

SİRKÜLER SAYI: 2026/138

06.07.2026

BAZI İNDİRİM, İSTİSNA VE İNDİRİMLİ VERGİ ORANI UYGULAMALARINA DAİR 26 SERİ NUMARALI KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ YAYIMLANMIŞTIR

04.07.2026 tarih ve 33300 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 26) ile 7577 ve 7582 sayılı Kanunlar ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan değişiklikler doğrultusunda Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) güncellenmiştir.

1. SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASININ KAPSAMI GENİŞLETİLMİŞTİR

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin, bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlara uygulanan kurumlar vergisi istisnalarının kapsamı genişletilmiştir. 01.01.2026 tarihinden itibaren, yalnızca serbest bölgelerden yurt dışına yapılan satışlar değil; serbest bölge içine veya diğer serbest bölgelere yapılan satışlardan elde edilen kazançlar da kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Ancak, bu ürünlerin Türkiye’ye satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2. ARACILIK VE TRANSİT TİCARET KAZANÇLARINDA İNDİRİM

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan değişiklikle yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya bu tür işlemlere aracılık edilmesinden sağlanan kazançlar için %95 oranında indirim imkanı getirilmiştir.

Ayrıca, 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden, yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanı'nca uygun bulunanlarda faaliyet gösteren kurumlar ile 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi (İFM) Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İFM Bölgesinde faaliyette bulunan kurumlar bakımından bu oranın %100 olarak uygulanacağına hükmolunmuştur.

2.1. İndirimden Faydalanma Şartları

Kurumların söz konusu indirimden yararlanabilmeleri için aşağıdaki şartların mevcudiyeti gerekmektedir:

- Kazancın, yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden doğması,
- Aracılık faaliyetine konu malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de bulunmaması,
- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İFM'nde faaliyette bulunan kurumların 7412 sayılı Kanun kapsamında katılımcı belgesine sahip olmaları,
- Endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan kurumlar için bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanı'nca uygun bulunmuş endüstri bölgesi olması.

Türkiye'de bulunan antrepolara malların getirilmesi halinde istisnadan yararlanılıp yararlanılmayacağı tartışma konusu idi. Ancak tebliğde yer alan 4 numaralı örnek ile bu durum açıklığa kavuşturulmuştur.

Örnek 4. (K) A.Ş. Almanya mukimi bir firmadan satın aldığı malları Türkiye'ye getirerek gümrüklü bir antrepoda depolamış, söz konusu malları serbest dolaşıma sokmaksızın ve herhangi bir işleme tabi tutmaksızın Bulgaristan mukimi bir firmaya satmıştır. Bu faaliyet dolayısıyla elde etmiş olduğu 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Söz konusu kazancın tamamı kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmesi şartı ile elde edilen kazancın % 95 kurum kazancından indirilebilecektir.

2.2. Kazancın Türkiye'ye Getirilmesi

Kazançların, elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için indirimden yararlanılmayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançlar, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan indirimden faydalanılamayacaktır.

2.3. Gayrimaddi Hakların Durumu

Belirli bir ürün/hizmeti temsil eden dijital kodların Türkiye'de kullanılmadan ve değiştirilmeden yurt dışına satılması/aracılığı indirim kapsamındadır; ödeme aracı niteliğindeki hediye kartı, bakiye, cüzdan kodu vb. ise kapsam dışıdır.

Yurt dışında mukim kişi veya kurumlardan satın alınan telif hakkı, marka, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım, lisans, yayın hakkı ve benzeri gayrimaddi hakların Türkiye’de kullanılmadan ve değiştirilmeden yurt dışına satılması/ aracılığı indirim kapsamındadır; ancak indirimden yararlananların satış sonrası bu haklar üzerinde tasarruf yetkisi kalmamalıdır.

2.4. İndirim Tutarının Tespiti

Kazançlar, 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. İndirim kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve indirim kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

2.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

Söz konusu indirimden yararlanan şirketlerin indirim konu faaliyetleri dışındaki diğer gelirleri (kasadaki nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler gibi) ile olağan dışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

3. NİTELİKLİ HİZMET MERKEZİ KAZANÇ İNDİRİMİ

7582 sayılı Kanunla KVK’nun 10/1 maddesine eklenen (j) bendi uyarınca, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyet gösteren kurumların, münhasıran bu faaliyetlerinden yurt dışından elde ettikleri kazançların %95’i kurum kazancından indirilebilecektir.

İFM’nde katılımcı belgesiyle faaliyet gösteren nitelikli hizmet merkezleri ile Cumhurbaşkanınca uygun bulunan bazı endüstri bölgelerinde faaliyet gösteren kurumlar için bu oran %100 olarak uygulanacaktır.

İndirimden yararlanabilmek için temel şartlar şunlardır:

- Kurumun nitelikli hizmet merkezi statüsünde faaliyet göstermesi,
- Kazancın yalnızca bu faaliyet kapsamında ve yurt dışından elde edilmiş olması,
- Kazancın, ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar Türkiye’ye transfer edilmesi,
- İFM’nde faaliyet gösteriliyorsa katılımcı belgesinin bulunması,
- Endüstri bölgesi için Cumhurbaşkanı’nca uygun bulunmuş bölge şartının sağlanması.

İndirim, merkezin faaliyete geçtiği hesap dönemi dahil olmak üzere 20 hesap dönemi boyunca uygulanır. Kıst dönem de bir hesap dönemi sayılır.

Muhasebe ve beyan açısından en kritik husus, indirim konusu kazancın doğru ayrıştırılmasıdır. Bu nedenle indirim kapsamındaki faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve giderler, diğer faaliyetlerden ayrı izlenmeli; kayıt düzeni bu ayrımı açık şekilde gösterecek şekilde kurulmalıdır.

İndirim tutarı, ilgili faaliyet hasılatından bu faaliyete ilişkin gider ve maliyetlerin düşülmesiyle bulunan kazanç üzerinden hesaplanacaktır. Zarar oluşması halinde indirim uygulanmayacaktır. Ayrıca diğer indirim, istisna veya geçmiş yıl zararları nedeniyle kullanılamayan indirim tutarı sonraki yıllara devretmeyecektir.

Faiz gelirleri, kur farkları, iktisadi kıymet satış kazançları ve olağan dışı gelirler gibi esas faaliyet dışı gelirler bu indirim kapsamında değerlendirilmeyecektir.

4. ÜRETİM VE İHRACAT KAZANÇLARINDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI

26 seri no.lu Tebliğ özellikle üretim, zirai üretim ve ihracat faaliyetlerinden kazanç elde eden kurumlar için indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmasına ilişkin kuralları güncellemektedir. Muhasebe kayıtları ve kurumlar vergisi beyannamesi bakımından temel husus, şirketlerin farklı faaliyet türlerinden doğan kazançları sağlıklı şekilde ayrıştırabilmesidir. Bu kapsamda üretim kazançları, ihracat kazançları, satın alınarak ihraç edilen ticari mallardan elde edilen kazançlar ve diğer faaliyet gelirleri ayrı izlenmelidir. Ayrıca ticari bilanço kârı, indirim kapsamındaki kazançlar, kapsam dışı gelirler, zarar eden faaliyetler ile KKEG ve geçmiş yıl zararlarının matraha etkisi doğru şekilde analiz edilmelidir.

4.1. İhracat Kazançlarında Beş Puan İndirim Devam Etmektedir

İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına 5 puan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması devam etmektedir. Aracılı ihracat sözleşmesine dayalı olarak dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden yapılan ihracatlar da bu kapsamdadır.

4.2. Üretim Kazançlarında Kurumlar Vergisi Oranı 2027'den İtibaren %12,5'e Düşmektedir

Sanayi sicil belgesine sahip ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi oranı, 2027 ve izleyen dönemlerde 12,5 puan indirimli, yani %12,5 olarak uygulanacaktır. 2026 yılı için ise üretim kazançlarında mevcut 1 puanlık indirim uygulamasına devam olunacaktır. Ayrıca, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2027 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 12,5 puan indirimli uygulanacaktır.

4.3. Zirai Üretim Kazançları Da Kapsama Alınmıştır

Zirai üretim faaliyetiyle işgal eden kurumlar da 12,5 puanlık oran indiriminden

yararlanabilecektir. Bunun için Tarım ve Orman Bakanlığı'ndan alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi veya işletme onay belgesi gibi üretici belgelerinden birine sahip olunması ve fiilen üretim yapılması gerekmektedir.

4.4. Üretim ve İhracat İndirimi Aynı Kazanç İçin Birlikte Uygulanamayacaktır

Mükellefin kendi ürettiği ürünleri ihraç etmesinden doğan kazançlarda, üretim indirimi dışında ayrıca ihracat indirimi uygulanmaz; bu kazançlar yalnızca 12,5 puanlık üretim indirimi kapsamında değerlendirilir. Buna karşılık, üretici olunmaksızın satın alınarak ihraç edilen mallardan elde edilen kazançlar için 5 puanlık ihracat indirimi uygulanabilir.

4.5. İndirimli Oran Uygulanacak Matrahın Tespiti

İndirimli kurumlar vergisi oranına tabi olacak matrah kısmı, kapsama giren kazancın ticari bilanço kârı içindeki payı dikkate alınarak hesaplanır. Buna göre, üretim veya ihracat kazancı bulunan ancak aynı zamanda kapsam dışı faaliyetlerden de gelir elde eden şirketlerde indirimli oran uygulanacak tutar, matrahın ilgili kazançta isabet eden kısmı üzerinden belirlenir.

Formül: $\text{Matrah} \times \text{Üretim veya ihracat kazancı} / \text{Ticari bilanço kârı}$

Bu şekilde hesaplanan tutar, ne ilgili üretim/ihracat kazancını ne de safi kurum kazancını aşabilir.

4.6. Birden Fazla Üretim Faaliyetinden Kazanç Elde Edilmesi

Bir üretim faaliyetinden kazanç, diğerinden zarar doğmuşsa, üretim faaliyetlerinin tamamı birlikte değerlendirilir. Toplamda üretim faaliyeti zararlı sonuçlanmışsa, kurumun ticari bilanço kârı veya matrahı bulursa bile üretim indirimi uygulanmayacaktır.

4.7. Fason İmalat Kazançlarının Durumu

Üretim sürecinin belirli aşamalarının fason olarak yaptırılması, tek başına indirimden yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir. Bununla birlikte, mükellefin üretimi sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatı kapsamında gerçekleştirmesi, üretim organizasyonu ile ticari riski üstlenmesi, hammadde tedarikini sağlaması ve faaliyetin ağırlıklı olarak kendi üretimi niteliğini koruması gerekir. Üretim organizasyonu üstlenilmeksizin yalnızca alım-satım yapılması veya üretimin esas itibarıyla fason üretici tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, elde edilen kazanç üretim kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

4.8. Halka Açık Şirketlerde İndirim Sıralaması

Payları Borsa İstanbul'da ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda önce tüm matrah için 2 puanlık halka arz indirimi, ardından üretim veya ihracat kazançlarına isabet eden kısım için ayrıca 12,5 veya 5 puanlık indirim uygulanacaktır.

Konu ile ilgili detaylı örneklere sirkülerimiz ekinde yer alan tebliğden ulaşabilirsiniz.

5. BAZI İNDİRİMLERİN YURT İÇİ ASGARI KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINDAN DÜŞÜLEBİLMESİ SAĞLANMIŞTIR

Aşağıdaki indirimlerin yurt içi asgari kurumlar vergisinin hesaplamasına esas olan kurum kazancından düşülmesine yönelik düzenleme yapılmıştır:

- Kurumların, yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazançlarda indirim (KVK madde 10/1-i),
- Nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunan kurumların yurt dışından elde ettikleri kazançlarda indirim (KVK madde 10/1-j),
- İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde gerçekleştirilen finansal hizmet ihracı kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirim (7412 sayılı Kanun madde 6/1-a).

Ayrıca 1 seri numaralı kurumlar vergisi tebliğinin 32.5.6. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler bölümünde yer alan “ğ) İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettiği kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-i)” kaldırılmıştır.

6. VAKIF ÜNİVERSİTELERİNE AİT SAĞLIK KURUMLARINDA VERGİ MUAFİYETİNİN SONA ERMESİ

Vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren ve ücret karşılığında sağlık hizmeti sunan hastane, poliklinik, rehabilitasyon merkezi ve benzeri iktisadi işletme niteliğindeki sağlık kurumlarının kurumlar vergisi muafiyeti, 1 Ocak 2027 itibarıyla kaldırılacaktır. Bu tarihten sonra söz konusu kurumlar adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

7. YÜRÜRLÜK

Tebliğ, 04.07.2026 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla,

DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

EK:

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 26)

(*) 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

TEBLİĞ

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

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)’NDE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SERİ NO: 26)**

Bu Tebliğde; 2/4/2026 tarihli ve 7577 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 2 nci ve 4 üncü maddeleri ve 21/5/2026 tarihli ve 7582 sayılı Kanunun 7 nci, 8 inci ve 9 uncu 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 “4.2.1. Vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı; ek 7 nci maddesinde de vakıflarca kurulan yüksek öğretim kurumlarının 56 ncı maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükümleri yer almakta olup, 2/4/2026 tarihli ve 7577 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2 nci maddesiyle 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun ek 7 nci maddesine eklenen ve 1/1/2027 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan parantez içi hükümlerle, vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarının Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamındaki muafiyet hükmünden yararlanamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren ve bedel karşılığında sağlık hizmeti veren ve iktisadi işletme niteliğinde olan hastane ve benzeri sağlık kurumlarının (hastane, sağlık uygulama ve araştırma merkezi, poliklinik, tıp merkezi, diyaliz merkezi ve rehabilitasyon merkezi gibi) 1/1/2027 tarihi itibarıyla muafiyetleri ortadan kalkacağından, bu tarihten itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtlarının tesis edilmesi gerekmektedir.”

MADDE 2- Aynı Tebliğin “5.12.3.1.Yasal düzenleme” başlıklı bölümünde yer alan on birinci ve on ikinci paragraflar yürürlükten kaldırılmış, aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde 7577 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 1/1/2026 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin, yalnızca yurt dışına satışından elde edilen kazançları değil, aynı zamanda serbest bölge içine veya diğer serbest bölgelere yapılan satışından elde edilen kazançları da gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.”

MADDE 3- Aynı Tebliğin “5.12.3.7.1. Genel olarak” başlıklı bölümünün birinci, dördüncü ve beşinci paragraflarında yer alan “yurt dışına” ibareleri “yurt dışına, serbest bölge içine veya diğer serbest bölgelere” şeklinde değiştirilmiş, aynı bölümün dördüncü paragrafında yer alan “sadece” ibaresi yürürlükten kaldırılmış, aynı bölümde yer alan “Örnek:” ibaresi “Örnek 1:” şeklinde değiştirilmiş ve aynı bölümün sonuna aşağıdaki örnek eklenmiştir.

“**Örnek 2:** Serbest bölgede imalat faaliyeti ile uğraşan (B) A.Ş., 2026 hesap döneminde imal ettiği ürünlerin yurt içine satışından 4.000.000 TL, serbest bölge içine yaptığı satışından 3.000.000 TL, diğer bir serbest bölgeye yaptığı satışından 500.000 TL ve yurt dışına satışından ise 6.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (B) A.Ş.’nin imal ettiği ürünlerin serbest bölge içine yaptığı satışından elde ettiği 3.000.000 TL, diğer bir serbest bölgeye yaptığı satışından elde

ettiği 500.000 TL ve yurt dışına satışından elde ettiği 6.000.000 TL istisna kapsamında değerlendirilecek, yurt içine satışından elde ettiği 4.000.000 TL ise istisna kapsamında olmayacaktır.”

MADDE 4- Aynı Tebliğin “5.12.3.7.2 İstisna kapsamındaki fason imalat” başlıklı bölümünde yer alan “yurt dışına” ibareleri “yurt dışına, serbest bölge içine veya diğer serbest bölgelere” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 5- Aynı Tebliğin “10.7. İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettikleri kazançlarda indirim” bölümü başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“10.7. Kurumların, yurt dışından satın alınan malları Türkiye’ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazançlarda indirim

10.7.1. İndirimden faydalanma şartları

7582 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan düzenleme ile kurumların;

- Yurt dışından satın aldıkları malları Türkiye’ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya

- Yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden, elde ettikleri kazançların %95’inin kurum kazancından indirilebileceği;

- Ayrıca, 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden, yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunanlarda faaliyet gösteren kurumlar ile 22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumlar bakımından bu oranın %100 olarak uygulanacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Kurumların söz konusu indirimden yararlanabilmeleri için;

- Kazancın, yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden elde edilmesi,

- Aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye’de bulunmaması,

- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması,

- İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların 7412 sayılı Kanun kapsamında katılımcı belgesine sahip olmaları,

- Endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan kurumlar için bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunmuş endüstri bölgesi olması, gerekmektedir.

Buna göre, yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden elde edilen kazançlara madde kapsamında indirim uygulanacak olup, Türkiye’ye getirilen malların satışından elde edilen kazançlar dolayısıyla bu indirimden yararlanılması mümkün değildir.

Yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden sağlanan kazançların elde edildiği dönemde kurum kazancına dâhil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye’ye transfer edilmeyen kısmı için indirimden yararlanılmayacaktır. Türkiye’ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançlar, daha sonraki yıllarda Türkiye’ye transfer edilse dahi anılan indirimden faydalanılamayacaktır.

Örnek 1: (B) A.Ş., Almanya mukimi bir şirketten satın aldığı ürünleri Türkiye’ye getirmeksizin Fransa mukimi başka bir şirkete satmış ve bu faaliyetinden 1.000.000 TL kazanç

elde etmiştir. Söz konusu kazancın tamamının kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması ve maddede öngörülen diğer şartların sağlanması kaydıyla, elde edilen kazancın %95'i olan 950.000 TL kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılabilecektir. Diğer taraftan, Almanya'dan satın alınan ürünlerin önce Türkiye'ye getirilmesi ve daha sonra Fransa'daki şirkete satılması halinde ise bu indirimden yararlanılması mümkün olmayacaktır.

Örnek 2: (C) A.Ş., İtalya mukimi bir şirket ile Mısır mukimi bir şirket arasında gerçekleştirilen mal alım satımına aracılık etmiş ve bu faaliyet dolayısıyla 400.000 TL aracılık geliri elde etmiştir. Aracılık faaliyetine konu malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de bulunmaması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla, söz konusu kazancın %95'i olan 380.000 TL kurum kazancından indirilebilecektir. Ancak alıcı veya satıcı firmalardan herhangi birinin Türkiye'de bulunması halinde indirimden yararlanılması mümkün olmayacaktır.

Örnek 3: (Ç) A.Ş., İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde katılımcı belgesi alarak faaliyette bulunmaktadır. Şirketin, Japonya mukimi bir firmadan satın aldığı ürünleri Türkiye'ye getirmeksizin Birleşik Arap Emirlikleri mukimi bir firmaya satması dolayısıyla 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Söz konusu kazancın tamamının kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek şartıyla, elde edilen kazancın tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

Örnek 4: (K) A.Ş., Almanya mukimi bir firmadan satın aldığı malları Türkiye'ye getirerek gümrüklü antrepoda depolamış, söz konusu malları serbest dolaşıma sokmaksızın ve herhangi bir işleme tabi tutmaksızın Bulgaristan mukimi bir firmaya satmıştır. Bu faaliyet dolayısıyla 2.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Söz konusu kazancın tamamının kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmesi şartıyla, elde edilen kazancın %95'i kurum kazancından indirilebilecektir. Antrepoda bulunan söz konusu malların Türkiye'de bir alıcıya satılması veya serbest dolaşıma sokulması halinde ise bu kazanç indiriminden yararlanılamayacaktır.

Yurt dışında mukim kişi veya kurumlardan satın alınan karşılığı belirli bir ürün veya hizmet olan aktivasyon kodu, e-pin kodu, oyun kodu, dijital ürün kodu, lisans kodu, abonelik kodu ve benzeri mahiyetteki kart, şifre ve kodların; niteliğinin ve içeriğinin değiştirilmemesi şartıyla, Türkiye'de herhangi bir tasarrufa ve kullanıma konu edilmeksizin veya Türkiye'deki kişi ya da kurumlara satılmaksızın, satın alındığı şekliyle doğrudan doğruya yurt dışında mukim kişi veya kurumlara satılmasından ve söz konusu kart, şifre ve kodların yurt dışında alınıp satılmasına aracılık edilmesinden sağlanan kazançlara madde kapsamında indirim uygulanacaktır.

Bununla birlikte, belirli bir ürün veya hizmete erişim, kullanım veya yararlanma hakkını temsil etmeyen, bunları çıkaranlar nezdinde ileride yapılacak teslim veya hizmetlerin satın alınmasına yönelik bir satın alma gücü veya ödeme aracı niteliği taşıyan kart, şifre, kod, bakiye, cüzdan kodu, hediye kartı ve benzeri değerlerin alım satımından elde edilen kazançlara anılan indirimin uygulanması mümkün değildir.

Yurt dışında mukim kişi veya kurumlardan satın alınan telif hakkı, marka, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım, lisans, yayın hakkı ve benzeri gayrimaddi hakların; herhangi bir değişiklik yapılmaksızın ve satın alanın kendisi de dahil Türkiye'de mukim kişi veya kurumlarca kullanılmaksızın, iktisap edildiği şekliyle doğrudan doğruya yurt dışında mukim kişi veya kurumlara satılması ya da bu işlemlere aracılık edilmesinden elde edilen kazançlara da madde kapsamında indirim uygulanacaktır. Şu kadar ki indirimden yararlananların, alım satımına konu gayrimaddi hakka ilişkin olarak, söz konusu satışla birlikte herhangi bir şekilde kendilerinin tasarruf hak ve yetkisinin kalmaması gerekir.

10.7.2. Kurumların, yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazançların tespiti ve beyanı

10.7.2.1. İndirim tutarının tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunan kazancın;

- 4737 sayılı Kanun kapsamında uygun bulunan endüstri bölgelerinde ve İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyet gösteren kurumlar bakımından %100'ü,

- Bu bölgeler dışındaki kurumlar bakımından ise %95'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 dedilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

10.7.2.2. Kazançların kayıtlarda izlenmesi

İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun genel hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları zorunludur.

İndirime konu kazanç ile buna bağlı olarak kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, indirim kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve indirim kapsamında olan faaliyetlere hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

10.7.2.3. Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler

Söz konusu indirimden yararlanan şirketlerin indirim konu faaliyetleri dışındaki diğer gelirleri (kasadaki nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler gibi) ile olağan dışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir."

MADDE 6- Aynı Tebliğin "10.7.2.3. Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler" alt başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"10.8. Nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunan kurumların yurt dışından elde ettikleri kazançlarda indirim

7582 sayılı Kanunla, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendi ile 5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunan kurumların,

- Münhasıran bu faaliyetleri kapsamında yurt dışından elde ettikleri kazançların %95'i,

- Ayrıca 4737 sayılı Kanun kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden, bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanıca uygun bulunanlarda faaliyet gösteren kurumlar ile 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunan kurumlar bakımından bu oranın %100 olarak uygulanacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Bu indirim, nitelikli hizmet merkezinin faaliyete geçtiği hesap dönemi dahil yirmi hesap dönemi boyunca uygulanacaktır.

10.8.1 İndirimden faydalanma şartları

Kurumların söz konusu indirimden yararlanabilmeleri için;

- 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunmaları,

- Kazancın münhasıran bu faaliyetler kapsamında yurt dışından elde edilmiş olması,

- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

- İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların 7412 sayılı Kanun kapsamında katılımcı belgesine sahip olmaları,

- Endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan kurumlar için bölgenin yabancı yatırım yoğunluğuna göre Cumhurbaşkanınca uygun bulunmuş endüstri bölgesi olması, gerekmektedir.

Nitelikli hizmet merkezi faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar dolayısıyla bu indirimden yararlanılması mümkün değildir.

10.8.2. İndirim uygulama süresi

Bu indirim, nitelikli hizmet merkezinin faaliyete geçtiği hesap dönemi dahil yirmi hesap dönemi boyunca uygulanacaktır. Faaliyete geçilen hesap döneminin kıst dönem olması halinde, bu dönem bir hesap dönemi olarak dikkate alınacaktır. Yirmi hesap döneminin sona ermesinden sonra elde edilen kazançlar için indirim uygulanması mümkün değildir.

Örnek- (A) A.Ş., nitelikli hizmet merkezi olarak 15/10/2026 tarihinde faaliyete başlamıştır. Anılan şirket, 2026-2045 hesap dönemleri arasında münhasıran nitelikli hizmet merkezi faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar için indirimden yararlanabilecektir.

10.8.3. Türkiye'ye transfer şartı

Nitelikli hizmet merkezi faaliyetleri kapsamında elde edilen kazançların, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir. Söz konusu süre içerisinde Türkiye'ye transfer edilmeyen kazançlar dolayısıyla indirimden yararlanılması mümkün değildir. Türkiye'ye belirtilen süre içerisinde transfer edilmeyen kazançlar, daha sonraki dönemlerde Türkiye'ye transfer edilse dahi bu indirim uygulamasından faydalanamayacaktır.

Örnek- (B) A.Ş., İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde katılımcı belgesi alarak nitelikli hizmet merkezi faaliyetinde bulunmaktadır. Şirketin, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından elde ettiği 10.000.000 TL kazancın tamamını kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer etmesi koşuluyla, kurum kazancından indirilebilecektir.

10.8.4. İndirim tutarının tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunan kazancın;

- 4737 sayılı Kanun kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden Cumhurbaşkanınca uygun bulunanlarda ve İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyet gösteren kurumlar bakımından %100'ü,

- Bu bölgeler dışında faaliyette bulunanlar bakımından ise %95'i

kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmişi yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

10.8.5. Kazançların kayıtlarda izlenmesi

İndirime konu kazanç ile buna bağlı olarak kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, indirim kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenerek indirim kapsamında olan faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

10.8.6. Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler

Söz konusu indirimden yararlanan şirketlerin indirime konu faaliyetleri dışındaki diğer gelirleri (kasadaki nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, dövizlerin

değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler gibi) ile olağan dışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.”

MADDE 7- Aynı Tebliğin;

a) “32.1.2.1. Yasal düzenleme” başlıklı bölümünün birinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin yedinci, sekizinci 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) Kurumlar vergisi oranı, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ile zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına %12,5 olarak uygulanır. Bu fıkra kapsamında indirimli orandan faydalanılan kazançlar için yedinci fıkra kapsamında ayrıca indirim uygulanmaz.

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

“Öte yandan, 7582 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle, 1/1/2027 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2027 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2027 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ile zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 12,5 puan indirimli %12,5 olarak uygulanacaktır. Bununla birlikte, söz konusu düzenleme 2027 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, 2026 vergilendirme döneminde elde edilen ve sanayi sicil belgesini haiz olup fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden kaynaklanan kazançları bakımından, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasına devam olunacaktır.”

b) “32.1.2.2. Kapsam ve yararlanacak olanlar” başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan “sanayi sicil belgesini haiz kurumların ise münhasıran” ibaresi “sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ile zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran bu” şeklinde ve ikinci paragrafında yer alan “1 puan” ibaresi “12,5 puan” şeklinde değiştirilmiştir.

c) “32.1.2.3. Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları” başlıklı bölümünün ikinci paragrafına aşağıdaki cümle eklenmiş, üçüncü paragrafında yer alan “1 puan” ibaresi “12,5 puan” olarak değiştirilmiş ve aynı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir. “Diğer taraftan, imalatçı kurumlar tarafından münhasıran imalattan elde edilen kazançlar için 12,5 puan indirimden yararlanılması durumunda bu kazançlar için ayrıca 5 puanlık indirimden yararlanılamayacaktır.”

“Öte yandan, zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların ise Tarım ve Orman Bakanlığında alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesi şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.”

ç) “32.1.2.4. İndirimin uygulanacağı dönem” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Öte yandan, 7582 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrasında değişiklik yapılmıştır. Buna göre, 2027 hesap döneminden itibaren sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ile zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 12,5 puan indirimli şekilde %12,5 olarak uygulanmasına imkan tanınmıştır. Ayrıca, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2027 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 12,5 puan indirimli uygulanacaktır.

Örneğin, zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden ve halihazırda 01 Haziran – 31 Mayıs özel hesap dönemini kullanan (B) A.Ş.’nin münhasıran zirai üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına; 1/6/2027 – 31/5/2028 özel hesap dönemi için kurumlar vergisi oranı 12,5 puan indirimli %12,5 olarak uygulanacaktır.”

d) “32.1.2.5. İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması” başlıklı bölümünde yer alan “Örnek 6” yürürlükten kaldırılmıştır.

e) “32.1.2.6. Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması” başlıklı bölümü başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“32.1.2.6. Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 12,5 puan indirimli olarak uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ile zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 12,5 puan indirimli %12,5 olarak 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 12,5 puan indirimli uygulanabilecektir.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 12,5 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 12,5 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 12,5 puan indirim uygulanabilecektir.

Örnek 1: Buzdolabı üreterek iç piyasada satışa sunan ve sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.’nin 2027 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 2027 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 12,5 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

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

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

Dolayısıyla, (F) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2027 yılı matrahının 910.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%12,5=) %12,5 olarak uygulayacak, matrahın kalan 390.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş. 2027 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 2027 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 2027 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazançla ilişkin olarak kurumlar vergisi oranı 12,5 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

Dolayısıyla, (G) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2027 yılı matrahının 400.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%25-%12,5=) %12,5 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 12,5 puan indirim uygulanmasının söz konusu olmayacağı tabiidir.

32.1.2.6.1. Üretim faaliyetlerinde fason imalat

Kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulaması açısından, üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tespitinde, mükellefin sanayi sicil belgesine sahip olması ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal etmesi şarttır.

Bu kapsamda, üretim faaliyetinin belirli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınarak üretilen ürünlerden elde edilen kazançlar için de kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması mümkündür.

Fason olarak yaptırılan üretim faaliyetlerine ilişkin kazançların üretim faaliyetinden elde edilen kazanç kapsamında değerlendirilebilmesi için;

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

Öte yandan, üretim faaliyetinin esas itibarıyla fason üreticiler aracılığıyla yürütülmesi veya mükellefin üretim organizasyonu ve üretim riskini üstlenmeksizin yalnızca ticari faaliyette bulunması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmez.

Örnek: Mobilya imalatı faaliyetinde bulunan ve sanayi sicil belgesine sahip olan (A) A.Ş.'nin ürettiği mobilyaların bazı parçalarının kesim ve boyama işlemlerini fason olarak yaptırması, buna karşılık üretim planlamasını, hammadde teminini, kalite kontrolünü ve üretim faaliyetini kendisinin yapması halinde, söz konusu ürünlerin satışından elde edilen kazanç üretim faaliyetinden elde edilen kazanç kapsamında değerlendirilir.”

f) “32.1.2.7. İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Mükellefler, ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını gerçekleştirebilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden kurumlar ile zirai üretim faaliyetiyle işgal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için Kanunun 32 nci maddesinin gerek yedinci gerekse sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışından elde edilen kazançta kurumlar vergisi oranı 12,5 puan indirimli %12,5 olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 5 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. ürettiği söz konusu çantaların 2027 yılında yurt içinde satışından 400.000 TL, ihracatından ise 600.000 TL olmak üzere toplamda 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

2027 yılında ticari bilanço kârı ve safi kurum kazancı da 1.000.000 TL olan (H) A.Ş.’nin ürettiği ürünlerin yurt içi ve yurt dışı satışından elde ettiği 1.000.000 TL kazancın tamamına kurumlar vergisi oranı 12,5 puan indirimli olarak uygulanacaktır. Böylece, söz konusu kazancın ihracata isabet eden 600.000 TL’lik kısmına, ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 5 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 2027 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 tamamına 12,5 puan indirimli %12,5 kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. İhracattan elde edilen kazançta ilaveten 5 puan daha indirim uygulanması yani 17,5 puan indirim söz konusu olmayacaktır.

(I) A.Ş.’nin 2027 yılında, ürettiği ısıtma sistemlerinin satışından elde ettiği kazanç nedeniyle 12,5 puan indirim uygulanacak matrah aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

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

İndirimli oran uygulanacak matrah: 2.000.000 TL x (2.400.000/3.000.000)

: 2.000.000 TL x %80

: 1.600.000 TL

Dolayısıyla, (I) A.Ş. 2.000.000 TL’lik 2027 yılı matrahının; 1.600.000 TL’lik kısmına üretim faaliyeti nedeniyle 12,5 puan indirimli olarak (%25-%12,5=) %12,5 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 2027 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
- İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	800.000 TL
- Hırdavat ürünlerinin ihracından doğan zarar	400.000 TL
- Beyaz eşya ihracından elde edilen kazanç	1.000.000 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

(İ) A.Ş.'nin 2027 yılında, ürettiği inşaat makinelerinin satışından 800.000 TL kazanç, ürettiği hırdavat ürünlerinin ihracından 400.000 TL zarar doğduğu için üretim faaliyetleri toplamda (800.000 TL kazanç + 400.000 TL zarar olmak üzere) 400.000 TL karla sonuçlanmıştır. (İ) A.Ş.'nin ürettiği ürünlerin satışından elde ettiği kazanç nedeniyle 12,5 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

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

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah} &: 1.300.000 \text{ TL} \times (400.000/2.000.000) \\ &: 1.300.000 \text{ TL} \times \%20 \\ &: 260.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Öte yandan, satın aldığı beyaz eşyaların ihracından 1.000.000 TL 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

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah} &: 1.300.000 \text{ TL} \times (1.000.000/2.000.000) \\ &: 1.300.000 \text{ TL} \times \%50 \\ &: 650.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (İ) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2027 yılı matrahının;

- 650.000 TL'lik kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle 5 puan indirimle (%25-%5=) %20,
- 260.000 TL'lik kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle 12,5 puan indirimli (%25-%12,5=) %12,5

olmak üzere toplamda (650.000 TL + 260.000 TL=) 910.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayacaktır. Matrahın kalan 390.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.”

g) “32.1.2.8. İhracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç toplamının ticari bilanço karından büyük olması halinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması” başlıklı bölümünün birinci paragrafının birinci cümlesi aşağıdaki şekilde, aynı bölümde yer alan “2023” ibareleri “2027” şeklinde, “1 ve 5 puan” ibareleri “12,5 ve 5 puan” şeklinde değiştirilmiştir.

“Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ve zirai üretim faaliyetiyle işgal eden kurumların münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ile ihracat faaliyetlerinden elde edilen ve kurumlar vergisi oranı indirimli uygulanacak olan kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.”

ğ) “32.1.2.9.2. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde uygulama” başlıklı bölümünde yer alan “2023” ibareleri “2027” şeklinde, “1 puan” ibaresi “12,5 puan” şeklinde, “(%25-%1=) %24” ibaresi “(%25-%12,5=) %12,5” şeklinde değiştirilmiştir.

h) “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” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“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 12,5 veya 5 puanlık indirim hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle işgal 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) 12,5 veya 5 puan indirim daha uygulanacaktır.

Örnek: 2025 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 satmaktadır. (N) A.Ş.’nin 2027 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., 10/2/2025 tarihinde gerçekleşen halka arz işleminden dolayı 2027 yılında Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını 2 puan indirimli (%25-%2=) %23 olarak dikkate alacaktır.

2027 yılında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde etmiş olduğu 1.400.000 TL'lik kazanç dolayısıyla 12,5 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edecektir.

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

İndirimli oran uygulanacak matrah : 500.000 TL x (1.400.000/2.000.000)

: 500.000 TL x %70

: 350.000 TL

(N) A.Ş.'nin 2025-2029 hesap dönemlerinde matrahının tamamına Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli uygulanacağından 2027 yılında üretim faaliyetinden kaynaklanan 12,5 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 12,5 puan indirimli (%23-%12,5=) %10,5 olarak uygulanacak, matrahın kalan 150.000 TL'lik kısmına ise (%25-%2=) %23 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır."

1) "32.1.2.11. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılması halinde uygulama" başlıklı bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "1 veya 5 puanlık" ibaresi "12,5 veya 5 puanlık" şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 8- Aynı Tebliğin "32.5.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülen istisna ve indirimler" başlıklı bölümünün ikinci paragrafına aşağıdaki bentler eklenmiştir.

"ç) Kurumların, yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-i),

d) Nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunan kurumların yurt dışından elde ettikleri kazançlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-j),

e) İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde gerçekleştirilen finansal hizmet ihracı kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirim (7412 sayılı Kanun madde 6/1-a)"

MADDE 9- Aynı Tebliğin "32.5.6. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülmeyen istisna ve indirimler" başlıklı bölümünün beşinci paragrafında yer alan (ğ) bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 10- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 11- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.