konu edilmesi halinde uygulama

32.1.2.9.1. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirim konusu edilmiş olması halinde uygulama

Bu Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla %80'inin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İhracat faaliyetiyle işgal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %80'lik kısmının Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirim konusu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan bu indirim konusu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 5 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 5 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirim konusu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara mimarlık hizmeti vermekte olan (L) A.Ş.'nin bu hizmetinden münhasıran yurt dışında yararlanılmaktadır. (L) A.Ş. yurt dışına yönelik mimarlık hizmeti faaliyetinden elde ettiği ve beyan dönemine kadar Türkiye'ye transfer ettiği 500.000 TL kazancın %80'ini (400.000 TL) bu Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında 2023 yılı beyannamesinde indirim olarak dikkate almıştır.

Yurt dışına yönelik olarak mimarlık hizmeti sunan (L) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Yurt dışına yönelik mimarlık hizmetinden elde edilen kazanç	500.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	1.500.000 TL
KKEG	200.000 TL
İştirak kazançları istisnası	600.000 TL
KVK 10/1-ğ kapsamında hizmet ihracı indirimi	400.000 TL
Matrah	1.200.000 TL

(L) A.Ş. 2023 yılında ihracat faaliyetinden 500.000 TL kazanç elde etmiş olsa da bu kazancın 400.000 TL'lik kısmı beyanname üzerinden Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında zaten kurum kazancından indirilmiş ve vergi dışı bırakılmış olduğundan, 5 puan indirim ancak kalan tutara uygulanabilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah: Matrah	x	(İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç - KVK 10/1-ğ kapsamında indirim konusu yapılan tutar)
		(Ticari bilanço karı - KVK 10/1-ğ kapsamında indirim konusu yapılan tutar)

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah: } & 1.200.000 \text{ TL} \times [(500.000 - 400.000)/(2.000.000 - 400.000)] \\ & : 1.200.000 \text{ TL} \times \% 6,25 \\ & : 75.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

(L) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği 500.000 TL'lik kazançtan bu Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirim konusu edilen 400.000 TL'lik tutar mahsup edildikten sonra (500.000 TL - 400.000 TL=) 100.000 TL'lik tutar, ihracattan elde edilen kazanç olarak dikkate alınmış ve kurumlar vergisinin 5 puan indirimli olarak uygulanacağı matrah 75.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu hesaplama göre, 1.200.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 75.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı (%25-%5=) %20 olarak uygulanacak, matrahın kalan 1.125.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.9.2. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde uygulama

Gerek bu Kanundaki gerekse diğer kanunlardaki muhtelif düzenlemeler dolayısıyla mükelleflerin üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir.

Mükelleflerin, bu Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, istisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için, Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz (M) A.Ş. 2023 yılında Mersin Serbest Bölgesindeki üretim faaliyetinden 700.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu firma, aynı zamanda serbest bölge dışında ürettiği inşaat makinelerinin yurt içinde satışından da 800.000 TL kazanç elde etmiştir.

(M) A.Ş.'nin faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	1.600.000 TL
- Serbest bölgedeki üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	700.000 TL
- İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	800.000 TL

- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	100.000 TL
KKEG	400.000 TL
Serbest bölge kazanç istisnası	700.000 TL
Geçmiş yıl zararları	300.000 TL
Matrah	1.000.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (M) A.Ş.'nin 2023 yılında Mersin Serbest Bölgesindeki üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında değerlendirilemeyecektir. (M) A.Ş. tarafından serbest bölge dışında üretilen inşaat makinelerinin yurt içinde satışından elde edilen ve herhangi bir istisnaya tabi tutulmamış olan 800.000 TL tutarında kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrah aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{(Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç - İstisna Kazanç)}}{\text{(Ticari bilanço karı - İstisna Kazanç)}}$
------------------------------------	--------	---	---

İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.000.000 TL x [(1.500.000 - 700.000)/(1.600.000 - 700.000)]

: 1.000.000 TL x 800.000/900.000

: 1.000.000 TL x %88,89

: 888.888,89 TL

Dolayısıyla, (M) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının serbest bölge dışında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde edilen 800.000 TL'lik kısmına bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını (%25-%1=) %24 olarak uygulayacak, matrahın kalan 200.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.10. Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda indirim uygulaması

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için oran indirimi, Kanunun 32 nci maddesinde yer alan diğer indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır. Bu nedenle, mükelleflerce, aynı dönemde Kanunun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkralarından yararlanılabilmesi halinde öncelikle 32 nci maddenin altıncı fıkrası hükmü (2 puan indirim) uygulanacak ardından yedinci ve sekizinci fıkralardaki 1 veya 5 puanlık indirim hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle iştigal edilerek Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve/veya sekizinci fıkrası kapsamında bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için

(Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim ilave olarak) 1 veya 5 puan indirim daha uygulanacaktır.

Örnek: 2021 yılında payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere %30 oranında halka arz edilen (N) A.Ş. sanayi sicil belgesini haiz olup inşaat makineleri üreterek yurt içine satmaktadır. (N) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	2.000.000 TL
Matrah	500.000 TL

(N) A.Ş., 10/2/2021 tarihinde gerçekleşen halka arz işleminden dolayı 2023 yılında Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını 2 puan indirimli (%25-%2=) %23 olarak dikkate alacaktır.

2023 yılında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde etmiş olduğu 1.400.000 TL'lik kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah x $\frac{\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço kârı}}$
------------------------------------	--

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah: } & 500.000 \text{ TL} \times (1.400.000/2.000.000) \\ & : 500.000 \text{ TL} \times \%70 \\ & : 350.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

(N) A.Ş.'nin 2021-2025 hesap dönemlerinde matrahının tamamına Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli uygulanacağından 2023 yılında üretim faaliyetinden kaynaklanan 1 puan indirim ise 2 puanlık bu indirimden sonra uygulanabilecektir.

Dolayısıyla, (N) A.Ş.'nin 500.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 350.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim (%25-%2=) %23'e ilave olarak 1 puan indirimli (%23-%1=) %22 olarak uygulanacak, matrahın kalan 150.000 TL'lik kısmına ise (%25-%2=) %23 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır.

32.1.2.11. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılması halinde uygulama

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir. Ayrıca, bu mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dolayısıyla yatırım döneminde diğer

faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, hem Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 1 veya 5 puanlık indirimden hem de Kanunun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.

Bu durumda, öncelikle Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki matraha 1 veya 5 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli oranlara Kanunun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir.

Örnek: (O) A.Ş.'nin 2021 yılında başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2023 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 5.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve 2023 yılında bu yatırımdan 300.000 TL kazanç elde edilmiştir. (O) A.Ş., 2023 yılı matrahının tamamını (300.000 TL yatırımdan elde edilen kazanç, 1.700.000 TL diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak) Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi tutacaktır. (Yatırıma katkı oranı: %50, vergi indirim oranı: %80)

2023 yılında mal ihracatı faaliyetinden 1.500.000 TL kazanç elde etmiş olan (O) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Mal ihracatından elde edilen kazanç	1.500.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	500.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço kârı}}$
------------------------------------	--------	---	--

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah: } & 2.000.000 \text{ TL} \times (1.500.000/2.000.000) \\ & : 2.000.000 \text{ TL} \times \%75 \\ & : 1.500.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

(O) A.Ş.'nin 2023 yılı matrahının tamamına Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanacağı için yatırım teşvik belgesindeki %80 vergi indirim oranı,

- Matrahın, ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanan 1.500.000 TL'lik kısmı için (%25-%5=) %20 oranına,

- Matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için de % 25 oranına uygulanacaktır.

Dolayısıyla, matrahın 1.500.000 TL'lik kısmına [%20 - (%20 x %80)] %4 oranı uygulanırken, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmına [%25 - (%25 x %80)] %5 oranı

uygulanacaktır. (O) A.Ş. indirimli kurumlar vergisi uygulaması dolayısıyla 2023 yılında (240.000 TL + 100.000 TL) olmak üzere 340.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından yararlanmış olacaktır.

Öte yandan, (O) A.Ş.'nin Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaması halinde, 2.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 1.500.000 TL'lik kısmı için kurumlar vergisi oranını (%25-%5=) %20 olarak, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için ise genel oranı (%25) dikkate alacaktır.

32.1.2.12. Diğer hususlar

32.1.2.12.1. Genel giderlerin dağılımı

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır. Söz konusu indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtılabilecektir.

Öte yandan, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

32.1.2.12.2. Münhasıran üretim veya ihracat kazançlarına isabet eden kur farkı ve diğer gelirlerin durumu

Gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilirken, bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin ise söz konusu indirimden yararlanamayacağı tabiidir.

MADDE 12- Anılan Tebliğin “**32.2.12. Elektrik motorlu taşıt üretenler için yatırıma katkı tutarının kullanımı**” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“32.2.13. Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması

1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 7338 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenen sekizinci fıkrada;

“(8) Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz. Diğer vergi borçlarının terkinini suretiyle

kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz. Bu fıkra kapsamında diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz.”

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, ilgili hesap dönemi başından kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, ilgili dönem itibarıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'luk kısmından, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle yararlanılmasına imkan sağlanmıştır.

Ancak terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak kazanılan yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamayacaktır.

Bu uygulamada, diğer vergi borçlarının terkinini suretiyle kullanılan yatırıma katkı tutarının bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından da vazgeçildiği kabul edilecektir. Böylece yatırıma katkı tutarı, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarı kadar azalmış olacaktır.

Dolayısıyla, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Örnek: (B) A.Ş.'nin 2023 hesap döneminde başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2023 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 2.000.000 TL'lik kısmı 11/3/2023 tarihi itibarıyla gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %50)

$$\begin{aligned} \text{Toplam yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\ &= 10.000.000 \text{ TL} \times \%30 \\ &= 3.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2023/3. geçici vergilendirme dönemi} &= \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} \\ \text{itibarıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarı} &= \text{x Yatırıma katkı oranı} \\ &= 2.000.000 \text{ TL} \times \%30 \\ &= 600.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde elde ettiği kazançta uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$= [\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})]$$

$$\text{İndirimli KV oranı} = [\%25 - (\%25 \times \%50)] = [\%25 - \%12,5] = \%12,5$$

- Yatırımdan elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (1.000.000 TL x %25)	250.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (1.000.000 TL x %12,5)	125.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (250.000 TL - 125.000 TL)	125.000 TL

(B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde elde ettiği 1.000.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 125.000 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde hak kazanılan 600.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (600.000 TL - 125.000 TL) 475.000 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

Mükellef 22/5/2023 tarihinde vermiş olduğu dilekçeyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle hesaplanan yatırıma katkı tutarının %10'unun diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılmasını talep etmiştir. Mükellefin 2023/11. dönem gelir vergisi stopajı ve damga vergisi borcu 80.000 TL'dir.

Mükellefin terkin yoluyla yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1. sınır:

$$\begin{aligned} \text{Diğer vergi borçlarından terkin edilecek tutar} &= \text{Hak edilen yatırıma katkı tutarı} \times \%10 \\ &= 600.000 \text{ TL} \times \%10 \\ &= 60.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, mükellefin ilgili dönemde diğer vergi borçlarına terkin yoluyla kullanımını talep edebileceği yatırıma katkı tutarı, hak edilen yatırıma katkı tutarının %10'unu geçemeyecektir.

2. sınır:

$$\begin{aligned} \text{Terkin talebinde bulunulabilecek üst sınır} &= (\text{Hak kazanılan yatırıma katkı tutarı} - \\ &\text{yararlanılan yatırıma katkı tutarı}) / 2 \\ &= (600.000 \text{ TL} - 125.000 \text{ TL}) / 2 \\ &= 475.000 \text{ TL} / 2 \\ &= 237.500 \text{ TL} \end{aligned}$$

(B) A.Ş.'nin terkin talebinde bulunabileceği üst sınır 237.500 TL olup mükellefin terkin edilebilecek vergi borcu söz konusu üst sınırın altında kalmaktadır.

Bununla birlikte, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'u olan 60.000 TL, 80.000 TL'lik borç tutarının altında kaldığından, mükellefin 22/5/2023 tarihinde yapmış olduğu başvuru doğrultusunda, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının yalnızca 60.000 TL'lik kısmı 80.000 TL tutarındaki diğer vergi borcundan terkin edilebilecektir.

Bu terkin işleminin yapılabilmesi için mükellefin, 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme dönemi beyannamesini vermesini müteakiben, yukarıdaki hesaplamaları içeren terkinine ilişkin yeni bir dilekçe vermesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, (B) A.Ş.'nin söz konusu tutarı diğer vergi borçlarından terkin etmesi durumunda, kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçilecektir.

$$\begin{aligned} \text{Vazgeçilen yatırıma katkı tutarı} &= \text{Diğer vergi borçlarının terkinini} \\ &= \text{suretiyle kullanılan tutar x 1} \\ &= 60.000 \text{ TL x 1} \\ &= 60.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (B) A.Ş.'nin diğer vergilerden terkin ettiği 60.000 TL ile bu tutarın bir katına isabet eden (vazgeçilen yatırıma katkı tutarı) 60.000 TL'nin toplamı olan 120.000 TL indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Ayrıca, hak edilen yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılmasına ilişkin söz konusu uygulama 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamaları için geçerlidir.

Terkin talebinde bulunan mükelleflerin, her bir geçici vergi ile yıllık beyannamesini ibrazı sonrasında, terkin talep dilekçesindeki hesaplamaları revize etmesi ve yeni bir terkin talep dilekçesi vermesi gerekmektedir. Terkin talebi, her bir yatırım teşvik belgesi bazında ayrı ayrı yapılacaktır.

Mükelleflerin terkin suretiyle kullanacağı yatırıma katkı tutarları, mükellefler tarafından kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacağından, bu tutarların geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilmesi mümkündür."

MADDE 13- Anılan Tebliğin "**32.4. Sermaye azaltımında vergileme**" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"32.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi

32.5.1. Yasal düzenleme

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanununun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı aşağıdaki 32/C maddesi eklenmiştir.

"(1) 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamaz.

(2) Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken birinci fıkrada belirtilen kurum kazancından aşağıdaki istisna ve indirimler düşülür:

a) 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar,

b) 10 uncu maddenin birinci fıkrasının; (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,

c) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar,

ç) 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.

(3) Birinci fıkra kapsamında hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilir ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenir.

(4) Bu madde hükmü geçici vergi dönemleri için de uygulanır.

(5) İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmaz.

(6) Bu maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kamunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

(7) Birinci fıkrada yer alan oranı; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sınıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Böylece, kurumlar vergisi mükelleflerinin hesaplayacakları kurumlar vergisinin tespitine yönelik vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

Bu madde, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara; özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

32.5.2. Yurt içi asgari kurumlar vergisinin mükellefleri

Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir.

Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan ve vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların beyanı dar mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır. Dar mükellef kurumların söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle beyanname vermeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

32.5.3. Asgari kurumlar vergisinin uygulanmayacağı mükellefler

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır. 2023 yılında kurulan bir şirket için 2025 hesap döneminde, 2024 yılında kurulan bir şirket için ise 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari vergi uygulamayacaktır.

Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Hasılat esaslı kazanç tespiti” başlıklı 113 üncü maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

32.5.4. Asgari kurumlar vergisi uygulaması ve hesaplaması

Kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32 nci maddesinin birinci ila dokuzuncu fıkrası hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına asgari kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde de, asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Aynı beyannamelerde, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir. Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve “32.5.5.” bölümünde belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar matrahından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 nci maddesi ve geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, mali tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulduğu dönemlerde, asgari kurumlar vergisi hesabında enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşan değerler dikkate alınacaktır.

Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden;

- 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan iki puan, ihracat kazançlarına uygulanan beş puan, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştilgal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,

- 32/C maddesinin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi

indirilecek ve ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

Bu kapsamdaki yatırıma katkı tutarının tespitinde, 2/8/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınacak, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar hesaplamaya dahil edilmeyecektir. 2/8/2024 tarihinden sonra (bu tarih dahil) yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülemeyecektir.

Kanunun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları ile 32/A maddesinin aynı kazanca uygulandığı durumlarda, indirimli oran uygulamaları dolayısıyla alınmayan vergilerin tamamı asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak indirimli oran uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarları düşüldükten sonra kalan tutarın mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergi tutarını aşması halinde, aşan fark tutar kadar asgari vergi hesaplanacaktır.

Hesaplanan asgari vergiden hesap dönemine ilişkin tevkif suretiyle ödenen kurumlar vergisi ile ödenen geçici vergiler mahsup edilebilecektir.

Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle vermiş oldukları beyannamelerinde de asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

32.5.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülen istisna ve indirimler

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen istisnalar aşağıdaki gibidir:

- a) İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)
- b) Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)
- c) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- ç) Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)

- d) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)
- e) Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)
- f) Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)
- g) Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)
- ğ) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen indirimler aşağıdaki gibidir:

- a) 213 sayılı Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-g)
- b) 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)
- c) Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3) (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/c) (5520 sayılı Kanun madde 10/1-a)

Kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan (Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki değerlendirme farkları, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası'nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dâhil edilerek beyannamenin “Diğer indirimler” ile “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar asgari kurumlar vergisinin kapsamına girmeyecektir. Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da kapsamda değildir.

32.5.6. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler

Kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dâhil edilmekte, 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnalar ise kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” ile “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde gösterilmek suretiyle kazancın veya vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen istisnalar aşağıdaki gibidir:

- a) Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)
- b) Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)
- c) Yatırım fon ve ortaklığı kazancı istisnası (Taşınmazlardan elde edilen kazançlar) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- ç) Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-e)
- d) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olanların taşınmaz veya iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-f)
- e) Yurt dışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-g)
- f) Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-h)
- g) Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ı)
- ğ) Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/A)
- h) Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/B)
- ı) Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun geçici madde 14)
- i) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Kanun geçici madde 76)
- j) Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)
- k) Özel Kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer istisnalar

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kapsamında taşınmazlarından elde ettikleri kazançları, asgari kurumlar vergisinin kapsamındadır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlar; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde ettikleri kazançlardır.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen indirimler aşağıdaki gibidir:

- a) Sponsorluk harcamalarında indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-b)
- b) Bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-c)
- c) Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ç)

- ç) Kùltür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-d)
- d) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-e)
- e) Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-f)
- f) Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ę)
- g) Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ı)
- ğ) İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-i)
- h) Yatırım indirimi istisnası (193 sayılı Kanun mülga 19, geçici 61 ve geçici 69)
- ı) Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3/5)
- i) Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun geçici madde 4)
- j) Özel Kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer indirimler.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmekte olup, ilgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin ilgisine göre beyannamenin “Diğer indirimler ve istisnalar” veya “Diğer indirimler” bölümlerinde gösterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde indirim konusu yapılan istisna ve indirimler de asgari kurumlar vergisi kapsamına girecektir.

Asgari vergi hesabında, geçmiş yıl zararları da kurum kazancından düşülmeyecek ve asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır.

Örnek 1: (A) A.Ş.’nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 200.000 TL’dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı	1.000.000	1.000.000
KKEG	200.000	200.000
İstisnalar	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	1.200.000	1.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(1.200.000 x %25)	(1.200.000 x %10)
	300.000	120.000
Ödenecek kurumlar vergisi	300.000	

(A) A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: (B) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço zararı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.200.000 TL'dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço zararı	1.000.000	1.000.000
KKEG	1.200.000	200.000
İstisnalar	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	200.000	200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(200.000 x %25)	(200.000 x %10)
	50.000	20.000
Ödenecek kurumlar vergisi		50.000

(B) A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 50.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 3: (C) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 4.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 800.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesi hükmüne istinaden; 2.000.000 TL iştirak kazancı istisnasından, 800.000 TL iştirak hissesi satış kazancı istisnasından ve 4691 sayılı Kanun kapsamında 500.000 TL teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnasından yararlanmışır. Adı geçen Kurum ayrıca, 100.000 TL Ar-Ge indirimi ile nakdi sermaye artışı nedeniyle hesapladığı 200.000 TL nakdi sermaye faiz indirimi tutarını beyanname üzerinden indirim konusu yapmıştır. Şirketin beyanname üzerinden indirim konusu yapabileceği geçmiş yıl zararı ise 400.000 TL'dir.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	4.000.000	4.000.000
KKEG (b)	800.000	800.000
İstisnalar	3.300.000	2.500.000
- İştirak kazancı istisnası 2.000.000 TL (c)	(c + ç + d)	(c + d)
- İştirak hissesi satış kazancı istisnası 800.000 TL (ç)		

- Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası 500.000 TL (d)		
Geçmiş yıl zararı (e)	400.000	0
İndirimler	300.000	100.000
- Ar-Ge indirimi 100.000 TL (f)	(f + g)	(f)
- Nakdi sermaye indirimi 200.000 TL (g)		
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) – (c + ç + d + e + f + g)] 800.000	[(a + b) – (c + d + f)] 2.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(800.000 x %25) 200.000	(2.200.000 x %10) 220.000
Ödenecek kurumlar vergisi	220.000	

(C) A.Ş.'nin, hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 220.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 4: (D) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 12.500.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 500.000 TL'dir. Şirket, gerçekleştireceği yatırım için 2021 yılında yatırım teşvik belgesi almış ve söz konusu yatırımı 2024 yılında tamamlamıştır. Mükellef kurumun 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisine tabi matrahı 4.000.000 TL, indirimli vergi oranı ise %5'tir. Öte yandan, kurumun aktifine kayıtlı taşınmazı, (A) Bankasına olan borç nedeniyle bu dönemde bankaya devredilmiş ve bu işlemde 4.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL Ar-Ge indirimi ile geçmiş dönemlerden devreden 1.000.000 TL yatırım indirimini indirim konusu yapmıştır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	12.500.000	12.500.000
KKEG (b)	500.000	500.000
İstisnalar	4.000.000	0
- Bankalara borçlu durumda olanların taşınmaz satış kazancı istisnası 4.000.000 TL (c)	(c)	
İndirimler	3.000.000	2.000.000
- Ar-Ge indirimi 2.000.000 TL (ç)	(ç + d)	(ç)
- Yatırım indirimi 1.000.000 TL (d)		

Kurumlar vergisi matrahı	$[(a + b) - (c + \text{ç} + d)]$ 6.000.000	$[(a + b) - \text{ç}]$ 11.000.000
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (e)	$(4.000.000 \times \%5)$ 200.000	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (f)	$(4.000.000 \times \%20)$ 800.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	$(2.000.000 \times \%25)$ 500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	$(e + g)$ 700.000	$[(11.000.000 \times \%10) - f]$ 300.000
Ödenecek kurumlar vergisi	700.000	

(D) A.Ş.'nin, 1.100.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32/A maddesi kapsamında teşvik belgesine göre alınmayan 800.000 TL verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 300.000 TL olacaktır. (D) A.Ş.'nin, beyanına göre 700.000 TL olarak hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan asgari kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle ilave bir vergi ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

Örnek 5: (E) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 15.000.000 TL, kur korumalı mevduat hesaplarından elde edilen kazanç istisnası 5.000.000 TL ve geçmiş yıl zararları 5.000.000 TL'dir. Şirketin 2/8/2024 tarihinden önce aldığı yatırım teşvik belgesi kapsamında 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla 2.000.000 TL matraha indirimli kurumlar vergisi uygulama hakkı bulunmakta olup indirimli vergi oranı ise %5'tir.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	15.000.000	15.000.000
İstisnalar - Kur korumalı mevduat hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (b)	5.000.000 (b)	0
Geçmiş yıl zararları (c)	5.000.000	0
Kurumlar vergisi matrahı (ç)	$(a - b - c)$ 5.000.000	15.000.000 (a)
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (d)	$(2.000.000 \times \%5)$ 100.000	

Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (e)	(2.000.000 x %20) 400.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (f)	(3.000.000 x %25) 750.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(d + f) 850.000	[(15.000.000 x %10) – e] 1.100.000
Ödenecek kurumlar vergisi	1.100.000	

(E) A.Ş.'nin, 1.500.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32/A maddesi kapsamında teşvik belgesine göre alınmayan 400.000 TL verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 1.100.000 TL olacaktır. Bu tutar (E) A.Ş.'nin, beyanına göre 850.000 TL olarak hesaplanan kurumlar vergisinden yüksek olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 1.100.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 6: (F) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 10.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.000.000 TL'dir. Şirketin ihracattan elde ettiği ve ilgili hükümlere göre 5 puan indirimli orana tabi tutacağı kazancı ise 2.000.000 TL'dir. Öte yandan, kurumun serbest bölgede faaliyette bulunan şubesinden elde ettiği istisna kazancı 1.000.000 TL, sınai mülkiyet hakları istisna satış kazancı 4.000.000 TL'dir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL nakdi sermaye faiz indirimini matrahından indirim konusu yapmıştır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	10.000.000	10.000.000
KKEG (b)	1.000.000	1.000.000
İstisnalar	5.000.000	1.000.000
- Serbest bölge kazanç istisnası 1.000.000 TL (c)	(c + ç)	(c)
- Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)		
İndirimler	2.000.000	0
- Nakdi sermaye indirimi 2.000.000 TL (d)	(d)	
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) – (c + ç + d)] 4.000.000	[(a + b) – c] 10.000.000
5 puan ihracat kazançlı matrah üzerinden indirimli oranla hesaplanan vergi (e)	(2.000.000 x %20) 400.000	

İhracat indirimi kaynaklı alınmayan vergi (f)	(2.000.000 x %5) 100.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 x %25) 500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(e + g) 900.000	[(10.000.000 x %10) – f] 900.000
Ödenecek kurumlar vergisi	900.000	

(F) A.Ş.'nin, 1.000.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 5520 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında ihracat yapan şirketlere tanınan 5 puanlık indirimden dolayı alınmayan 100.000 TL'lik verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 900.000 TL olarak hesaplanacaktır. Bu durumda (F) A.Ş.'nin hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisiyle aynı olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 900.000 TL olacaktır.

Örnek 7: (G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 5.000.000 TL olup kazancının tamamı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca vergiden istisnadır. Bu kazancın 3.000.000 TL'si kurumun aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği satış kazancı ve kira gelirlerinden oluşmaktadır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	5.000.000	5.000.000
GYO kazanç istisnası taşınmaz gelirleri dışındaki gelirleri (b)	2.000.000	2.000.000
GYO kazanç istisnası taşınmaz gelirleri (c)	3.000.000	0
Kurumlar vergisi matrahı (ç)	(a – b - c) 0	(a - b) 3.000.000
Hesaplanan kurumlar vergisi (d)	0	(3.000.000 x %10) 300.000
Ödenecek kurumlar vergisi	300.000	

(G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, istisna nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi çıkmamaktadır. Hesaplanan asgari kurumlar vergisi ise 300.000 TL olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 8: (H) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 7.000.000 TL, sınai mülkiyet hakları istisna satış kazancı 4.000.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde;

- 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne istinaden 1.000.000 TL yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanmış ve (A) Ülkesinde bu kazanç üzerinden 150.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

- 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre (B) Ülkesinde 800.000 TL kazanç elde etmiş ve bu ülkede kazanç üzerinden 50.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

Bu kapsamda, %10 ve üzeri vergi yükü taşıyan yurt dışı kaynaklı istisna kazançlar üzerinden halihazırda %10 vergi hesaplanmış olduğundan, asgari vergi hesaplamasında bu istisna kazançların düşülmesi gerekmektedir. Öte yandan, %10 vergi yükü taşımayan yurt dışı kaynaklı istisna kazançların ise, taşıdığı vergi yüküne isabet eden kazanç kısmı asgari vergi matrahından düşülebilecektir.

Buna göre, anılan kurumun yurt içi asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	7.000.000	7.000.000
İstisnalar	5.800.000	1.500.000
- Yurt dışı iştirak kazancı istisnası 1.000.000 TL (b)	(b + c + ç)	(b + 500.000)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet kazanç istisnası 800.000 TL (c)		
(%10 vergi yüküne isabet eden istisna kazanç kısmı $(50.000/0,1=)$ 500.000 TL)		
- Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)		
Kurumlar vergisi matrahı	(a – b – c – ç)	(a - b - 500.000)
	1.200.000	5.500.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(1.200.000 x %25)	(5.500.000 x %10)
	300.000	550.000
Ödenecek kurumlar vergisi	550.000	

(H) A.Ş.'nin hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 550.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne istinaden 1.000.000 TL yurt dışı iştirak kazancı istisnasına ilişkin (A) Ülkesinde oluşan vergi yükü ($150.000 / 1.000.000 = \%15$) $\%10$ 'u aştığından, yurt dışı iştirak kazancı asgari vergi hesaplaması dışında tutulmuştur.

5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi hükmüne istinaden istisna kapsamında olan 800.000 TL kazanç üzerinden yurt dışında ödenen 50.000 TL'lik verginin asgari vergi oranı dikkate alınarak hesaplanan ($50.000/0,1$) 500.000 TL'si asgari vergi uygulamasına tabi olmayacak, kalan 300.000 TL üzerinden ise asgari vergi hesaplanacaktır.”

MADDE 14- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 15- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

TASLAK

TEBLİĞİN MEVCUT HALİ

Bu Tebliğde; 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesi, 4/11/2021 tarihli ve 7341 sayılı Kanunun 12 nci maddesi, 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunun 22 nci maddesi, 9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Kanunun 20 nci, 14/7/2023 tarihli ve 7456 sayılı Kanunun 19 uncu, 20 nci, 21 inci ve 22 nci maddeleri ve 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanunun 57 nci, 58 inci, 59 uncu ve 62 nci maddeleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmekte olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

4.17. Bölgesel yönetim merkezleri

15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ö) bendi ile bölgesel yönetim merkezleri belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

5.1. İştirak kazançları istisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz yararlanamayacaktır.

Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları, 6322 sayılı Kanunun 34 üncü maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinde yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 1/1/2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

TEBLİĞİN DEĞİŞİKLİKLER İŞLENMİŞ HALİ

Bu Tebliğde; 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesi, 4/11/2021 tarihli ve 7341 sayılı Kanunun 12 nci maddesi, 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunun 22 nci maddesi, 9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Kanunun 20 nci, 14/7/2023 tarihli ve 7456 sayılı Kanunun 19 uncu, 20 nci, 21 inci ve 22 nci maddeleri, 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanunun 57 nci, 58 inci, 59 uncu ve 62 nci maddeleri ve 28/7/2024 tarihli 7524 sayılı Kanunun 24 üncü, 32 inci ve 36 ncı maddeleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmekte olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

4.17. İhracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar

18/6/2009 tarihli ve 5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 18 inci maddesi kapsamında; mal ve hizmet ihracatçıların finansman ihtiyaçlarının giderilmesine katkı sağlamak ve teminat yetersizliği içinde olan ihracatçılar lehine kefalet vermek amacıyla kurulan İhracatı Geliştirme Anonim Şirketi, kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7341 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen (p) bendi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Diğer taraftan, aynı bentte 7491 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, katılım bankalarının ortağı olduğu ve katılım bankacılığı ilke ve esaslarına uygun her türlü finansman için kefalet vermek amacıyla kurulan Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketi de bu faaliyetleri dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

5.1. İştirak kazançları istisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve söz konusu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, diğer yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen, mezkur maddenin birinci fıkrasının (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç, kâr payları için bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen ~~kâr paylarını kapsamaktadır~~. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığı ortaya çıkartır ki bu istisnaya Kurumlar Vergisi Kanununun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olmaktadır.

Aynı şekilde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

~~Öte yandan~~ tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.”

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen **(girişim sermayesi yatırım ortaklıkları dâhil) kâr payları ile girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirleri kapsamaktadır**. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığını ortaya çıkartır ki bu istisnaya Kurumlar Vergisi Kanununun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olmaktadır.

Aynı şekilde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

Diğer taraftan, kurumların sahip oldukları tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi hükümleri kapsamında dönem sonu değerlemesinden kaynaklı kazançları da istisna kapsamında dikkate alınacaktır.

Öte yandan, diğer yatırım fonu katılma payları ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

Ancak, 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, gayrimenkul gelirlerinin %50'sini dağıtımaları şartı getirilmiştir. Dolayısıyla, kar dağıtım şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu

fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kar dağıtım şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

İstisnadan faydalanamayan fon ve ortaklık kazançlarına ilişkin karın izleyen dönemlerde dağıtıldığı durumlarda da, kar payını elde eden kurum tarafından karın elde edildiği dönemde iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

Örnek 1: (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde, gayrimenkullerden elde ettiği kazançlarının %50'sini dağıtması nedeniyle, 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmış ve elde ettiği kazanç üzerinden kurumlar vergisi ödememiştir. Söz konusu döneme ait kazanç, 2026 yılı Mayıs ayında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (B) A.Ş.'ye 1.000.000 TL kar payı ödemesi yapılmıştır.

(B) A.Ş. tarafından elde edilen 1.000.000 TL kar payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç Ortaklık bünyesinde istisna nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmadığından, iştirak kazançları istisnasından yararlanılamayacaktır.

Örnek 2: (B) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazançlar için kar dağıtım şartını sağlayamadığı için 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanamamış ve bu kazanç üzerinden %30 kurumlar vergisi ödemiştir. Söz konusu döneme ait kazanç, 2027 yılında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (C) A.Ş.'ye 2.000.000 TL kar payı ödemesi yapılmıştır.

(C) A.Ş. tarafından elde edilen 2.000.000 TL kar payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç Ortaklık bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilecektir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, taşınmazlardan elde etmiş olduğu kazancının %50'sini ortaklarına kar payı olarak dağıtması durumunda, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi hükmüne göre istisnadan yararlanabilmekte olup, taşınmazlardan elde etmiş oldukları kazanç üzerinden Kanunun 32/C maddesine göre asgari kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir.

Yatırım fon ve ortaklıklarından kar payı elde eden kurumlar vergisi mükelleflerinin, kar payı dağıtımına esas kazançları, fon ve ortaklık bünyesinde genel kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisine tabi tutulmadığı için, elde ettikleri kar payının tamamını iştirak kazançları istisnasına konu etmeleri mümkün değildir.

Ancak, yatırım fon ve ortaklıkları tarafından ödenen asgari kurumlar vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kar payına isabet eden kısmının tabi olunan kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanan kazanç kısmı için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkündür.

Örnek 3: (C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. 2025 hesap döneminde elde ettiği kazancı için Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmıştır. Ortaklık bu dönemdeki taşınmazlardan elde etmiş olduğu 5.000.000 TL kazanç üzerinden %10 oranında 500.000 TL asgari kurumlar vergisi ödemiştir. Ayrıca, ortaklık taşınmaz gelirlerinin %50'sini ortaklarına dağıtmıştır.

(C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin ortağı (D) A.Ş. 1.000.000 TL kar payı elde etmiştir.

	<p>Bu durumda (D) A.Ş., [(asgari vergi oranı/tabii olunan kurumlar vergisi oranı) x kar payı geliri] [(10/25)x1.000.000=] 400.000 TL kar payı gelirini iştirak kazançları istisnasına konu edebilecektir.”</p> <p>5.2.3. Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması durumunda istisna uygulaması</p> <p>27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanununun 58 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun yurt dışı iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklik, kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olan ve iştirak edilen kurumdan elde edilen kar payı niteliğindeki kazancı, elde edilen hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer eden kurumların söz konusu kazançlarının %50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesine imkân tanımıştır.</p> <p>Bu istisnadan faydalanılabilmesi için;</p> <ul style="list-style-type: none">-İştirak edilen şirketin yurt dışında mukim anonim veya limited şirket statüsünde olması,-İştirak edilen şirketin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması,-Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şarttır. İstisnadan faydalanılabilmesi için başkaca bir şart aranmayacaktır. <p>İstisna uygulamasına yönelik ödenmiş sermayenin en az %50'sine sahip olma şartı açısından, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla geçerli olan oran dikkate alınacaktır. Söz konusu kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmeyen kısmı için anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.</p> <p>Örnek: (T) A.Ş., yurt dışında bulunan limited şirket statüsündeki (D) GmbH şirketine, ödenmiş sermayesinin %70'ine sahip olmak suretiyle, 28/11/2022 tarihinde iştirak etmiş ve söz konusu şirketten 30/6/2023 tarihinde 30.000 Avro kar payı geliri elde etmiştir. Elde edilen kar payı mükellef kurum tarafından 5/12/2023 tarihinde Türkiye’ye transfer edilmiştir. Kazancın elde edildiği hesap dönemi itibarıyla (D) GmbH’nin bulunduğu ülkede gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü oranı %5’tir.</p> <p>Buna göre, (T) A.Ş.’nin, ödenmiş sermayesinin %50’sinden fazlasına sahip olduğu yurt dışı mukimi kurumdan elde ettiği iştirak kazancı, 2023 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihten önce Türkiye’ye transfer edildiğinden söz konusu kazancın yarısı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.</p> <p>İştirak edilen yurt dışı mukim kurumlardan elde edilen iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışında ödenen ve istisna kazanca tekabül eden kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’deki kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir. Diğer taraftan, istisna kapsamında değerlendirilmeyen iştirak kazancının %50’lik kısmı için yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler ise ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.</p>
<p>5.5. Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde;</p>	<p>5.5. Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde;</p>

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
 - Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
 - Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
 - Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
 - Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
 - Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları
- anılan fon veya ortaklıkların Türkiye’de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
 - Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
 - Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
 - Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
 - Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
 - Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları
- anılan fon veya ortaklıkların Türkiye’de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle bu istisnadan faydalanılabilmesi için, fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50’sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlardan; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde ettikleri kazançlarının anlaşılması gerekmektedir.

Kar dağıtımına konu kazanç, bahse konu taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır. Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dahil tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Kazancın öngörülen süreden sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kar dağıtım şartının aranmayacağı tabiidir.

Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, kurumların Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayırması zorunlu olan kanuni yedek akçeler dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşüldükten sonraki kazancın %50’si dağıtımına konu edilecektir.

Fon ve ortaklıklar 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmakta, ancak anılan Kanunun geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar veya zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadır. Ancak dönem karı, enflasyon düzeltmesi sonucuna göre belirlenmektedir.

Bu bağlamda, söz konusu dönemlerde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir.

	<p>Örnek: (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 yılında menkul kıymet gelirlerinden 10.000.000 TL, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği; taşınmaz satış kazancı 30.000.000 TL, taşınmaz kira geliri 10.000.000 TL, olmak üzere toplamda 50.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu durumda (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde etmiş olduğu 40.000.000 TL kazancın %50'si olan 20.000.000 TL'yi, 2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak ortaklarına dağıtması şart olup, söz konusu tutarı dağıtması halinde 50.000.000 TL ortaklık kazancının tamamı 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilecektir. (Kar dağıtımına konu edilecek tutarın tespitinde kanuni yedek akçeler ihmal edilmiştir.)</p> <p>Belirtilen sürede kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda ise, (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2025 hesap döneminde elde etmiş olduğu toplam 50.000.000 TL kazancının tamamı için istisnadan yararlanamayacaktır.</p> <p>Bu durumda, 2025 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyanında istisnadan; faydalanılmaması halinde yapılması gereken bir işlem olmayacak, faydalanılması halinde ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi dairesince vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.</p>
<p>5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları satış kazancı istisnası</p>	<p>5.6. Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ile girişim sermayesi yatırım fonları katılma paylarının satış kazancı istisnası</p>
<p>5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması</p> <p>Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihi olan 21/6/2006 tarihinden sonra gerçekleşecek taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışlarında doğan kazançlara anılan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükümler uygulanacaktır. Buna göre, bentte yer alan şartlar dahilinde elde edilen kazançların %75'i istisna kazanç olarak dikkate alınacak olup kalan kısım ise vergilendirilecektir.</p> <p>7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci cümlesi değiştirilmiş olup söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.</p> <p>İstisna uygulamasına ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmış bulunmaktadır.</p>	<p>5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması</p> <p>Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihi olan 21/6/2006 tarihinden sonra gerçekleşecek taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışlarında doğan kazançlara anılan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükümler uygulanacaktır. Buna göre, bentte yer alan şartlar dahilinde elde edilen kazançların %75'i istisna kazanç olarak dikkate alınacak olup kalan kısım ise vergilendirilecektir.</p> <p>7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci cümlesi değiştirilmiş olup söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.</p> <p>Diğer taraftan, 7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde değişiklik yapılmış ve kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulamaya son verilmiştir. Öte yandan, aynı Kanunun 22 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 16 ncı madde ile de 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için taşınmaz satış kazancı istisnasına yönelik hükümlerin uygulanmaya devam edileceği ancak söz konusu istisna oranının %25 olacağı hükmüne yer verilmiştir.</p> <p>Buna göre, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazların bu tarihten sonraki satışlarından elde edilen kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi (istisna oranı hariç) hükümleri uygulanacak olup aşağıdaki açıklamalara göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.</p>

5.6.2.2.4. Girişim sermayesi yatırım fonları katılma payları

Sermaye piyasası mevzuatına göre girişim sermayesi yatırım fonları, nitelikli yatırımcılardan katılma payı karşılığında toplanan para ya da iştirak paylarıyla, pay sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre, girişim sermayesi yatırımlarından oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığı olarak tanımlanmaktadır.

Buna göre, Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonu katılma paylarının satışından elde edecekleri kazançlarının %75'i, bu bölümde öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası

5.12.3.1.Yasal düzenleme

5084 sayılı Kanunun 8 inci ve 9 uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiştir.

5810 sayılı Kanunun 4 üncü ve 7 nci maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı ve geçici 3 üncü maddesi hükümlerinde değişiklik yapılmıştır. Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

“Madde 6 – Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”

“Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31/12/2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası

5.12.3.1.Yasal düzenleme

5084 sayılı Kanunun 8 inci ve 9 uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiştir.

5810 sayılı Kanunun 4 üncü ve 7 nci maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı ve geçici 3 üncü maddesi hükümlerinde değişiklik yapılmıştır. Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

“Madde 6 – Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”

“Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31/12/2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler 6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. 3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir.

3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

25/11/2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yapılan değişiklikler 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6 ncı maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, Tebliğin bu bölümünde yer alan kurumlar vergisi istisnasının uygulanmasına ilişkin açıklamalar açısından bir farklılık getirmemektedir.

Öte yandan, 9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7 nci maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler 6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. 3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir.

3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

25/11/2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yapılan değişiklikler 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6 ncı maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, Tebliğin bu bölümünde yer alan kurumlar vergisi istisnasının uygulanmasına ilişkin açıklamalar açısından bir farklılık getirmemektedir.

Öte yandan, 9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7 nci maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24/2/2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır.

hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24/2/2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır.

Yapılan bu düzenleme ile 24/2/2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

5.12.3.7. İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna

5.12.3.7.1. Genel olarak

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

~~İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satışının bir önemi bulunmamaktadır.~~

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

Yapılan bu düzenleme ile 24/2/2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 7524 sayılı Kanunla, Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre, 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutularak, imal edilen ürünlerin yurt içine satışı istisna kapsamından çıkarılmıştır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 1/1/2025 tarihinden itibaren yurt içine satışından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

5.12.3.7. İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna

5.12.3.7.1. Genel olarak

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin **yurt dışına** satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin **yurt dışına** satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,

– Bölgede “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
– Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
– İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi
yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

– Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
– İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi
yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Örnek: Serbest bölgede imalat faaliyeti ile uğraşan (A) A.Ş., 2025 hesap döneminde imal ettiği ürünlerin yurt içine satışından 1.000.000 TL, yurt dışına satışından ise 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (A) A.Ş.’nin imal ettiği ürünlerin yurt dışına satışından elde ettiği 2.000.000 TL istisna kapsamında değerlendirilecek, yurt içine satışından elde ettiği 1.000.000 TL ise istisna kapsamında olmayacaktır.

5.12.3.7.2 İstisna kapsamındaki fason imalat

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

– Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
– Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
– İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
– İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
– Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi,
gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 1: 6/2/2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir kurumun aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 2: 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip yurt içine veya yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 3: Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme v.b. işleri

5.12.3.7.2 İstisna kapsamındaki fason imalat

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

– Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
– Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
– İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
– İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
– Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi,
gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 1: 6/2/2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir kurumun aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 2: 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 3: Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme v.b. işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden daha az oranda

fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, söz konusu imalat faaliyetinden elde edilen kazanç ~~ın tamamı~~ istisna kapsamında değerlendirilecektir.

5.17. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi 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 indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, "...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir." denilmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Örnek 1: (A) Limited Şirketinin 2006 yılı konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetinden sağladığı hasılat tutarı 20.000.-YTL, buna ilişkin giderleri ise 12.000.-YTL olarak gerçekleşmiştir.

Bu kurum, aynı yılda serbest bölgede bulunan şubeden 10.000.-YTL hasılat elde etmiş olup bu faaliyetin elde edilmesi için 4.000.-YTL gider yapılmıştır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurumun 2006 yılı hasılatının toplam tutarı.....	30.000.- YTL
- Konfeksiyon imalat ve satış hasılatı.....	20.000.- YTL
- Serbest bölgeden elde edilen gelir.....	10.000.- YTL
Giderler.....	(-)16.000.- YTL
- Konfeksiyon imalat ve satışı ile ilgili giderler	12.000.- YTL

olacağından, imal edilen ürünün yurt dışına satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir.

5.17. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi 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 indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, "...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir." denilmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Örnek 1: (A) Limited Şirketinin 2006 yılı konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetinden sağladığı hasılat tutarı 20.000.-YTL, buna ilişkin giderleri ise 12.000.-YTL olarak gerçekleşmiştir.

Bu kurum, aynı yılda serbest bölgede bulunan şubeden 10.000.-YTL hasılat elde etmiş olup bu faaliyetin elde edilmesi için 4.000.-YTL gider yapılmıştır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurumun 2006 yılı hasılatının toplam tutarı.....	30.000.- YTL
- Konfeksiyon imalat ve satış hasılatı.....	20.000.- YTL
- Serbest bölgeden elde edilen gelir.....	10.000.- YTL
Giderler.....	(-) 16.000.- YTL
- Konfeksiyon imalat ve satışı ile ilgili giderler	12.000.- YTL
- Serbest bölge gelirinin elde edilmesi için yapılan giderler.....	4.000.- YTL

Ticari bilanço kârı	14.000.- YTL
- Konfeksiyon imalat ve satış kârı (20.000-12.000=).....	8.000.- YTL

- Serbest bölge gelirininde elde edilmesi için yapılan giderler..... 4.000.- YTL

Ticari bilanço kârı14.000.- YTL
- Konfeksiyon imalat ve satış kârı (20.000-12.000=)..... 8.000.- YTL
- Serbest bölge kârı (10.000-4.000=)..... 6.000.- YTL
İstisna kazanç indirimi (serbest bölge kazancı)..... (-) 6.000.- YTL
Kurumlar vergisi matrahı8.000.- YTL
Kurumlar vergisi1.600.- YTL
(8.000 x %20 =)

Görüldüğü gibi, kurumlar vergisinden istisna olan serbest bölgeden elde edilen gelirlerin elde edilmesi için yapılan 4.000.- YTL gider, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmemiş ve kurumlar vergisine tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmamıştır.

İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: ODTÜ Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (B) A.Ş.’nin 2006 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti 15.000.- YTL zararlar sonuçlanmıştır. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 20.000.- YTL kazancı bulunmaktadır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı..... 20.000.- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar (15.000).- YTL

Ticari bilanço kârı..... 5.000.- YTL
Kanunen kabul edilmeyen giderler..... 15.000.- YTL
- Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar(15.000).- YTL
Kurumlar vergisi matrahı.....20.000.- YTL
- Ticari bilanço kârı..... 5.000.- YTL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler..... 15.000.- YTL
Hesaplanan kurumlar vergisi..... 4.000.- YTL
(20.000 x %20)

Örnek 3: ODTÜ Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (C) Limited Şirketi, 2006 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti dolayısıyla 15.000.- YTL gider yapmış ancak henüz bir hasılat gerçekleşmemiştir. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 25.000.- YTL hasılatı ve bu hasılatın elde edilmesine yönelik 5.000.- YTL gideri bulunmaktadır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki hasılatı..... 25.000.- YTL
Bu kazançla ilişkin yapılan gider toplamı..... (5.000).- YTL

- Serbest bölge kârı (10.000-4.000=)..... 6.000.- YTL
İstisna kazanç indirimi (serbest bölge kazancı)..... (-) 6.000.- YTL
Kurumlar vergisi matrahı 8.000.- YTL
Kurumlar vergisi 1.600.- YTL
(8.000 x %20 =)

Görüldüğü gibi, kurumlar vergisinden istisna olan serbest bölgeden elde edilen gelirlerin elde edilmesi için yapılan 4.000.- YTL gider, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmemiş ve kurumlar vergisine tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmamıştır.

İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: ODTÜ Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (B) A.Ş.’nin 2006 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti 15.000.- YTL zararlar sonuçlanmıştır. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 20.000.- YTL kazancı bulunmaktadır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı..... 20.000.- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar (15.000).- YTL

Ticari bilanço kârı..... 5.000.- YTL
Kanunen kabul edilmeyen giderler..... 15.000.- YTL
- Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar (15.000).- YTL
Kurumlar vergisi matrahı..... 20.000.- YTL
- Ticari bilanço kârı..... 5.000.- YTL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler..... 15.000.- YTL
Hesaplanan kurumlar vergisi..... 4.000.- YTL
(20.000 x %20)

Örnek 3: ODTÜ Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (C) Limited Şirketi, 2006 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti dolayısıyla 15.000.- YTL gider yapmış ancak henüz bir hasılat gerçekleşmemiştir. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 25.000.- YTL hasılatı ve bu hasılatın elde edilmesine yönelik 5.000.- YTL gideri bulunmaktadır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki hasılatı..... 25.000.- YTL
Bu kazançla ilişkin yapılan gider toplamı..... (5.000).- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı..... 20.000.- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesi hasılatı..... 0.- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar (gider)..... (15.000).- YTL

Ticari bilanço kârı..... 5.000.- YTL
- Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı 20.000.- YTL

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı.....	20.000.- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesi hasılatı.....	0.- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar (gider).....	(15.000).- YTL
Ticari bilanço kârı.....	5.000.- YTL
- Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı	20.000.- YTL
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar	(15.000).- YTL
Kanunen kabul edilmeyen giderler.....	15.000.- YTL
-Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar	(15.000).- YTL
Kurumlar vergisi matrahı.....	20.000.- YTL
- Ticari bilanço kârı.....	5.000.- YTL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler.....	15.000.- YTL
Hesaplanan kurumlar vergisi.....	4.000.- YTL
(20.000 x %20)	

- Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar	(15.000).- YTL
Kanunen kabul edilmeyen giderler.....	15.000.- YTL
-Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar	(15.000).- YTL
Kurumlar vergisi matrahı.....	20.000.- YTL
- Ticari bilanço kârı.....	5.000.- YTL
- Kanunen kabul edilmeyen giderler.....	15.000.- YTL
Hesaplanan kurumlar vergisi.....	4.000.- YTL
(20.000 x %20)	

Öte yandan, 7440 sayılı Kanunun 20 nci maddesiyle, 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir.”

Değişiklik gerekçesinde, 5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında, iştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya iştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi devraldığı durumlarda, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan ve devir sonrasında tekabül eden finansman giderlerinin devralan şirkette indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında;
- iştirak eden şirketin iştirak ettiği şirketi veya
- iştirak edilen şirketin iştirak eden şirketi devraldığı durumlarda, iştirak hissesi ve pay alımı dolayısıyla yapılan, devir sonrasında tekabül eden ve 1/1/2023 sonrası ortaya çıkan finansman giderlerinin, devralan şirkette indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

Örnek 4: (A) A.Ş., (B) A.Ş.’nin hisselerini 17/3/2020 tarihinde 5 yıl vadeli banka kredisi kullanarak satın almıştır. 10/2/2021 tarihinde (A) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında (B) A.Ş.’yi devralmıştır.

Bu durumda (A) A.Ş., 1/1/2023 tarihinden itibaren oluşan, banka kredisi kaynaklı finansman giderlerini kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecektir.

Örnek 5: (D) A.Ş., (E) A.Ş.’nin hisselerini 2/4/2019 tarihinde 7 yıl vadeli banka kredisi kullanarak satın almıştır. 3/7/2022 tarihinde (E) A.Ş., 5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında (D) A.Ş.’yi devralmıştır.

Bu durumda (E) A.Ş., 1/1/2023 tarihinden itibaren oluşan, banka kredisi kaynaklı finansman giderlerini kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecektir.

Diğer taraftan, söz konusu örneklerde açıklandığı şekilde devir tarihi ile 31/12/2022 tarihi arasında oluşan finansman giderlerinin ise devir alan şirketlerce kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir. İndirim konusu yapılabilecek gider tutarının tespitinde finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümlerin de ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

10.5. Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye’de yerleşmiş

10.5. Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye’de yerleşmiş

olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle **Hazine ve Maliye Bakanlığınca** belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

7491 sayılı Kanununun 59 uncu maddesiyle anılan bentte değişiklik yapılarak 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların tamamının indirimden yararlanılan hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla indirim oranının %80 olarak uygulanması hükme bağlanmıştır.

10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.

- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığınca belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,

- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

Buna göre, yukarıda yer alan alanlarda verilen mesleki eğitim hizmetleri, indirim kapsamında değerlendirilecektir.

10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %80’inin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.

- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığınca belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,

- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

Buna göre, yukarıda yer alan alanlarda verilen mesleki eğitim hizmetleri, indirim kapsamında değerlendirilecektir.

10.5.2. İndirimden faydalanma şartları

10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen

10.5.2. İndirimden faydalanma şartları

10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri

hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye’de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50’sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye’de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %80’ine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

10.5.2.6. Kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi

7491 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yapılan değişiklik ile anılan indirimden yararlanabilmek için bent kapsamında yer alan ve 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen söz konusu kazançların tamamının, beyanname verilme tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şartı getirilmiştir.

Buna göre, indirim kapsamındaki kazançların tamamının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kazançların tamamının değil bir kısmının Türkiye’ye transfer edilmesi durumunda, transfer edilen kısım da dahil olmak üzere indirimden yararlanılamayacaktır. Türkiye’ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançların daha sonraki dönemlerde transfer edilmesi durumunda da söz konusu indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 1: Yazılım alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (S) A.Ş., yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği yazılım hizmeti karşılığında elde ettiği 800.000 TL kazancın tamamını 30/12/2023 tarihinde Türkiye’ye transfer etmiştir.

Bu durumda, yazılım faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın tamamı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edildiğinden, anılan indirimden yararlanılması mümkündür.

Örnek 2: Mimarlık alanında faaliyet gösteren ve hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (S) A.Ş., yurt dışında mukim bir şirkete 2023 yılında verdiği mimari çizim hizmeti karşılığında elde ettiği 500.000 TL kazancının; 400.000 TL’sini 10/4/2024 tarihinde, 100.000 TL’sini ise 5/7/2024 tarihinde Türkiye’ye transfer etmiştir.

Bu durumda, mimarlık faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın tamamı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmediğinden, anılan indirimden yararlanılması mümkün değildir.

Geçici vergi dönemleri açısından, kazançların ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren indirimden yararlanılabileceği mümkün olacaktır.

Anılan bent kapsamında verilen hizmetler karşılığında ödemelerin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'de yapılması durumunda, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için ayrıca Türkiye'ye transfer edilme şartı aranmayacaktır.

Örnek 3: Sağlık alanında faaliyet gösteren (A) A.Ş., yurt dışında mukim Bayan (B)'ye Türkiye'de sağlık hizmeti vermiş ve Bayan (B) tarafından bu hizmet karşılığı ödeme Türkiye'de kredi kartıyla yapılmıştır.

Bu durumda, verilen sağlık hizmeti karşılığında ödeme Türkiye'de yapıldığından, indirimden yararlanmak için kazancın Türkiye'ye transfer edilmesi şartı aranmayacaktır.

Diğer taraftan, indirim kapsamındaki faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkları da indirim tutarının tespitinde dikkate alınacaktır.

10.5.3. Türkiye'den yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın tespiti, kayıtlarda izlenmesi ve beyanı

10.5.3.1. İndirim tutarının tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

10.5.3. Türkiye'den yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın tespiti, kayıtlarda izlenmesi ve beyanı

10.5.3.1. İndirim tutarının tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %80'i, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

10.5.3.3. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

10.5.3.3. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %80'ini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

19.2.2. Kısmi bölünme

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.

Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır.

Kısmi bölünme işleminde, aktif ve pasif düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi

Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. ~~Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.~~

Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 50.000.-YTL borcu bulunan ~~taşınmaz~~, kayıtlı değeri olan 100.000.-YTL üzerinden (Y) A.Ş.'ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) A.Ş.'den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)'ye verilmiştir.

Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan ~~taşınmaz~~ nedeniyle 50.000.-YTL'lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 50.000.-YTL'lik sermaye azaltımında bulunacaktır.

Örnekten de anlaşılacağı üzere, devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.

Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir.

32. Kurumlar Vergisi Oranı, Geçici Vergi ve İndirimli Kurumlar Vergisi

32.1. Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödenecektir.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet

19.2.2. Kısmi bölünme

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.

Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır.

Kısmi bölünme işleminde, aktif ve pasif düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi

Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. İştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 500.000-TL borcu bulunan **iştirak hissesini**, kayıtlı değeri olan 1.000.000-TL üzerinden (Y) A.Ş.'ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) A.Ş.'den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)'ye verilmiştir.

Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan **iştirak hissesi** nedeniyle 500.000-TL'lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 500.000-TL'lik sermaye azaltımında bulunacaktır.

Örnekten de anlaşılacağı üzere, devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.

Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir.

32. Kurumlar Vergisi Oranı, Geçici Vergi ve İndirimli Kurumlar Vergisi

32.1. Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %25 oranında alınacaktır.

Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanuna göre yap-ışlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet

gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslara geçici vergi ödenecektir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifira kadar indirme veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yeni Bakanlar Kurulu Kararı alınıncaya kadar, yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak daha önceki tarihlerde alınan Bakanlar Kurulu Kararlarında belirlenmiş olan oranlar yasal sınırı aşmamak üzere yürürlükte bulunmaktadır.

Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlerin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %30 oranında alınır.

8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanuna göre yap-ışlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde sözleşmenin tarafı olarak faaliyette bulunan şirketlere ilişkin %30 oranı, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemleri kazançlarına uygulanacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince, cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenecektir.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır. Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslara geçici vergi ödenecektir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifira kadar indirme veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yeni Bakanlar Kurulu Kararı alınıncaya kadar, yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak daha önceki tarihlerde alınan Bakanlar Kurulu Kararlarında belirlenmiş olan oranlar yasal sınırı aşmamak üzere yürürlükte bulunmaktadır.

32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle işstgal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

32.1.2.1. Yasal düzenleme

~~7351 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine aşağıdaki yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkralar eklenmiştir.~~

~~“(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır.~~

~~(8) Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işstgal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre ayrıca indirim uygulanmaz.~~

~~(9) Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.”~~

32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle işstgal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

32.1.2.1. Yasal düzenleme

Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkraları aşağıdaki gibidir.

“(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanır. Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirim uygulanır.

(8) Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işstgal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre *indirimden faydalananlara bu fıkra kapsamında ayrıca indirim uygulanmaz.*

	<p>(9) Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.”</p> <p>7456 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle, 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere ihracattan elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.</p> <p>Diğer taraftan, 7491 sayılı Kanunun 62 nci maddesi hükmüne istinaden 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere, aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da 5 puan indirim uygulanacaktır.</p>
<p>32.1.2.2. Kapsam ve yararlanacak olanlar Kurumlar vergisi mükellefleri, gerek ihracat faaliyetlerinden gerekse üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. İhracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançları kazançlarına, sanayi sicil belgesini haiz kurumların ise münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri elde ettikleri kazançları söz konusu 1 puanlık indirim konusuna edilebilecektir.</p>	<p>32.1.2.2. Kapsam ve yararlanacak olanlar İhracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına, sanayi sicil belgesini haiz kurumların ise münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi indirimli şekilde uygulanabilecektir. Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi oranını; ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına 5 puan, üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına ise 1 puan indirimli şekilde uygulayabileceklerdir. Diğer taraftan, aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için de kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır. Dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketlerinin belirlenmesinde, 2004/12 sayılı Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğin esas alınması gerekmektedir.</p>
<p>32.1.2.3. Kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasının şartları - İhracat yapan kurumların, ihracattan elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle iştigal etmeleri yeterli olacaktır. - Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların, üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların; Sanayi sicil belgesine sahip olma ve Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir. Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden yararlanamayacaklardır.</p>	<p>32.1.2.3. Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları - İhracat yapan kurumlar açısından, ihracattan elde ettikleri kazançla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle iştigal edilmesi yeterli olacaktır. - İmalatçı veya tedarikçi kurumlar tarafından dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerinde ise tanzim edilmiş bir aracılı ihracat sözleşmesinin varlığı şart olup, kazancın bu sözleşme kapsamındaki faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir. - Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların, üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların; Sanayi sicil belgesine sahip olma ve Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir. Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz</p>

<p>32.1.2.4. İndirimin uygulanacağı dönem Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler, Tebliğde belirtilen şartları sağlamak kaydıyla, 1/1/2022 tarihinden itibaren üretim ve ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançları için 1 puanlık bu indirimden yararlanabileceklerdir.</p> <p>Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesi uyarınca, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun olmayıp Hazine ve Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler ise 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimini uygulayabileceklerdir. Örneğin, halihazırda 01 Nisan – 31 Mart özel hesap dönemini kullanan ve sanayi sicil belgesini haiz (A) A.Ş. bu dönemde üretim faaliyetinden veya ihracat faaliyetinden kazanç elde etse dahi 1/4/2021 – 31/3/2022 özel hesap dönemi için 1 puanlık indirimden faydalanamayacak olup, söz konusu indirimden ancak 1/4/2022 – 31/3/2023 özel hesap döneminden başlamak üzere faydalanabilecektir.</p>	<p>olmayan kurumlar bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden yararlanamayacaklardır.</p> <p>32.1.2.4. İndirimin uygulanacağı dönem Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler tarafından, Tebliğde belirtilen şartları sağlamak kaydıyla, 2022 hesap dönemindeki üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen kazançları için kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli şekilde uygulanabilecektir.</p> <p>Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesi uyarınca, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun olmayıp Hazine ve Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler ise 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimini uygulayabileceklerdir.</p> <p>Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasında 7456 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle değişiklik yapılmış ve kurumların 2023 hesap döneminden itibaren ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli şekilde uygulanmasına imkan tanınmıştır. Buna göre, ihracat faaliyetiyle iştigal eden kurumların 1/1/2023 tarihinden itibaren münhasıran ihracat faaliyetlerinden elde edecekleri kazançlarına kurumlar vergisi 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır. Ayrıca, 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde ihracat faaliyetinden elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.</p> <p>Örneğin, halihazırda 01 Nisan – 31 Mart özel hesap dönemini kullanan (A) A.Ş.’nin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazançlarda; 1/4/2022 – 31/3/2023 özel hesap dönemi için 1 puan, 1/4/2023 – 31/3/2024 hesap dönemi ve sonraki dönemler için ise kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır.</p>
<p>32.1.2.5. İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihraçlarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 1 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir.</p> <p>Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.</p> <p>Öte yandan, 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.</p> <p>Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.</p> <p>Ayrıca, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye</p>	<p>32.1.2.5. İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihraçlarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 5 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir.</p> <p>Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 5 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.</p> <p>Öte yandan, 5 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.</p> <p>Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 5 puan indirim uygulanabilecektir.</p> <p>Ayrıca, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 5 puan indirimden</p>

satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 4 puan indirimden yararlanılabilecektir. Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 4 puan indirim uygulanabilecektir.

yararlanılabilecektir. Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 5 puan indirim uygulanabilecektir.

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah:} \quad \text{matrah} \quad \times \quad \frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı (TBK)}}$$

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah:} \quad \text{Matrah} \quad \times \quad \frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı (TBK)}}$$

Örnek 1: Aydın ilinde üreticilerden satın aldığı incirleri ihraç eden (B) A.Ş. söz konusu ihracattan 2022 yılında 900.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde herhangi bir indirim ve istisnadan yararlanmayan, zarar mahsubu ve başkaca kazancı olmayan (B) A.Ş.'nin bu kazancına kurumlar vergisi oranı 4 puan indirimli uygulanabilecektir.

Örnek 1: Aydın ilinde üreticilerden satın aldığı incirleri ihraç eden (B) A.Ş. söz konusu ihracattan 2023 yılında 900.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde herhangi bir indirim ve istisnadan yararlanmayan, zarar mahsubu ve başkaca kazancı olmayan (B) A.Ş.'nin bu kazancına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanabilecektir.

Örnek 2: Toptan ve perakende ürün ticareti yapan (C) A.Ş.'nin 2022 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Örnek 2: Toptan ve perakende ürün ticareti yapan (C) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.200.000 TL
-Diğer kazançlar (4 puan indirim kapsamında olmayan)	800.000 TL
KKEG	200.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası	100.000 TL
Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar	100.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.200.000 TL
-Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	800.000 TL
KKEG	200.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası	100.000 TL
Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar	100.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

(C) A.Ş.'nin 2022 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 4 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

(C) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah:} \quad \text{Matrah} \quad \times \quad \frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$$

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah:} \quad \text{Matrah} \quad \times \quad \frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$$

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah} &= \text{Matrah} \times \left(\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}} \right) \\ &= 2.000.000 \text{ TL} \times \left(\frac{1.200.000}{2.000.000} \right) \\ &= 2.000.000 \text{ TL} \times \%60 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah} &= 2.000.000 \text{ TL} \times \left(\frac{1.200.000}{2.000.000} \right) \\ &= 2.000.000 \text{ TL} \times \%60 \\ &= 1.200.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

: 1.200.000 TL

Dolayısıyla, (C) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 1.200.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 800.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 3: İhracat faaliyetinde bulunan (Ç) A.Ş. 2022 yılında bu faaliyetinden 600.000 TL kazanç elde etmiş ancak + puan indirim kapsamında olmayan diğer faaliyetleri zararlarla sonuçlanmıştır. (Ç) A.Ş.'nin 2022 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	500.000 TL
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	600.000 TL
- Diğer zarar	100.000 TL
KKEG	300.000 TL
Matrah	800.000 TL

(Ç) A.Ş.'nin 2022 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (600.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (500.000 TL) fazla olduğu için safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın (600.000 TL) tamamına kurumlar vergisi oranı + puan indirimli olarak uygulanacaktır.

Örnek 4: İhracat faaliyetinde bulunan (D) A.Ş. 2022 yılında bu faaliyetinden 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. + puan indirim kapsamında olmayan faaliyetlerinden ise 50.000 TL zarar doğan (D) A.Ş.'nin geçmiş yıl zararları nedeniyle kurumlar vergisi matrahı 200.000 TL olmuştur. (D) A.Ş.'nin 2022 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	950.000 TL
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- Diğer zarar	50.000 TL
Geçmiş yıl zararları	750.000 TL
Matrah	200.000 TL

(D) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (1.000.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (950.000 TL'den) fazla olsa da bu döneme ilişkin safi kurum kazancı 200.000 TL olduğu için ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın ancak safi kurum kazancına (200.000 TL) kadar olan kısmına kurumlar vergisi oranı + puan indirimli uygulanabilecektir.

Örnek 5: Türkiye'de telekomünikasyon alanında faaliyette bulunan (E) A.Ş. aynı zamanda yabancı kullanıcıların kendi ülkelerinde almış oldukları mobil hatlarıyla Türkiye'de telefon hizmetinden yararlanabilmeleri için ilgili ülke operatörleriyle yapmış olduğu anlaşmalar kapsamında dolaşım hizmeti sağlamaktadır. Bu kapsamda, 2022 yılında muhtelif ülkelerde mukim telekomünikasyon firmalarının müşterileri

Dolayısıyla, (C) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 1.200.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%5=) %20 olarak uygulayacak, matrahın kalan 800.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 3: İhracat faaliyetinde bulunan (Ç) A.Ş. 2023 yılında bu faaliyetinden 600.000 TL kazanç elde etmiş ancak 5 puan indirim kapsamında olmayan diğer faaliyetleri zararlarla sonuçlanmıştır. (Ç) A.Ş.'nin 2023 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	500.000 TL
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	600.000 TL
- Diğer zarar	100.000 TL
KKEG	300.000 TL
Matrah	800.000 TL

(Ç) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (600.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (500.000 TL) fazla olduğu için safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın (600.000 TL) tamamına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacaktır.

Örnek 4: İhracat faaliyetinde bulunan (D) A.Ş. 2023 yılında bu faaliyetinden 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. 5 puan indirim kapsamında olmayan faaliyetlerinden ise 50.000 TL zarar doğan (D) A.Ş.'nin geçmiş yıl zararları nedeniyle kurumlar vergisi matrahı 200.000 TL olmuştur. (D) A.Ş.'nin 2023 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	950.000 TL
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- Diğer zarar	50.000 TL
Geçmiş yıl zararları	750.000 TL
Matrah	200.000 TL

(D) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (1.000.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (950.000 TL'den) fazla olsa da bu döneme ilişkin safi kurum kazancı 200.000 TL olduğu için ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın ancak safi kurum kazancına (200.000 TL) kadar olan kısmına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanabilecektir.

Örnek 5: Türkiye'de telekomünikasyon alanında faaliyette bulunan (E) A.Ş. aynı zamanda yabancı kullanıcıların kendi ülkelerinde almış oldukları mobil hatlarıyla Türkiye'de telefon hizmetinden yararlanabilmeleri için ilgili ülke operatörleriyle yapmış olduğu anlaşmalar kapsamında dolaşım hizmeti sağlamaktadır. Bu kapsamda, 2023 yılında muhtelif ülkelerde mukim telekomünikasyon firmalarının müşterileri tarafından Türkiye'de telefon kullanım (dolaşım/roaming) hizmetinden faydalanılmıştır.

tarafından Türkiye’de telefon kullanım (dolaşım/roaming) hizmetinden faydalanılmıştır.

(E) A.Ş.’nin 2022 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	50.000.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç (Dolaşım/roaming hizmetinden elde edilen kazanç)	5.000.000 TL
- Diğer kazançlar (4 puan indirim kapsamında olmayan)	45.000.000 TL
KKEG	2.000.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası	12.000.000 TL
Matrah	40.000.000 TL

(E) A.Ş.’nin 2022 yılında ihracat (dolaşım/roaming hizmeti) faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 4 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran	Matr	İhracat faaliyetinden
uygulanacak matrah:	ah	x $\frac{\text{elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço kârı}}$

İndirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times \left(\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{TBK}} \right)$

$$: 40.000.000 \text{ TL} \times (5.000.000/50.000.000)$$
$$: 40.000.000 \text{ TL} \times \%10$$
$$: 4.000.000 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, (E) A.Ş. 40.000.000 TL’lik 2022 yılı matrahının 4.000.000 TL’lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 36.000.000 TL’lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

(E) A.Ş.’nin 2023 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	50.000.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç (Dolaşım/roaming hizmetinden elde edilen kazanç)	5.000.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	45.000.000 TL
KKEG	2.000.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası	12.000.000 TL
Matrah	40.000.000 TL

(E) A.Ş.’nin 2023 yılında ihracat (dolaşım/roaming hizmeti) faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran	Matrah	İhracat faaliyetinden
uygulanacak matrah:		x $\frac{\text{elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço kârı}}$

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah} : 40.000.000 \text{ TL} \times (5.000.000/50.000.000)$$
$$: 40.000.000 \text{ TL} \times \%10$$
$$: 4.000.000 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, (E) A.Ş. 40.000.000 TL’lik 2023 yılı matrahının 4.000.000 TL’lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%5=) %20 olarak uygulayacak, matrahın kalan 36.000.000 TL’lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 6: Tekstil ürünlerinin imalatı faaliyetiyle iştigal eden (F) A.Ş., ürettiği ürünlerin bir kısmını da dış ticaret sermaye şirketleri aracılığıyla ihraç etmektedir. Mükellef kurum dış ticaret sermaye şirketi olan (AB) A.Ş. ile aracılı ihracat sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmeye istinaden (F) A.Ş. ürettiği tekstil ürünlerini (AB) A.Ş.’ye satmış, (AB) A.Ş. de bu ürünlerin ihracatını gerçekleştirmiştir. 2023 hesap döneminde (F) A.Ş. aracılı ihracat sözleşmesi kapsamında sattığı ürünlerden 1.500.000 TL, (AB) A.Ş. ise ihracatını gerçekleştirdiği bu ürünlerden 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, gerek (F) A.Ş. gerekse (AB) A.Ş. aracılı ihracat sözleşmesi kapsamında elde ettikleri bu kazançlarına kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli şekilde uygulayabileceklerdir.

32.1.2.6. Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Birden fazla konuda üretim faaliyetinde

32.1.2.6. Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin

bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir. Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	--------	---	---

Öte yandan, bu şekilde hesaplanan ve 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.

Dolayısıyla, mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

Örnek 1: Buzdolabı üreterek iç piyasada satışa sunan ve sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.'nin 2022 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	1.300.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.'nin 2022 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	--------	---	---

üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir. Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	--------	---	---

Öte yandan, bu şekilde hesaplanan ve 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.

Dolayısıyla, mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

Örnek 1: Buzdolabı üreterek iç piyasada satışa sunan ve sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	1.300.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.'nin 2023 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	--------	---	---

İndirimli oran uygulanacak matrah \div Matrah x (Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)

: 1.300.000 TL x (1.400.000/2.000.000)
: 1.300.000 TL x %70
: 910.000 TL

Dolayısıyla, (F) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 910.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 390.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş. 2022 yılında ürettiği tarımsal makinelerin satışından 3.800.000 TL kazanç elde etmiş, ürettiği sağlık ürünlerinin satış faaliyeti ise 1.200.000 TL zararla sonuçlanmıştır. Öte yandan, (G) A.Ş. diğer üretim faaliyetlerinden ise 1.800.000 TL zarar etmiştir.

(G) A.Ş.'nin 2022 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç	3.800.000 TL
- Sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar	1.200.000 TL
- Diğer üretim faaliyetinden doğan zarar	1.800.000 TL
- Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	1.200.000 TL
KKEG	1.000.000 TL
Geçmiş yıl zararları	2.000.000 TL
Matrah	1.000.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin 2022 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazançla ilişkin olarak kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak matrahın tespitinde, tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç ile gerek sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar gerekse diğer üretim faaliyetinden doğan zararın toplamı dikkate alınacaktır.

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin birden fazla üretim faaliyetinden elde ettiği net kazanç olan (3.800.000 TL kazanç + 1.200.000 TL zarar + 1.800.000 TL zarar) 800.000 TL kazanç dikkate alınarak indirimli oran uygulanacak matrah aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah \div Matrah x (Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)

: 1.000.000 TL x (800.000/2.000.000)
: 1.000.000 TL x %40

İndirimli oran uygulanacak matrah : 1.300.000 TL x (1.400.000/2.000.000)
: 1.300.000 TL x %70
: 910.000 TL

Dolayısıyla, (F) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 910.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%1=) %24 olarak uygulayacak, matrahın kalan 390.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş. 2023 yılında ürettiği tarımsal makinelerin satışından 3.800.000 TL kazanç elde etmiş, ürettiği sağlık ürünlerinin satış faaliyeti ise 1.200.000 TL zararla sonuçlanmıştır. Öte yandan, (G) A.Ş. diğer üretim faaliyetlerinden ise 1.800.000 TL zarar etmiştir.

(G) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç	3.800.000 TL
- Sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar	1.200.000 TL
- Diğer üretim faaliyetinden doğan zarar	1.800.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	1.200.000 TL
KKEG	1.000.000 TL
Geçmiş yıl zararları	2.000.000 TL
Matrah	1.000.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin 2023 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazançla ilişkin olarak kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak matrahın tespitinde, tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç ile gerek sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar gerekse diğer üretim faaliyetinden doğan zararın toplamı dikkate alınacaktır.

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin birden fazla üretim faaliyetinden elde ettiği net kazanç olan (3.800.000 TL kazanç + 1.200.000 TL zarar + 1.800.000 TL zarar) 800.000 TL kazanç dikkate alınarak indirimli oran uygulanacak matrah aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah : 1.000.000 TL x (800.000/2.000.000)
: 1.000.000 TL x %40
: 400.000 TL

: 400.000 TL

Dolayısıyla, (G) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 400.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 600.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Öte yandan, (G) A.Ş.'nin bu üretim faaliyetlerinin sonucunda toplamda zarar doğması halinde, mükellefin ticari bilanço karı ve/veya safi kurum kazancı bulursa dahi, üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirim uygulanmasının söz konusu olmayacağı tabiidir.

32.1.2.7. İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

Mükellefler, ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını gerçekleştirebilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı üretilen ürünlerin yurt içinde ve yurt dışında satılmasına göre ayırım yapılmaksızın, "üretim faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca 1 puan indirimli uygulanacaktır.

Bu Kanunun 32 nci maddesinin gerek yedinci gerekse sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın bir kısmı veya tamamı ihracattan kaynaklansa bile, bu kazanca üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirime yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 1: Sanayi sicil belgesini haiz ve çanta üretimiyle uğraşan (H) A.Ş. ürettiği çantaların bir kısmını yurt içi piyasada satarken bir kısmını da ihrac etmektedir. (H) A.Ş. üretmiş olduğu söz konusu çantaların 2022 yılında yurt içinde satışından 400.000 TL, ihracatından ise 600.000 TL olmak üzere toplamda 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

2022 yılında ticari bilanço kârı ve safi kurum kazancı da 1.000.000 TL olan (H) A.Ş.'nin üretim ve ihracattan elde ettiği 1.000.000 TL'lik bu kazancına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacaktır. Her ne kadar 1.000.000 TL'lik bu kazancın 600.000 TL'lik kısmı ihracat faaliyetinden elde edilmiş olsa da sanayi sicil belgesini haiz (H) A.Ş. tarafından bu kazancın tamamına "üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak" 1 puan indirim uygulanacağı için söz konusu kazancın ihracata isabet eden 600.000 TL'lik kısmına, ikinci defa indirime yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (I) A.Ş. ısıtma sistemleri üreterek bir kısmını iç piyasada satışa sunmakta bir kısmını da ihrac etmekte olup 2022 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	3.000.000 TL
- Yurt içi satıştan elde edilen kazanç	900.000 TL
- İhraç edilen ürünlerden elde edilen kazanç	1.500.000 TL

Dolayısıyla, (G) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 400.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%1=) %24 olarak uygulayacak, matrahın kalan 600.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Öte yandan, (G) A.Ş.'nin bu üretim faaliyetlerinin sonucunda toplamda zarar doğması halinde, mükellefin ticari bilanço karı ve/veya safi kurum kazancı bulursa dahi, üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirim uygulanmasının söz konusu olmayacağı tabiidir.

32.1.2.7. İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

Mükellefler, ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını gerçekleştirebilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı;

- Üretilen ürünlerin yurt içinde satılması durumunda "üretim faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 1 puan,
- Üretilen ürünlerin yurt dışında satılması durumunda ise "ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç" olarak 5 puan indirimli uygulanacaktır.

Bu Kanunun 32 nci maddesinin gerek yedinci gerekse sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin ihracattan elde edilen kazanca kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın üretime isabet eden kısmına ikinci defa indirime yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 1: Sanayi sicil belgesini haiz ve çanta üretimiyle uğraşan (H) A.Ş. ürettiği çantaların bir kısmını yurt içi piyasada satarken bir kısmını da ihrac etmektedir. (H) A.Ş. üretmiş olduğu söz konusu çantaların 2023 yılında yurt içinde satışından 400.000 TL, ihracatından ise 600.000 TL olmak üzere toplamda 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

2023 yılında ticari bilanço kârı ve safi kurum kazancı da 1.000.000 TL olan (H) A.Ş.'nin ürettiği ürünlerin yurt içi satışından elde ettiği 400.000 TL kazancına kurumlar vergisi oranı 1 puan; ihracattan elde ettiği 600.000 TL kazancına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır. Böylece, söz konusu kazancın ihracata isabet eden 600.000 TL'lik kısmına, ikinci defa indirime yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (I) A.Ş. ısıtma sistemleri üreterek bir kısmını iç piyasada satışa sunmakta bir kısmını da ihrac etmekte olup 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	3.000.000 TL
- Yurt içi satıştan elde edilen kazanç	900.000 TL
- İhraç edilen ürünlerden elde edilen kazanç	1.500.000 TL

- Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	200.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

(I) A.Ş.'nin ürettiği ısıtma sistemlerinin satışından (ihraç edilenlerden kaynaklananlar da dahil olmak üzere) elde edilen kazanç bu şirketin 2022 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç olarak 1 puan indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Bu kazancın ihracattan kaynaklanan kısmı da dahil olmak üzere tamamı "üretim faaliyeti" kapsamında 1 puan indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacağı için ihracattan elde edilen kazanç olarak ilaveten 1 puan daha indirim uygulanması yani 2 puan indirim söz konusu olmayacaktır.

Kurumlar vergisinin 1 puan indirimli uygulanmasında; (I) A.Ş.'nin üreterek ihraç ettiği ürünlerden elde ettiği kazancın üretim faaliyetinden elde edildiği kabul edileceğinden söz konusu ısıtma sistemlerin (gerek yurt içi gerekse yurt dışı) satışından elde edilen ve kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak toplam kazanç aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah} &= \text{Matrah} \times (\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK}) \\ &: 2.000.000 \text{ TL} \times (900.000 + 1.500.000 / 3.000.000) \\ &: 2.000.000 \text{ TL} \times (2.400.000 / 3.000.000) \\ &: 2.000.000 \text{ TL} \times \%80 \\ &: 1.600.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (I) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının; 1.600.000 TL'lik kısmına bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını (%23 - %1=) %22 olarak uygulayacaktır.

Matrahın kalan 400.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	200.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

(I) A.Ş.'nin ürettiği ısıtma sistemlerinin satışından elde edilen kazancın; ihracattan elde edilen kısmı 5 puan, üretimden elde edilen kısmı ise 1 puan indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. İhracattan elde edilen kazançta ilaveten 1 puan daha indirim uygulanması yani 6 puan indirim söz konusu olmayacaktır.

(I) A.Ş.'nin 2023 yılında, ürettiği ısıtma sistemlerinin yurt içinde satışından elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretilen ürünlerin yurtiçi satışından elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah} &: 2.000.000 \text{ TL} \times (900.000 / 3.000.000) \\ &: 2.000.000 \text{ TL} \times \%30 \\ &: 600.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Öte yandan, üretilen ısıtma sistemlerinin ihracından elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah:} & 2.000.000 \text{ TL} \times (1.500.000 / 3.000.000) \\ &: 2.000.000 \text{ TL} \times \%50 \\ &: 1.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (I) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının;

- 1.000.000 TL'lik kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle (%25-%5=) %20 olarak

- 600.000 TL'lik kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirimle (%25-%1=) %24 olmak üzere toplamda (1.000.000 TL + 600.000 TL=) 1.600.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır. Matrahın kalan 400.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 3: Sanayi sicil belgesini haiz olup inşaat makineleri ve hırdavat malzemeleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalarda satışını yapan (İ) A.Ş. beyaz eşya üreten (H) Ltd. Şti.'nden aldığı ürünleri de ihraç etmektedir. (İ) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- İnşaat makinelerinin yurt içi satışından elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Hırdavat ürünlerinin ihracından doğan zarar	800.000 TL
- Beyaz eşya ihracından elde edilen kazanç	400.000 TL
- Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	1.000.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	1.300.000 TL

(İ) A.Ş.'nin 2022 yılında, ürettiği inşaat makinelerinin satışından 1.400.000 TL kazanç, ürettiği hırdavat ürünlerinin ihracından ise 800.000 TL zarar doğduğu için 2022 yılı üretim faaliyeti toplamda (1.400.000 TL kazanç + 800.000 TL zarar olmak üzere) 600.000 TL karla sonuçlanmıştır. (İ) A.Ş.'nin 2022 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times (\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK})$

$$: 1.300.000 \text{ TL} \times (600.000/2.000.000)$$

$$: 1.300.000 \text{ TL} \times \%30$$

$$: 390.000 \text{ TL}$$

Öte yandan, satın aldığı beyaz eşyaların ihracından elde edilen 400.000 TL kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times (\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK})$

$$: 1.300.000 \text{ TL} \times (400.000/2.000.000)$$

$$: 1.300.000 \text{ TL} \times \%20$$

$$: 260.000 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, (İ) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2022 yılı matrahının; 390.000 TL'lik kısmına üretim faaliyeti nedeniyle, 260.000 TL'lik kısmına da ihracat faaliyeti nedeniyle olmak üzere toplamda (390.000 TL + 260.000 TL =) 650.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23 - %1 =) %22 olarak uygulayacaktır.

Matrahın kalan 650.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 3: Sanayi sicil belgesini haiz olup inşaat makineleri ve hırdavat malzemeleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalarda satışını yapan (İ) A.Ş. beyaz eşya üreten (H) Ltd. Şti.'den aldığı ürünleri de ihraç etmektedir. (İ) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- İnşaat makinelerinin yurt içi satışından elde edilen kazanç	400.000 TL
- Hırdavat ürünlerinin ihracından doğan zarar	800.000 TL
- Beyaz eşya ihracından elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	1.000.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	1.300.000 TL

(İ) A.Ş.'nin 2023 yılında, ürettiği inşaat makinelerinin yurt içinde satışı 400.000 TL karla sonuçlanmıştır. (İ) A.Ş.'nin ürettiği ürünlerin yurt içine satışından elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretilen ürünlerin yurtiçi satışından elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah: 1.300.000 TL x (400.000/2.000.000)

$$: 1.300.000 \text{ TL} \times \%20$$

$$: 260.000 \text{ TL}$$

Öte yandan, satın aldığı beyaz eşyaların ihracından 1.400.000 TL kazanç, ürettiği hırdavat ürünlerinin ihracından 800.000 TL zarar doğduğu için ihracat faaliyeti toplamda (1.400.000 TL kazanç + 800.000 TL zarar olmak üzere) 600.000 TL karla sonuçlanmıştır. (İ) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço karı

İndirimli oran uygulanacak matrah : 1.300.000 TL x (600.000/2.000.000)

$$: 1.300.000 \text{ TL} \times \%30$$

$$: 390.000 \text{ TL}$$

Örnek 4: Sanayi sicil belgesini haiz (J) A.Ş. tarım makineleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalara satışını yapmakta ve muhtelif üreticilerden aldığı organik gübreleri de ihraç etmektedir. (J) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	1.000.000 TL
- Tarım makinelerinin yurt içinde satışından doğan zarar	600.000 TL
- Tarım makinelerinin ihracından elde edilen kazanç	500.000 TL
- Organik gübre ihracından elde edilen kazanç	800.000 TL
- Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	300.000 TL
KKEG	200.000 TL
Matrah	1.200.000 TL

Üretim faaliyetinin değerlendirilmesi:

(J) A.Ş., 2022 yılında, ürettiği tarım makinelerinin yurt içinde satışından 600.000 TL zarar ederken kendi ürettiği bu makinelerin ihracından ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef kendi ürettiği ürünleri ihraç etmiş olduğu için tarımsal makinelerin gerek yurt içinde satışından gerekse ihracından doğan kazanç/zarar birlikte "üretim faaliyetinin" sonucu olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla, (J) A.Ş.'nin 2022 yılında tarım makineleri üretim ve satış faaliyeti 600.000 TL zarar ve 500.000 TL kazançla zararlı sonuçlandığı için toplamda 100.000 TL zarar doğacak, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanabilecek bir kazanç söz konusu olmayacaktır.

İhracat faaliyetinin değerlendirilmesi:

(J) A.Ş.'nin, ürettiği tarım makinelerinin ihracından doğan kazanç "üretim faaliyeti"nin sonucu olarak değerlendirildiğinden, kurumlar vergisinin 1 puan indirimli uygulanmasında ihracat faaliyetinin sonucu olarak sadece organik gübre ihracından elde edilen 800.000 TL kazanç dikkate alınacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times (\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK})$

$$: 1.200.000 \text{ TL} \times (800.000 / 1.000.000)$$

$$: 1.200.000 \text{ TL} \times \%80$$

$$: 960.000 \text{ TL}$$

(J) A.Ş.'nin 2022 organik gübre ihracatından elde ettiği kazanç 800.000 TL olduğundan, mükellefin 2022 yılı matrahının en fazla 800.000 TL'lik kısmına Kanunun

Dolayısıyla, (İ) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2023 yılı matrahının;
- 390.000 TL'lik kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle (%25-%5=) %20 olarak,
- 260.000 TL'lik kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirimle (%25-%1=) %24 olmak üzere toplamda (390.000 TL + 260.000 TL=) 650.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır. Matrahın kalan 650.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 4: Sanayi sicil belgesini haiz (J) A.Ş. tarım makineleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalara satışını yapmakta ve muhtelif üreticilerden aldığı organik gübreleri de ihraç etmektedir. (J) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	1.000.000 TL
- Tarım makinelerinin yurt içinde satışından doğan zarar	300.000 TL
- Tarım makinelerinin ihracından elde edilen kazanç	200.000 TL
- Organik gübre ihracından elde edilen kazanç	500.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	200.000 TL
Matrah	1.200.000 TL

Üretim faaliyetinin değerlendirilmesi:

(J) A.Ş., 2023 yılında, ürettiği tarım makinelerinin yurt içinde satışından 300.000 TL zarar etmiştir.

Dolayısıyla, (J) A.Ş.'nin 2023 yılında tarım makineleri üretim ve satış faaliyeti 300.000 TL zararlı sonuçlandığı için, 1 puan indirim uygulanabilecek bir kazanç söz konusu olmayacaktır.

İhracat faaliyetinin değerlendirilmesi:

(J) A.Ş. 2023 yılında, ürettiği tarım makinelerinin ihracından 200.000 TL, satın aldığı organik gübrelerin ihracından ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellefin kendi ürettiği ürünlerin ihracı ile satın aldığı ürünlerin ihracından doğan kazançların toplamı "ihracat faaliyetinin" sonucu olarak değerlendirilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç
			Ticari bilanço kârı

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah} : 1.200.000 \text{ TL} \times (700.000 / 1.000.000)$$

$$: 1.200.000 \text{ TL} \times \%70$$

$$: 840.000 \text{ TL}$$

(J) A.Ş.'nin 2023 yılında ürettiği ve satın aldığı ürünlerin ihracatından elde ettiği kazanç 700.000 TL olduğundan, mükellefin 2023 yılı matrahının en fazla 700.000 TL'lik kısmına Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında 5 puan indirim uygulanabilecektir. Matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında 4 puan indirim uygulanabilecektir. Matrahın kalan 400.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.8. İhracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç toplamının ticari bilanço karından büyük olması halinde kurumlar vergisi oranının 4 puan indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen ve kurumlar vergisi oranı 4 puan indirimli uygulanacak olan kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir. Ancak, zaman zaman mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması nedeniyle üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç toplamı ticari bilanço karından fazla olabilmektedir.

Üretim ve ihracattan elde edilen toplam kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 4 puan indirim uygulanacak matrah, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanç oranına göre tespit edilecektir. Her halükarda üretim ve ihracattan elde edilen kazanç, safi kurum kazancını aşamayacaktır.

Aynı durum ticari bilanço karının sıfır olmasına rağmen kurumlar vergisi matrahının olduğu durumlar için de geçerli olacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz (K) A.Ş. muhtelif makineleri üreterek yurt içi piyasalara satışını yapmakta ve (Z) A.Ş.'den satın aldığı mobilyaları da ihraç etmektedir. (K) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Muhtelif makinelerin yurt içi satışından elde edilen kazanç	1.500.000 TL
- Mobilya ihracından elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- Diğer zararlar	500.000 TL
KKEG	700.000 TL
Matrah	2.700.000 TL

(K) A.Ş.'nin 1 puan indirimli matrahın tespitinde dikkate alınacak kazancı (üretimden 1.500.000 TL, ihracattan 1.000.000 TL olmak üzere) 2.500.000 TL'dir.

Bu nedenle, 4 puan indirimli oran uygulanacak matrahın ticari bilanço karına oranı %100 olarak alınacaktır. Ancak, matrah ne kadar yüksek olursa olsun 4 puan indirim uygulanacak matrah 2.500.000 TL'lik bu tutarı aşamayacaktır.

Safi kurum kazancının yani matrahın 2.500.000 TL'lik bu tutardan düşük olması halinde ise 4 puan indirim uygulanacak matrah, safi kurum kazancını yani kurumlar vergisi matrahını aşamayacaktır.

32.1.2.9. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın indirim veya istisnaya konu edilmesi halinde uygulama

32.1.2.9.1. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirime konu edilmiş olması halinde uygulama

32.1.2.8. İhracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç toplamının ticari bilanço karından büyük olması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen ve kurumlar vergisi oranı indirimli uygulanacak olan kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir. Ancak, zaman zaman mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması nedeniyle üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç toplamı ticari bilanço karından fazla olabilmektedir.

Üretim ve ihracattan elde edilen toplam kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında indirim uygulanacak matrah, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanç oranına göre tespit edilecektir. Her halükarda üretim ve ihracattan elde edilen kazanç, safi kurum kazancını aşamayacaktır.

Aynı durum ticari bilanço karının sıfır olmasına rağmen kurumlar vergisi matrahının olduğu durumlar için de geçerli olacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz (K) A.Ş. muhtelif makineleri üreterek yurt içi piyasalara satışını yapmakta ve (Z) A.Ş.'den satın aldığı mobilyaları da ihraç etmektedir. (K) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- Muhtelif makinelerin yurt içi satışından elde edilen kazanç	1.500.000 TL
- Mobilya ihracından elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- Diğer zararlar	500.000 TL
KKEG	700.000 TL
Matrah	2.700.000 TL

(K) A.Ş.'nin 1 ve 5 puan indirimli matrahın tespitinde dikkate alınacak kazancı (üretimden 1.500.000 TL, ihracattan 1.000.000 TL olmak üzere) 2.500.000 TL'dir.

Bu nedenle, indirimli oran uygulanacak matrahın ticari bilanço karına oranı %100 olarak alınacaktır. Ancak, matrah ne kadar yüksek olursa olsun indirim uygulanacak matrah 2.500.000 TL'lik bu tutarı aşamayacaktır.

Safi kurum kazancının yani matrahın 2.500.000 TL'lik bu tutardan düşük olması halinde ise indirim uygulanacak matrah, safi kurum kazancını yani kurumlar vergisi matrahını aşamayacaktır.

32.1.2.9. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın indirim veya istisnaya konu edilmesi halinde uygulama

32.1.2.9.1. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirime konu edilmiş olması halinde uygulama

Bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’sinin, beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İhracat faaliyetiyle işgal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %50’lik kısmının Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 4 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan bu indirime konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 4 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 4 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara mimarlık hizmeti vermekte olan (L) A.Ş.’nin bu hizmetinden münhasıran yurt dışında yararlanılmaktadır. (L) A.Ş. yurt dışına yönelik mimarlık hizmeti faaliyetinden elde ettiği 800.000-TL kazancın %50’sini (400.000 TL) bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında 2022 yılı beyannamesinde indirim olarak dikkate almıştır.

Yurt dışına yönelik olarak mimarlık hizmeti sunan (L) A.Ş.’nin 2022 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-Yurt dışına yönelik mimarlık hizmetinden elde edilen kazanç	800.000 TL
-Diğer kazançlar (4 puan indirim kapsamında olmayan)	1.200.000 TL
KKEG	200.000 TL
İştirak kazançları istisnası	600.000 TL
KVK 10/1-ğ kapsamında hizmet ihracı indirimi	400.000 TL
Matrah	1.200.000 TL

(L) A.Ş. 2022 yılında ihracat faaliyetinden 800.000 TL kazanç elde etmiş olsa da bu kazancın 400.000 TL’lik kısmı beyanname üzerinden Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında zaten kurum kazancından

Bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın **elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla %80’inin** beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İhracat faaliyetiyle işgal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %80’lik kısmının Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan bu indirime konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 5 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 5 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara mimarlık hizmeti vermekte olan (L) A.Ş.’nin bu hizmetinden münhasıran yurt dışında yararlanılmaktadır. (L) A.Ş. yurt dışına yönelik mimarlık hizmeti faaliyetinden elde ettiği **ve beyan dönemine kadar Türkiye’ye transfer ettiği 500.000 TL** kazancın %80’ini (400.000 TL) bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında 2023 yılı beyannamesinde indirim olarak dikkate almıştır.

Yurt dışına yönelik olarak mimarlık hizmeti sunan (L) A.Ş.’nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-Yurt dışına yönelik mimarlık hizmetinden elde edilen kazanç	500.000 TL
-Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	1.500.000 TL
KKEG	200.000 TL
İştirak kazançları istisnası	600.000 TL
KVK 10/1-ğ kapsamında hizmet ihracı indirimi	400.000 TL
Matrah	1.200.000 TL

(L) A.Ş. 2023 yılında ihracat faaliyetinden 500.000 TL kazanç elde etmiş olsa da bu kazancın 400.000 TL’lik kısmı beyanname üzerinden Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında zaten kurum kazancından indirilmiş ve vergi dışı bırakılmış olduğundan, 5 puan indirim ancak kalan tutara uygulanabilecektir.

indirilmiş ve vergi dışı bırakılmış olduğundan, 4 puan indirim ancak kalan tutara uygulanabilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times \frac{(\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK})}{\text{Matrah}}$

$$: 1.200.000 \text{ TL} \times [(800.000 - 400.000) / (2.000.000 - 400.000)]$$

$$: 1.200.000 \text{ TL} \times 0,25$$

$$: 300.000 \text{ TL}$$

(L) A.Ş.'nin 2022 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği 800.000 TL'lik kazançtan bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirim konusu edilen 400.000 TL'lik tutar mahsup edildikten sonra (800.000 TL - 400.000 TL =) 400.000 TL'lik tutar, ihracattan elde edilen kazanç olarak dikkate alınmış ve kurumlar vergisinin 4 puan indirimli olarak uygulanacağı matrah 300.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu hesaplama göre, 1.200.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 300.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı (%23-%4=) %22 olarak uygulanacak, matrahın kalan 900.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.9.2. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde uygulama

Gerek bu Kanundaki gerekse diğer kanunlardaki muhtelif düzenlemeler dolayısıyla mükelleflerin üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir.

Mükelleflerin, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, istisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için, Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında kurumlar vergisi oranının 4 puan indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, 4 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz (M) A.Ş. 2022 yılında Mersin Serbest Bölgesindeki üretim faaliyetinden 700.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu firma, aynı zamanda serbest bölge dışında ürettiği inşaat makinelerinin yurt içinde satışından da 800.000 TL kazanç elde etmiştir.

(M) A.Ş.'nin faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	1.600.000 TL
- Serbest bölgedeki üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	700.000 TL
- İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	800.000 TL

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{(\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} - \text{KVK 10/1-ğ kapsamında indirim konusu yapılan tutar})}{(\text{Ticari bilanço karı} - \text{KVK 10/1-ğ kapsamında indirim konusu yapılan tutar})}$
------------------------------------	--------	---	--

İndirimli oran uygulanacak matrah : 1.200.000 TL x [(500.000 - 400.000) / (2.000.000 - 400.000)]

$$: 1.200.000 \text{ TL} \times \% 6,25$$

$$: 75.000 \text{ TL}$$

(L) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği 500.000 TL'lik kazançtan bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirim konusu edilen 400.000 TL'lik tutar mahsup edildikten sonra (500.000 TL - 400.000 TL =) 100.000 TL'lik tutar, ihracattan elde edilen kazanç olarak dikkate alınmış ve kurumlar vergisinin 5 puan indirimli olarak uygulanacağı matrah 75.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu hesaplama göre, 1.200.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 75.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı (%25-%5=) %20 olarak uygulanacak, matrahın kalan 1.125.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.9.2. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde uygulama

Gerek bu Kanundaki gerekse diğer kanunlardaki muhtelif düzenlemeler dolayısıyla mükelleflerin üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir.

Mükelleflerin, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, istisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için, Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz (M) A.Ş. 2023 yılında Mersin Serbest Bölgesindeki üretim faaliyetinden 700.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu firma, aynı zamanda serbest bölge dışında ürettiği inşaat makinelerinin yurt içinde satışından da 800.000 TL kazanç elde etmiştir. (M) A.Ş.'nin faaliyetlerinin 2023 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	1.600.000 TL
- Serbest bölgedeki üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	700.000 TL
- İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	800.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	100.000 TL
KKEG	400.000 TL

-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	100.000 TL
KKEG	400.000 TL
Serbest bölge kazanç istisnası	700.000 TL
Geçmiş yıl zararları	300.000 TL
Matrah	1.000.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (M) A.Ş.'nin 2022 yılında Mersin Serbest Bölgesindeki üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında değerlendirilemeyecektir. (M) A.Ş. tarafından serbest bölge dışında üretilen inşaat makinelerinin yurt içinde satışından elde edilen ve herhangi bir istisnaya tabi tutulmamış olan 800.000 TL tutarında kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrah aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah: ~~Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)~~

$$: 1.000.000 \text{ TL} \times [(1.500.000-700.000)/(1.600.000-700.000)]$$

$$: 1.000.000 \text{ TL} \times 800.000/900.000$$

$$: 1.000.000 \text{ TL} \times \%88,89$$

$$: 888.888,89 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, (M) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının serbest bölge dışında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde edilen 800.000 TL'lik kısmına bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını (~~%23-%1=~~) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 200.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Serbest bölge kazanç istisnası	700.000 TL
Geçmiş yıl zararları	300.000 TL
Matrah	1.000.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (M) A.Ş.'nin 2023 yılında Mersin Serbest Bölgesindeki üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında değerlendirilemeyecektir. (M) A.Ş. tarafından serbest bölge dışında üretilen inşaat makinelerinin yurt içinde satışından elde edilen ve herhangi bir istisnaya tabi tutulmamış olan 800.000 TL tutarında kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrah aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{(Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç - İstisna Kazanç)}}{\text{(Ticari bilanço karı - İstisna Kazanç)}}$
------------------------------------	--------	---	---

İndirimli oran uygulanacak matrah : 1.000.000 TL x [(1.500.000-700.000)/(1.600.000-700.000)]

$$: 1.000.000 \text{ TL} \times 800.000/900.000$$

$$: 1.000.000 \text{ TL} \times \%88,89$$

$$: 888.888,89 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, (M) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının serbest bölge dışında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde edilen 800.000 TL'lik kısmına bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını (%25-%1=) %24 olarak uygulayacak, matrahın kalan 200.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.10. Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda ~~1 puan~~ indirim uygulaması

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için ~~1 puanlık~~ oran indirimi, Kanunun 32 nci maddesinde yer alan diğer indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır. Bu nedenle, mükelleflerce, aynı dönemde Kanunun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkralarından yararlanılabilmesi halinde öncelikle 32 nci maddenin altıncı fıkrası hükmü (2 puan indirim) uygulanacak ardından yedinci ve sekizinci fıkralardaki 1 puanlık indirim hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle iştil edilerek Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve/veya sekizinci

32.1.2.10. Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda indirim uygulaması

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için oran indirimi, Kanunun 32 nci maddesinde yer alan diğer indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır. Bu nedenle, mükelleflerce, aynı dönemde Kanunun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkralarından yararlanılabilmesi halinde öncelikle 32 nci maddenin altıncı fıkrası hükmü (2 puan indirim) uygulanacak ardından yedinci ve sekizinci fıkralardaki 1 veya 5 puanlık indirim hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle iştil edilerek Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve/veya sekizinci fıkrası kapsamında bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan

fikrası kapsamında bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için (Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim ilave olarak) 1 puan indirim daha uygulanacaktır.

Örnek: 2021 yılında payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere %30 oranında halka arz edilen (N) A.Ş. sanayi sicil belgesini haiz olup inşaat makineleri üreterek yurt içine satmaktadır. (N) A.Ş.'nin 2022 yılı faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (1 puanlık indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	2.000.000 TL
Matrah	500.000 TL

(N) A.Ş., 10/2/2021 tarihinde gerçekleşen halka arz işleminden dolayı 2022 yılında Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını 2 puan indirimli (~~%23-%2=~~) %21 olarak dikkate alacaktır.

2022 yılında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde etmiş olduğu 1.400.000 TL'lik kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times (\text{üretim faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK})$

$$: 500.000 \text{ TL} \times (1.400.000/2.000.000)$$

$$: 500.000 \text{ TL} \times \%70$$

$$: 350.000 \text{ TL}$$

(N) A.Ş.'nin 2021-2025 hesap dönemlerinde matrahının tamamına Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli uygulanacağından 2022 yılında üretim faaliyetinden kaynaklanan 1 puan indirim ise 2 puanlık bu indirimden sonra uygulanabilecektir.

Dolayısıyla, (N) A.Ş.'nin 500.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 350.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim (~~%23-%2=~~) %21'e ilave olarak 1 puan indirimli (~~%21-%1=~~) %20 olarak uygulanacak, matrahın kalan 150.000 TL'lik kısmına ise (~~%23-%2=~~) %21 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır.

32.1.2.11. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılması halinde uygulama

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak

sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için (Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim ilave olarak) 1 veya 5 puan indirim daha uygulanacaktır.

Örnek: 2021 yılında payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere %30 oranında halka arz edilen (N) A.Ş. sanayi sicil belgesini haiz olup inşaat makineleri üreterek yurt içine satmaktadır. (N) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	600.000 TL
KKEG	500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	2.000.000 TL
Matrah	500.000 TL

(N) A.Ş., 10/2/2021 tarihinde gerçekleşen halka arz işleminden dolayı 2023 yılında Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını 2 puan indirimli (~~%25-%2=~~) %23 olarak dikkate alacaktır.

2023 yılında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde etmiş olduğu 1.400.000 TL'lik kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	Ticari bilanço kârı
------------------------------------	--------	---	---	---------------------

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah} : 500.000 \text{ TL} \times (1.400.000/2.000.000)$$

$$: 500.000 \text{ TL} \times \%70$$

$$: 350.000 \text{ TL}$$

(N) A.Ş.'nin 2021-2025 hesap dönemlerinde matrahının tamamına Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli uygulanacağından 2023 yılında üretim faaliyetinden kaynaklanan 1 puan indirim ise 2 puanlık bu indirimden sonra uygulanabilecektir.

Dolayısıyla, (N) A.Ş.'nin 500.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 350.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim (~~%25-%2=~~) %23'e ilave olarak 1 puan indirimli (~~%23-%1=~~) %22 olarak uygulanacak, matrahın kalan 150.000 TL'lik kısmına ise (~~%25-%2=~~) %23 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır.

32.1.2.11. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılması halinde uygulama

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen

yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir. Ayrıca, bu mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dolayısıyla yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, hem Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 1 puanlık indirimden hem de Kanunun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.

Bu durumda, öncelikle Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki matraha 1 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli ~~bu oran~~ Kanunun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir.

Örnek: (O) A.Ş.'nin 2020 yılında başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2022 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 5.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve 2022 yılında bu yatırımdan 300.000 TL kazanç elde edilmiştir. (O) A.Ş., 2022 yılı matrahının tamamını (300.000 TL yatırımdan elde edilen kazanç, 1.700.000 TL diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak) Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi tutacaktır.

(Yatırıma katkı oranı: %50, vergi indirim oranı: %80)

2022 yılında mal ihracatı faaliyetinden 1.500.000 TL kazanç elde etmiş olan (O) A.Ş.'nin 2022 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-Mal ihracatından elde edilen kazanç	1.500.000 TL
- Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	500.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

İndirimli oran uygulanacak matrah: ~~Matrah x (ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)~~

$$: 2.000.000 \text{ TL} \times (1.500.000/2.000.000)$$

$$: 2.000.000 \text{ TL} \times \%75$$

$$: 1.500.000 \text{ TL}$$

(O) A.Ş.'nin 2022 yılı matrahının tamamına Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanacağı için yatırım teşvik belgesindeki %80 vergi indirim oranı,

- Matrahın, ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanan 1.500.000 TL'lik kısmı için $(\%23 - \%1 =) \%22$ oranına,

-Matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için de % 23 oranına uygulanacaktır.

veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir. Ayrıca, bu mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dolayısıyla yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, hem Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 1 veya 5 puanlık indirimden hem de Kanunun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.

Bu durumda, öncelikle Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki matraha 1 veya 5 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli oranlara Kanunun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir.

Örnek: (O) A.Ş.'nin 2021 yılında başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2023 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 5.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve 2023 yılında bu yatırımdan 300.000 TL kazanç elde edilmiştir. (O) A.Ş., 2023 yılı matrahının tamamını (300.000 TL yatırımdan elde edilen kazanç, 1.700.000 TL diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak) Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi tutacaktır.

(Yatırıma katkı oranı: %50, vergi indirim oranı: %80)

2023 yılında mal ihracatı faaliyetinden 1.500.000 TL kazanç elde etmiş olan (O) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-Mal ihracatından elde edilen kazanç	1.500.000 TL
- Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	500.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço kârı}}$
------------------------------------	--------	---	--

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah} : 2.000.000 \text{ TL} \times (1.500.000/2.000.000)$$

$$: 2.000.000 \text{ TL} \times \%75$$

$$: 1.500.000 \text{ TL}$$

(O) A.Ş.'nin 2023 yılı matrahının tamamına Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanacağı için yatırım teşvik belgesindeki %80 vergi indirim oranı,

- Matrahın, ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç nedeniyle 5 puan indirim uygulanan 1.500.000 TL'lik kısmı için $(\%25 - \%5 =) \%20$ oranına,

Dolayısıyla, matrahın 1.500.000 TL'lik kısmına [%22 - (%22 x %80)] % 4,4 oranı uygulanırken, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmına [%23 - (%23 x %80)] % 4,6 oranı uygulanacaktır. (O) A.Ş. indirimli kurumlar vergisi uygulaması dolayısıyla 2022 yılında (264.000 TL + 96.000 TL) olmak üzere 356.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından yararlanmış olacaktır.

Öte yandan, (O) A.Ş.'nin Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaması halinde, 2.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 1.500.000 TL'lik kısmı için kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için ise genel oranı (%23) dikkate alacaktır.

32.1.2.12. Diğer hususlar

32.1.2.12.1. Genel giderlerin dağılımı

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır. Söz konusu indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtılabilecektir.

Öte yandan, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

32.1.2.12.2. Münhasıran üretim veya ihracat kazançlarına isabet eden kur farkı ve diğer gelirlerin durumu

Gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler 4-puan indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilirken, bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin ise söz konusu indirimden yararlanamayacağı tabiidir.

-Matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için de % 25 oranına uygulanacaktır. Dolayısıyla, matrahın 1.500.000 TL'lik kısmına [%20 - (%20 x %80)] %4 oranı uygulanırken, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmına [%25 - (%25 x %80)] %5 oranı uygulanacaktır. (O) A.Ş. indirimli kurumlar vergisi uygulaması dolayısıyla 2023 yılında (240.000 TL + 100.000 TL) olmak üzere 340.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından yararlanmış olacaktır.

Öte yandan, (O) A.Ş.'nin Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaması halinde, 2.000.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 1.500.000 TL'lik kısmı için kurumlar vergisi oranını (%25-%5=) %20 olarak, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için ise genel oranı (%25) dikkate alacaktır.

32.1.2.12. Diğer hususlar

32.1.2.12.1. Genel giderlerin dağılımı

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır. Söz konusu indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtılabilecektir.

Öte yandan, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

32.1.2.12.2. Münhasıran üretim veya ihracat kazançlarına isabet eden kur farkı ve diğer gelirlerin durumu

Gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilirken, bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin ise söz konusu indirimden yararlanamayacağı tabiidir.

32.2.13. Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması

1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 7338 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenen sekizinci fıkrada;

“(8) Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve

katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz. Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz. Bu fıkra kapsamında diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz.”

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, ilgili hesap dönemi başından kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, ilgili dönem itibarıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'luk kısmından, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle yararlanılmasına imkan sağlanmıştır.

Ancak terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak kazanılan yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamayacaktır.

Bu uygulamada, diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan yatırıma katkı tutarının bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından da vazgeçildiği kabul edilecektir. Böylece yatırıma katkı tutarı, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarı kadar azalmış olacaktır.

Dolayısıyla, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarları için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Örnek: (B) A.Ş.'nin 2023 hesap döneminde başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2023 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 2.000.000 TL'lik kısmı 11/3/2023 tarihi itibarıyla gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %50)

$$\begin{aligned} \text{Toplam yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\ &= 10.000.000 \text{ TL} \times \%30 \\ &= 3.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2023/3. geçici vergilendirme} & \\ \text{dönemi itibarıyla hak kazanılan} &= \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı} \\ \text{yatırıma katkı tutarı} & \text{oranı} \\ &= 2.000.000 \text{ TL} \times \%30 \end{aligned}$$

$$= 600.000 \text{ TL}$$

Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde elde ettiği kazançta uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\begin{aligned} \text{İndirimli KV oranı} & : [\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})] \\ & : [\%25 - (\%25 \times \%50)] = [\%25 - \%12,5] = \%12,5 \end{aligned}$$

- Yatırımdan elde edilen kazanç	1.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (1.000.000 TL x %25)	250.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (1.000.000 TL x %12,5)	125.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (250.000 TL - 125.000 TL)	125.000 TL

(B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde elde ettiği 1.000.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 125.000 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde hak kazanılan 600.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (600.000 TL - 125.000 TL) 475.000 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

Mükellef 22/5/2023 tarihinde vermiş olduğu dilekçeyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle hesaplanan yatırıma katkı tutarının %10'unun diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılmasını talep etmiştir. Mükellefin 2023/11. dönem gelir vergisi stopajı ve damga vergisi borcu 80.000 TL'dir.

Mükellefin terkin yoluyla yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1. sınır:

$$\begin{aligned} \text{Diğer vergi borçlarından terkin edilecek tutar} & = \text{Hak edilen yatırıma katkı tutarı} \times \%10 \\ & = 600.000 \text{ TL} \times \%10 \\ & = 60.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, mükellefin ilgili dönemde diğer vergi borçlarına terkin yoluyla kullanımını talep edebileceği yatırıma katkı tutarı, hak edilen yatırıma katkı tutarının %10'unu geçemeyecektir.

2. sınır:

$$\begin{aligned} \text{Terkin talebinde bulunulabilecek üst sınır} & = (\text{Hak kazanılan yatırıma katkı tutarı} - \text{yararlanılan yatırıma katkı tutarı}) / 2 \\ & = (600.000 \text{ TL} - 125.000 \text{ TL}) / 2 \end{aligned}$$

$$= 475.000 \text{ TL} / 2$$

$$= 237.500 \text{ TL}$$

(B) A.Ş.'nin terkin talebinde bulunabileceği üst sınır 237.500 TL olup mükellefin terkin edilebilecek vergi borcu söz konusu üst sınırın altında kalmaktadır.

Bununla birlikte, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'u olan 60.000 TL, 80.000 TL'lik borç tutarının altında kaldığından, mükellefin 22/5/2023 tarihinde yapmış olduğu başvuru doğrultusunda, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının yalnızca 60.000 TL'lik kısmı 80.000 TL tutarındaki diğer vergi borcundan terkin edilebilecektir.

Bu terkin işleminin yapılabilmesi için mükellefin, 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme dönemi beyannamesini vermesini müteakiben, yukarıdaki hesaplamaları içeren terkinine ilişkin yeni bir dilekçe vermesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, (B) A.Ş.'nin söz konusu tutarı diğer vergi borçlarından terkin etmesi durumunda, kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçilecektir.

$$\begin{aligned} \text{Vazgeçilen yatırıma katkı tutarı} &= \text{Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutar} \times 1 \\ &= 60.000 \text{ TL} \times 1 \\ &= 60.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (B) A.Ş.'nin diğer vergilerden terkin ettiği 60.000 TL ile bu tutarın bir katına isabet eden (vazgeçilen yatırıma katkı tutarı) 60.000 TL'nin toplamı olan 120.000 TL indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Ayrıca, hak edilen yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılmasına ilişkin söz konusu uygulama 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamaları için geçerlidir.

Terkin talebinde bulunan mükelleflerin, her bir geçici vergi ile yıllık beyannamesini ibrazı sonrasında, terkin talep dilekçesindeki hesaplamaları revize etmesi ve yeni bir terkin talep dilekçesi vermesi gerekmektedir. Terkin talebi, her bir yatırım teşvik belgesi bazında ayrı ayrı yapılacaktır.

Mükelleflerin terkin suretiyle kullanacağı yatırıma katkı tutarları, mükellefler tarafından kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacağından, bu tutarların, geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

32.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi

32.5.1. Yasal düzenleme

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanununun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı aşağıdaki 32/C maddesi eklenmiştir.

“(1) 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamaz.

(2) Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken birinci fıkrada belirtilen kurum kazancından aşağıdaki istisna ve indirimler düşülür:

a) 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar,

b) 10 uncu maddenin birinci fıkrasının; (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,

c) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar,

ç) 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.

(3) Birinci fıkra kapsamında hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilir ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenir.

(4) Bu madde hükmü geçici vergi dönemleri için de uygulanır.

(5) İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmaz.

(6) Bu maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

(7) Birinci fıkrada yer alan oranı; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Böylece, kurumlar vergisi mükelleflerinin hesaplayacakları kurumlar vergisinin tespitine yönelik vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

Bu madde, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara; özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

32.5.2. Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri

Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir.

Türkiye’de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan ve vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların beyanı dar mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır. Dar mükellef kurumların söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle beyanname vermeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

32.5.3. Asgari kurumlar vergisinin uygulanmayacağı mükellefler

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket, 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır. 2023 yılında kurulan bir şirket için 2025 hesap döneminde, 2024 yılında kurulan bir şirket için ise 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari vergi uygulamayacaktır.

Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Hasılat esaslı kazanç tespiti” başlıklı 113 üncü maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

32.5.4. Asgari kurumlar vergisi uygulaması ve hesaplaması

Kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32 nci maddesinin birinci ila dokuzuncu fıkrası hükümleri ile 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına asgari kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde de, asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri, kurum geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümlerini dikkate alarak kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Aynı beyannamelerde, ticari bilanço karı/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerini ekleyeceklerdir. Bu tutarın sıfırdan büyük olması halinde, bu tutardan asgari kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunan ve “32.5.5.” bölümünde belirtilen istisna ve indirimler düşülecektir. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Ticari bilanço karı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının veya ticari bilanço zararı ile kanunen kabul edilmeyen giderler toplamının sıfırdan büyük olduğu durumlarda asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 nci maddesi ve geçici 33 üncü maddesi hükmü uyarınca, mali tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulduğu dönemlerde, asgari kurumlar vergisi hesabında enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşan değerler dikkate alınacaktır.

Hesaplanan asgari kurumlar vergisinden;

- 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan iki puan, ihracat kazançlarına uygulanan beş puan, sanayi sicil belgesini

haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,

- 32/C maddesinin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilecek ve ödenmesi gereken asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

Bu kapsamdaki yatırıma katkı tutarının tespitinde, 2/8/2024 tarihinden önce mevcut yatırım teşvik belgelerinde kayıtlı olan yatırım tutarı dikkate alınacak, bu tarihten sonra yatırım teşvik belgesinde gerçekleştirilen revizeler sonucundaki artışlar hesaplamaya dahil edilmeyecektir. 2/8/2024 tarihinden sonra (bu tarih dahil) yeni alınan teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi, hesaplanan asgari vergiden düşülemeyecektir.

Kanunun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları ile 32/A maddesinin aynı kazançta uygulandığı durumlarda, indirimli oran uygulamaları dolayısıyla alınmayan vergilerin tamamı asgari kurumlar vergisinden indirilebilecektir.

Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak indirimli oran uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarları düşüldükten sonra kalan tutarın mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergi tutarını aşması halinde, aşan fark tutar kadar asgari vergi hesaplanacaktır.

Hesaplanan asgari vergiden hesap dönemine ilişkin tevkif suretiyle ödenen kurumlar vergisi ile ödenen geçici vergiler mahsup edilebilecektir.

Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle vermiş oldukları beyannamelerinde de asgari kurumlar vergisini hesaplamaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında vergi indirimi hakkı bulunan kurumlar, hesaplanan asgari kurumlar vergisi için de bu haklarını kullanabileceklerdir.

32.5.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülen istisna ve indirimler

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen istisnalar aşağıdaki gibidir:

- a) İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)
- b) Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)
- c) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- ç) Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)
- d) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)
- e) Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)
- f) Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)
- g) Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)
- ğ) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen indirimler aşağıdaki gibidir:

a) 213 sayılı Kanunun 325/a maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-g)

b) 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)

c) Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3) (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/c) (5520 sayılı Kanun madde 10/1-a)

Kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan (Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki değerlendirme farkları, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası'nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dâhil edilerek beyannamenin “Diğer indirimler” ile “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar asgari kurumlar vergisinin kapsamına girmeyecektir. Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da kapsamda değildir.

32.5.6. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler

Kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dâhil edilmekte, 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnalar ise kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” ile “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler”

bölümünde gösterilmek suretiyle kazancın veya vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen istisnalar aşağıdaki gibidir:

a) Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)

b) Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)

c) Yatırım fon ve ortaklığı kazancı istisnası (Taşınmazlardan elde edilen kazançlar) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)

ç) Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-e)

d) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olanların taşınmaz veya iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-f)

e) Yurt dışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-g)

- f) Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-h)
- g) Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ı)
- ğ) Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/a)
- h) Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/b)
- ı) Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun geçici madde 14)
- i) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Kanun geçici madde 76)
- j) Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)
- k) Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer istisnalar
- Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kapsamında taşınmazlarından elde ettikleri kazançları, asgari kurumlar vergisinin kapsamındadır.
- Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlar; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaz dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde ettikleri kazançlardır.
- 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyen indirimler aşağıdaki gibidir:
- a) Sponsorluk harcamalarında indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-b)
- b) Bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-c)
- c) Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ç)
- ç) Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-d)
- d) Cumhurbaşkanı'nca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-e)
- e) Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-f)
- f) Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ğ)
- g) Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-ı)
- ğ) İstanbul finans merkezinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-i)
- h) Yatırım indirimi istisnası (193 sayılı Kanun madde mülga 19, geçici 61 ve geçici 69)
- ı) Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3/5)
- i) Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun geçici madde 4)

j) Özel kanunlarda yer alan ve asgari vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer indirimler.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmekte olup, ilgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin ilgisine göre beyannamenin “Diğer indirimler ve istisnalar” veya “Diğer indirimler” bölümlerinde gösterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde indirim konusu yapılan istisna ve indirimler de asgari kurumlar vergisi kapsamına girecektir.

Asgari vergi hesabında, geçmiş yıl zararları da kurum kazancından düşülmeyecek ve asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır.

Örnek 1: (A) A.Ş.’nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 200.000 TL’dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı	1.000.000	1.000.000
KKEG	200.000	200.000
İstisnalar	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	1.200.000	1.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(1.200.000 x %25) 300.000	(1.200.000 x %10) 120.000
Ödenecek kurumlar vergisi		300.000

(A) A.Ş.’nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: (B) A.Ş.’nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço zararı 1.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.200.000 TL’dir. Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço zararı	1.000.000	1.000.000
KKEG	1.200.000	200.000
İstisnalar	0	0
Kurumlar vergisi matrahı	200.000	200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(200.000 x %25) 50.000	(200.000 x %10) 20.000
Ödenecek kurumlar vergisi		50.000

(B) A.Ş.'nin, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları bulunmaması nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 50.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 3: (C) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 4.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 800.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesi hükmüne istinaden; 2.000.000 TL iştirak kazancı istisnasından, 800.000 TL iştirak hissesi satış kazancı istisnasından ve 4691 sayılı Kanun kapsamında 500.000 TL teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnasından yararlanmıştır. Adı geçen Kurum ayrıca, 100.000 TL Ar-Ge indirimi ile nakdi sermaye artışı nedeniyle hesapladığı 200.000 TL nakdi sermaye faiz indirimi tutarını beyanname üzerinden indirim konusu yapmıştır. Şirketin beyanname üzerinden indirim konusu yapabileceği geçmiş yıl zararı ise 400.000 TL'dir.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	4.000.000	4.000.000
KKEG (b)	800.000	800.000
İstisnalar - İştirak kazancı istisnası 2.000.000 TL (c) - İştirak hissesi satış kazancı istisnası 800.000 TL (ç) - Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası 500.000 TL (d)	3.300.000 (c + ç + d)	2.500.000 (c + d)
Geçmiş yıl zararı (e)	400.000	0
İndirimler - Ar-Ge indirimi 100.000 TL (f) - Nakdi sermaye indirimi 200.000 TL (g)	300.000 (f + g)	100.000 (f)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) - (c + ç + d + e + f + g)] 800.000	[(a + b) - (c + d + f)] 2.200.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(800.000 x %25) 200.000	(2.200.000 x %10) 220.000
Ödenecek kurumlar vergisi	220.000	

(C) A.Ş.'nin, hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 220.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 4: (D) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 12.500.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 500.000 TL'dir. Şirket, gerçekleştireceği yatırım için 2021 yılında yatırım teşvik belgesi almış ve söz konusu yatırımı 2024 yılında tamamlamıştır. Mükellef kurumun 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisine tabi matrahı 4.000.000 TL, indirimli vergi oranı ise

%5'tir. Öte yandan, kurumun aktifine kayıtlı taşınmazı, (A) Bankasına olan borç nedeniyle bu dönemde bankaya devredilmiş ve bu işlemden 4.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL Ar-Ge indirimi ile geçmiş dönemlerden devreden 1.000.000 TL yatırım indirimini indirim konusu yapmıştır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	12.500.000	12.500.000
KKEG (b)	500.000	500.000
İstisnalar - Bankalara borçlu durumda olanların taşınmaz satış kazancı istisnası 4.000.000 TL (c)	4.000.000 (c)	0
İndirimler - Ar-Ge indirimi 2.000.000 TL (ç) - Yatırım indirimi 1.000.000 TL (d)	3.000.000 (ç + d)	2.000.000 (ç)
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) – (c + ç + d)] 6.000.000	[(a + b) – ç] 11.000.000
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (e)	(4.000.000 x %5) 200.000	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (f)	(4.000.000 x %20) 800.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 x %25) 500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(e + g) 700.000	[(11.000.000 x %10) – f] 300.000
Ödenecek kurumlar vergisi		700.000

(D) A.Ş.'nin, 1.100.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32/A maddesi kapsamında teşvik belgesine göre alınmayan 800.000 TL verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 300.000 TL olacaktır. (D) A.Ş.'nin, beyanına göre 700.000 TL olarak hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden fazla olduğundan asgari kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle ilave bir vergi ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

Örnek 5: (E) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 15.000.000 TL, kur korumalı mevduat hesaplarından elde edilen kazanç istisnası 5.000.000 TL ve geçmiş yıl zararları 5.000.000 TL'dir. Şirketin 2/8/2024 tarihinden önce aldığı yatırım teşvik belgesi kapsamında 2025 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla 2.000.000 TL matraha indirimli kurumlar vergisi uygulama hakkı bulunmakta olup indirimli vergi oranı ise %5'tir.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	15.000.000	15.000.000
İstisnalar	5.000.000	0
- Kur korumalı mevduat hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (b)	(b)	
Geçmiş yıl zararları (c)	5.000.000	0
Kurumlar vergisi matrahı (ç)	(a – b – c)	15.000.000
	5.000.000	(a)
Teşvik belgesine istinaden indirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (d)	(2.000.000 x %5)	
	100.000	
Teşvik belgesine göre alınmayan vergi (e)	(2.000.000 x %20)	
	400.000	
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (f)	(3.000.000 x %25)	
	750.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(d + f)	[(15.000.000 x %10) – e]
	850.000	1.100.000
Ödenecek kurumlar vergisi		1.100.000

(E) A.Ş.'nin, 1.500.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 32/A maddesi kapsamında teşvik belgesine göre alınmayan 400.000 TL verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 1.100.000 TL olacaktır. Bu tutar (E) A.Ş.'nin, beyanına göre 850.000 TL olarak hesaplanan kurumlar vergisinden yüksek olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 1.100.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 6: (F) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 10.000.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.000.000 TL'dir. Şirketin ihracattan elde ettiği ve ilgili hükümlere göre 5 puan indirimli orana tabi tutacağı kazancı ise 2.000.000 TL'dir. Öte yandan, kurumun serbest bölgede faaliyette bulunan şubesinden elde ettiği istisna kazancı 1.000.000 TL, sınai mülkiyet hakları istisna satış kazancı 4.000.000 TL'dir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL nakdi sermaye faiz indirimini matrahından indirim konusu yapmıştır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	10.000.000	10.000.000
KKEG (b)	1.000.000	1.000.000
İstisnalar	5.000.000	1.000.000
- Serbest bölge kazanç istisnası 1.000.000 TL (c)	(c + ç)	(c)
- Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)		
İndirimler	2.000.000	0
- Nakdi sermaye indirimi 2.000.000 TL (d)	(d)	
Kurumlar vergisi matrahı	[(a + b) – (c + ç + d)] 4.000.000	[(a + b) – c] 10.000.000
5 puan ihracat kazançlı matrah üzerinden indirimli oranla hesaplanan vergi (e)	(2.000.000 x %20) 400.000	
İhracat indirimi kaynaklı alınmayan vergi (f)	(2.000.000 x %5) 100.000	

Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi (g)	(2.000.000 x %25)	
	500.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi	(e + g)	[(10.000.000 x %10) – f]
	900.000	900.000
Ödenecek kurumlar vergisi		900.000

(F) A.Ş.'nin, 1.000.000 TL olarak hesaplanan asgari kurumlar vergisinden, 5520 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında ihracat yapan şirketlere tanınan 5 puanlık indirimden dolayı alınmayan 100.000 TL'lik verginin düşülmesi neticesinde asgari kurumlar vergisi 900.000 TL olarak hesaplanacaktır. Bu durumda (F) A.Ş.'nin hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisiyle aynı olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 900.000 TL olacaktır.

Örnek 7: (G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 5.000.000 TL olup kazancının tamamı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca vergiden istisnadır. Bu kazancın 3.000.000 TL'si kurumun aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği satış kazancı ve kira gelirlerinden oluşmaktadır.

Buna göre, anılan kurumun asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	5.000.000	5.000.000
GYO kazanç istisnası taşınmaz gelirleri dışındaki gelirleri (b)	2.000.000	2.000.000
GYO kazanç istisnası taşınmaz gelirleri (c)	3.000.000	0
Kurumlar vergisi matrahı (ç)	(a – b - c)	(a - b)
	0	3.000.000
Hesaplanan kurumlar vergisi (d)	0	(3.000.000 x %10)
		300.000
Ödenecek kurumlar vergisi		300.000

(G) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, istisna nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisi çıkmamaktadır. Hesaplanan asgari kurumlar vergisi ise 300.000 TL olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 8: (H) A.Ş.'nin 2025 hesap dönemine ilişkin ticari bilanço karı 7.000.000 TL, sınai mülkiyet hakları istisna satış kazancı 4.000.000 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde;

- 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne istinaden 1.000.000 TL yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanmış ve (A) Ülkesinde bu kazanç üzerinden 150.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

- 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre (B) Ülkesinde 800.000 TL kazanç elde etmiş ve bu ülkede kazanç üzerinden 50.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

Bu kapsamda, %10 ve üzeri vergi yükü taşıyan yurt dışı kaynaklı istisna kazançlar üzerinden halihazırda %10 vergi hesaplanmış olduğundan, asgari vergi hesaplamasında bu istisna kazançların düşülmesi gerekmektedir. Öte yandan, %10 vergi yükü taşımayan yurt dışı kaynaklı istisna kazançların ise, taşıdığı vergi yüküne isabet eden kazanç kısmı asgari vergi matrahından düşülebilecektir.

Buna göre, anılan kurumun yurt içi asgari kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Kurumlar vergisi	Asgari kurumlar vergisi
Ticari bilanço karı (a)	7.000.000	7.000.000
İstisnalar	5.800.000	1.500.000
- Yurt dışı iştirak kazancı istisnası 1.000.000 TL (b)	(b + c + ç)	(b + 500.000)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet kazanç istisnası 800.000 TL (c)		
(%10 vergi yüküne isabet eden istisna kazanç kısmı (50.000/0,1=) 500.000 TL)		
- Sınai mülkiyet hakları kazanç istisnası 4.000.000 TL (ç)		
Kurumlar vergisi matrahı	(a – b – c – ç)	(a - b - 500.000)
	1.200.000	5.500.000
Hesaplanan kurumlar vergisi	(1.200.000 x %25)	(5.500.000 x %10)
	300.000	550.000
Ödenecek kurumlar vergisi		550.000

(H) A.Ş.'nin hesaplanan kurumlar vergisi, asgari kurumlar vergisinden düşük olduğundan, hesaplanan kurumlar vergisi 550.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne istinaden 1.000.000 TL yurt dışı iştirak kazancı istisnasına ilişkin (A) Ülkesinde oluşan vergi yükü (150.000 / 1.000.000 =%15) %10'u aştığından, yurt dışı iştirak kazancı asgari vergi hesaplaması dışında tutulmuştur.

5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi hükmüne istinaden istisna kapsamında olan 800.000 TL kazanç üzerinden yurt dışında ödenen 50.000 TL'lik verginin asgari vergi oranı dikkate alınarak hesaplanan (50.000/0,1) 500.000 TL'si asgari vergi uygulamasına tabi olmayacak, kalan 300.000 TL üzerinden ise asgari vergi hesaplanacaktır.”