

MEVZUAT SİRKÜLERİ

2026/36 13/07/2026

İLETİŞİM BİLGİLERİ

ADRES:

Varyap Meridian Business I Blok
Barbaros Mah. Mor Sümbül Sk.
No:1/27
34746 Ataşehir- İstanbul

TELEFON:

0216 213 0550

WEB SİTESİ:

<https://tr.andersen.com/tr>

E-POSTA:

sirkuler@tr.Andersen.com

26 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Düzenlemeleri

ÖZET

Son dönemde yayımlanan 7577 sayılı Kanun ve 7582 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamaları içeren 26 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 4 Temmuz 2026 tarih ve 33300 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ni değiştirici nitelikteki düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

1. Vakıf üniversiteleri bünyesindeki hastanelerin kurumlar vergisi muafiyetinin kaldırılması,
2. Serbest bölgelerde üretim yapan işletmelerin serbest bölgelere yaptıkları satışların da istisna kapsamına alınması,
3. Transit ticaret ve yurt dışı aracılık kazançlarında elde edilen kazançlara uygulanacak %95 ve %100 oranındaki kurumlar vergisi indiriminin usul ve esasları,
4. Nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunanların yurt dışından elde ettikleri kazançlara kurumlar vergisi indiriminin uygulanması,
5. Sanayi sicil belgesine sahip işletmeler ile zirai üretim faaliyetinde bulunan kurumlar için 2027 yılından itibaren %12,5 olarak uygulanacak Kurumlar Vergisi oran indirimi,
6. Yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak indirim ve istisnalar,

Yukarıda belirtilen konularla ilgili ayrıntılı açıklamalara ve örneklere Sirküler ekinde yer verilen 26 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde yer verilmiştir. Bu Sirkülerimizde söz konusu Tebliğ ile yapılan düzenlemeler açıklanmıştır.

VAKIF ÜNİVERSİTELERİ HASTANELERİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-b maddesine göre, kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilen ve genel insan ve hayvan sağlığının korunması ile tedavisi amacıyla faaliyet gösteren düzenleme kapsamındaki sağlık kuruluşları, kurumlar vergisinden muaftır.

7577 sayılı Kanunla 2547 sayılı Kanunun ek 7'nci maddesine eklenen ve 1 Ocak 2027 tarihinde yürürlüğe girecek parantez içi hüküm uyarınca, vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarının bahsedilen KVK md. 4/1-b kapsamındaki muafiyetten yararlanamayacağı hükme bağlanmıştır.

2547 sayılı Kanunun ek 7'nci maddesindeki mali muafiyetlere ilişkin atıf nedeniyle KVK 4/1-b kapsamında muaf kabul edilen, vakıf üniversitelerine bağlı iktisadi işletme niteliğindeki sağlık kuruluşları, 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren söz konusu muafiyetten yararlanamayacaktır. Mezkûr tebliğde bu kurumlara örnek olarak hastane, sağlık uygulama ve araştırma merkezi, poliklinik, tıp merkezi, diyaliz merkezi ve rehabilitasyon merkezleri sayılmıştır.

Konuyla ilgili düzenleme, ekte yer verdiğimiz 26 nolu GT'nin 1'nci maddesinde yer almaktadır. Yapılan bu değişiklik, 1 Ocak 2027 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu nedenle, bahse konu kurumlar için 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtlarının tesis edilmesi gerekmektedir.

SERBEST BÖLGELERDE ÜRETİM FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

7577 sayılı Kanun ile Serbest Bölgelerdeki istisnaları düzenleyen, 3218 sayılı Kanunun Geçici 3'ncü maddesinde, istisna gelirlerin kapsamını genişletici mahiyette değişiklik yapılmıştır. Söz konusu Kanun maddesinin önceki hali ve güncel hali aşağıdaki gibidir.

Önceki Hali	Değişen Hali
Geçici Madde 3 – (Ek: 29/1/2004–5084/9 md.) ... (Değişik ikinci fıkra: 12/11/2008-5810/7 md.) Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları ile 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	Geçici Madde 3 – (Ek: 29/1/2004–5084/9 md.) ... (Değişik ikinci fıkra: 12/11/2008-5810/7 md.) Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurt dışına, <u>serbest bölge içine veya diğer serbest bölgelere</u> * satışından elde ettikleri kazançları ile 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

ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden 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. ...	girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden 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. ...
---	---

** Yeni eklenen ibareler altı çizili ve kırmızı renkli olarak gösterilmiştir.*

Ekte yer verilen 26 nolu KV GT'nin 2 ila 4'ncü maddelerinde, Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde 7577 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bu kapsamda, 1 Ocak 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, serbest bölge içine veya diğer serbest bölgelere yapılan satışlarından elde edilen kazançları da gelir veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu nedenle, ilgili bölümlerde yer alan "yurt dışına" ibareleri "yurt dışına, serbest bölge içine veya diğer serbest bölgelere" şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca istisna kapsamındaki fason imalata ilişkin bölümde de aynı yönde ibare değişikliklerine gidilmiştir.

Kanunla yapılan bu değişiklik, 01.01.2026 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 17.04.2026 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

TRANSİT TİCARET VE YURT DIŞI ARACILIK KAZANÇLARINDA KURUMLAR VERGİSİ İNDİRİMİ

7582 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan değişiklikle, transit ticaret ve yurt dışı mal alım satım aracılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlara %95 oranında kazanç indirimi getirilmiştir. Öte yandan, bu oran 7412 sayılı Kanun kapsamında katılımcı belgesine sahip olarak İstanbul Finans Merkezinde (İFM) faaliyet gösteren kurumlar ile 4737 sayılı Kanun kapsamında kurulan endüstri bölgelerinden, Cumhurbaşkanınca uygun bulunanlarda faaliyet gösterenler bakımından bu oran %100 olarak uygulanacaktır.

KVK md. 10/i'de yer alan indirimin uygulama esasları, ekte yer alan 26 nolu KV GT'nin 5'nci maddesinde dayalı olarak yapılmıştır. İndirimden yararlanma şartları aşağıdaki gibidir.

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

- Serbest dolaşıma girmeyen, Türkiye'de herhangi bir işleme tabi tutulmayan ve gümrüklü antrepoda bulunan malların doğrudan yurt dışındaki alıcıya satılması da Tebliğde indirim kapsamında kabul edilmiştir,
- 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.

Yasal değişiklik, 01.07.2026 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 01.01.2026 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için 1/1/2026 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemine) ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

26 nolu KV GT'nde konuyla ilgili aşağıdaki örnekler verilmiştir.

- Almanya'dan satın alınan ürünlerin Türkiye'ye getirilmeksizin Fransa mukimi bir şirkete satılması sonucunda elde edilen gelir indirimden yararlanabilir.
- İtalya ve Mısır arasındaki mal alım-satımına aracılık elde edilmesinden kaynaklanan gelir için kazanç indirimi uygulanabilir.
- Yurt dışından satın alınan bir malın Türkiye'ye getirerek gümrüklü antrepoda depolaması, söz konusu malları serbest dolaşıma sokulmaksızın ve herhangi bir işleme tabi tutmaksızın yurt dışı mukimi bir firmaya satılması halinde elde edilen gelir için kazanç indirimi uygulanabilecektir.(26 nolu KV GT örnek:4)
- Antrepoda bulunan malların Türkiye'de bir alıcıya satılması veya serbest dolaşıma sokulması halinde ise bu kazanç indiriminden yararlanılamayacaktır.
- Türkiye'ye getirilen malların satışından elde edilen kazançlar yönünden bu indirimden yararlanılamayacaktır. Öte yandan, kazançların elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısım için indirim hakkından yararlanılamayacaktır. Bu süre içinde Türkiye'ye transfer edilmeyen kazançların daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilmesi de indirimden yararlanma imkânı vermeyecektir.
- Yurt dışında mukim kişi veya kurumlardan satın alınan ve 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 niteliği ve içeriği değiştirilmeden, Türkiye'de herhangi bir tasarrufa veya kullanıma konu edilmeksizin

ya da Türkiye'deki kişi veya kurumlara satılmaksızın, satın alındığı şekliyle doğrudan yurt dışında mukim kişi veya kurumlara satılmasından ve bunların yurt dışında alınıp satılmasına aracılık edilmesinden sağlanan kazançlara indirim uygulanması mümkün olacaktır.

- Buna mukabil, belirli bir ürün veya hizmete erişim, kullanım veya yararlanma hakkını temsil etmeyen; bunları çıkaranlar nezdinde ileride yapılacak teslim veya hizmetlerin satın alınmasına yönelik satın alma gücü veya ödeme aracı niteliği taşıyan kart, şifre, kod, bakiye, cüzdan kodu, hediye kartı ve benzeri değerlerin alım satımından elde edilen kazançlar indirim kapsamında bulunmamaktadır.
- Yurt dışında mukim kişi veya kuramlardan 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 dâhil Türkiye'de mukim kişi veya kurumlarca kullanılmaksızın, iktisap edildiği şekliyle doğrudan doğruya yurt dışında mukim kişi veya kuramlara satılması ya da bu işlemlere aracılık edilmesinden elde edilen kazançlara madde kapsamında indirim uygulanabilir. Şu kadar ki indirimden yararlananların, alım satıma konu gayrimaddi hakka ilişkin olarak, söz konusu satışla birlikte herhangi bir şekilde kendilerinin tasarruf hak ve yetkisinin kalmaması gerekir.

İndirim Tutarının Tespit Edilmesi

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

- Cumhurbaşkanınca uygun bulunan endüstri bölgelerinde ve İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyet gösteren kurumlar bakımından %100'ü,
- Bu bölgeler dışındaki kurumlar bakımından %95'i

kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilerek indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyetin zararlı sonuçlanması halinde indirim söz konusu olmayacaktır.

Kazançların Kayıtlarda Takibi

İndirimden yararlanan kurumların, kapsamdaki ve kapsam dışındaki faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve giderlerini ayrı ayrı izlemeleri gerekir. Ayrıca İFM Bölgesinde faaliyet gösteren mükelleflerin VUK'un defter, belge ve kayıt düzenine ilişkin genel hükümlerine uymaları zorunludur.

Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

Ayrıca tebliğde, indirim konu faaliyetler dışındaki diğer gelirler ile olağandışı gelirlerin indirim kapsamında değerlendirilemeyeceği açıklanmış, indirim konusu faaliyetler dışındaki diğer gelirlere örnek olarak; kasadaki nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkartılmasından doğan gelirler sayılmıştır.

NİTELİKLİ HİZMET MERKEZİ OLARAK FAALİYETTE BULUNAN KURUMLARIN YURT DIŞINDAN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARDA İNDİRİM

Nitelikli Hizmet Merkezlerinin Tanımı

Nitelikli hizmet merkezleri (NHM) 7582 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'na eklenen Ek Madde 1 ile düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, NHM'nin özellikleri aşağıdaki gibidir.

- Hizmet sunulan ilişkili şirket veya şirketler topluluğunun en az üç farklı ülkede aktif olarak faaliyet göstermesi gerekir.
- Hizmetler ilişkili şirketlere sunulmalıdır.
- Merkez yıllık hasılatının en az %80'ini yurt dışındaki ilişkili şirket veya şirketler topluluğundan elde etmelidir.
- Sermaye şirketi şeklinde kurulmuş olmalıdır.
- Kanunda belirtilen hizmetlerden birini sunmalıdır.

İlişkili şirket veya şirketler topluluğunun kapsamı ile %80 hasılat şartının hesaplanması, başvuru, belgelendirme ve izleme süreçlerine ilişkin ayrıntıların Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yapılacak ikincil düzenlemeyle açıklığa kavuşturulması beklenmektedir.

NHM aşağıdaki hizmetleri sunarlar.

- Finansal danışmanlık, stratejik yönetim danışmanlığı, risk yönetimi, nakit ve likidite yönetimi, fonlama ve borçlanma işlemleri, yatırım ve sermaye yapısı planlaması, bütçeleme, finansal raporlama ve analiz, uluslararası muhasebe ve uyum, denetim, dijital dönüşüm ve teknoloji danışmanlığı, yatırım ve veri analizi, hukuk danışmanlığı (yurt içi faaliyetlere veya Türk hukukuna yönelik hukuk danışmanlığı, sadece 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu kapsamında hizmet verebilecek avukat veya avukat ortaklığından alınmak suretiyle), tanıtım, marka yönetimi, insan kaynakları ve eğitim hizmetleri ile bu hizmetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmetini,
- Satış, satış sonrası destek, teknik destek, araştırma ve geliştirme, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar hizmetleri gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmeti.

Kanunda ayrıca, kapsamdaki hizmetleri doğrudan ifa eden ve destek personeli dışında kalan çalışanlar 'nitelikli hizmet personeli' olarak tanımlanmıştır.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığının görüşünü almak suretiyle Nitelikli Hizmet Merkezi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Ancak bugüne kadar, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından nitelikli hizmet merkezlerinin faaliyetlerine dönük ikincil bir düzenleme yapılmamıştır.

Öte yandan, bu merkezlerin Kurumlar Vergisi uygulamasına dönük 26 nolu KV GT'nin 6'nı maddesi ile düzenleme yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme ana hatları ile aşağıdaki gibidir.

7582 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendiyle, nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyetleri kapsamında yurt dışından elde ettikleri kazançların %95'inin kazancın kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, kurum kazancından indirimi öngörülmüştür. İndirim oranı, İFM Bölgesinde ve Cumhurbaşkanınca belirlenecek endüstri bölgelerinde nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunanlar için %100'dür.

26 nolu KV GT'nin 6'nı maddesi ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.7.2.3. Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler" alt başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere, "10.8. Nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunan kurumların yurt dışından elde ettikleri kazançlarda indirim" başlıklı bir bölüm eklenmiştir.

İndirimden Faydalanma Koşulları

Nitelikli hizmet merkezlerinin yurt dışı kaynaklı kazançlarına, %95 (İndirim oranı, İFM Bölgesinde ve Cumhurbaşkanınca belirlenecek endüstri bölgelerinde nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunanlar için %100) oranında indirim uygulanır. Kurumların, bu indirimden yararlanabilmeleri için aşağıdaki şartları taşımaları gerekmektedir.

- Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunmaları,
- Kazancın münhasıran bu faaliyetler kapsamında yurt dışından elde edilmiş olması,
- Kazancın, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İFM'de faaliyette bulunan kurumların katılımcı belgesine sahip olmaları,
- Endüstri bölgelerinde faaliyette bulunan kurumlar için, bölgenin Cumhurbaşkanınca uygun bulunmuş endüstri bölgesi olması.

İndirimin Uygulama Süresi

İndirim, nitelikli hizmet merkezinin faaliyete geçtiği hesap dönemi dahil yirmi hesap dönemi boyunca uygulanacaktır. Faaliyete geçilen hesap döneminin kıst dönem olması halinde bu

dönem de bir hesap dönemi olarak dikkate alınacaktır. Yirmi hesap döneminin sona ermesinden sonra elde edilen kazançlar için indirim uygulanmayacaktır.

Yirmi hesap dönemlik sürenin başlangıcının tespitinde, merkezin NHM statüsünü kazanma ve fiilen faaliyete geçme tarihine ilişkin ikincil düzenlemelerin ayrıca dikkate alınması gerekecektir.

Kayıt Düzeni ve İndirim Tutarının Tespit Edilmesi

İndirime konu kazanç ile buna bağlı kurumlar vergisi matrahının tespiti bakımından, indirim kapsamında olan ve olmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. İndirim kapsamındaki faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması zorunludur.

İndirim kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılat, bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunan kazanç üzerinden indirim tutarının hesaplanması gerektiği, kazancın yetersiz olması veya başka nedenlerle indirim konusu yapılamayan tutarın izleyen dönemlere devredilemeyeceği, faaliyet sonucunun zararlı olması halinde de indirimin söz konusu olmadığı ilgili tebliğde açıklanmıştır.

İndirimden yararlanan şirketlerin indirime konu faaliyetleri dışındaki diğer gelirleri ile olağan dışı gelirleri indirim kapsamında değerlendirilmeyecektir. Tebliğde bu gelirlere örnek olarak kasadaki nakitlerin değerlendirilmesinden doğan faiz gelirleri, dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler sayılmıştır.

SINAI VE ZİRAİ ÜRETİM FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA KURUMLAR VERGİSİ ORANININ %12,5 OLARAK UYGULANMASI

2026 ve 2027 yıllarında geçerli Kurumlar Vergisi Oranları, mükellef grupları ve faaliyet türleri itibarıyla aşağıdaki gibidir.

Mükellef grubu	2026 yılı için geçerli oran	2027 yılı için geçerli oran
Finans ve sermaye piyasası kurumları, Yap İşlet Devret modeli çerçevesinde gerçekleşen işlerden elde edilen kazançlar	%30	%30
Genel kurumlar vergisi oranı	%25	%25
Sınai üretim faaliyetinde elde edilen kazançlar	%24	%12,5
Zirai üretim faaliyetinden elde edilen kazançlar	%25	%12,5
İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar	%20	%20

Payları ilk defa %20 ve üstü oranda halka arz edilen ve Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin kurumlar vergisi oranı 5 yıl süresince %2 oranında indirimli uygulanır. Bankalar ve diğer finansal kurumlar için bu indirim uygulanmaz.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, sınai ve zirai üretim faaliyetleriyle uğraşan mükelleflerin kurumlar vergisi oranını düşüren bu düzenleme 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere, kurumların 2027 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde ettikleri kazançlarına uygulanmak üzere 7582 sayılı Kanun ile yürürlüğe girmiştir. Özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2027 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ekte yer alan 26 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 7'nci maddesinde, indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin detaylı açıklamalar yapılmış ve bu çerçevede 1 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili kısımları güncellenmiştir.

Düzenlemede dikkate çekici noktalar aşağıdaki gibidir.

2027 yılından itibaren uygulanacak olan 12,5 puan (%12,5) indirimin uygulanabilmesi için gerekli şartlar aşağıdaki gibidir.

- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için %12,5 indirim uygulanacaktır.
- Zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların ise Tarım ve Orman Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ya da işletme onay belgesinden herhangi birine sahip olması ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesi şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Birden fazla üretim faaliyeti bulunan mükelleflerde, üretimden elde edilen kazancın tespitinde üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, varsa üretimden doğan zararlarla birlikte bir bütün olarak değerlendirilecektir. Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri alanlarda üretim faaliyeti gerçekleştiren kurumların bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara da kurumlar vergisi oranı 12,5 puan indirimli uygulanabilecektir. Bu faaliyetlerin sanayi sicil belgesinde üretim faaliyeti olarak yer alması ve fiilen bu belge kapsamında yürütülmesi gerekir.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançların bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 12,5 puan indirim uygulanacak matrah; fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço kârına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Konuya ilişkin Tebliğde yer alan formül aşağıdaki gibidir.

İndirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times (\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{Ticari bilanço kâr})$

Bu şekilde hesaplanan ve 12,5 puan indirim uygulanacak kazanç tutarı, üretimden elde edilen kazancı ve ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacaktır. Üretim faaliyetinden elde edilen kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde, safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 12,5 puan indirim uygulanabilecektir.

Üretim Faaliyetlerinde Fason İmalat

Üretim faaliyetinin belirli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınarak üretilen ürünlerden elde edilen kazançlar için, kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması mümkündür. Fason olarak yaptırılan üretim faaliyetlerine ilişkin kazançların üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilmesi için aranan koşullar Tebliğde açıklanmıştır. Bunlar:

- Üretim planlamasının mükellefçe yapılması,
- Hammaddenin veya esas girdilerin mükellef tarafından temin edilmesi,
- Üretim sürecinin ve kalite kontrolünün mükellefçe yürütülmesi,
- Üretimin tamamının başkasına bırakılmaması,
- Mükellefin sanayi sicil belgesine sahip olmasıdır.

Payları BİST'de İşlem Gören Üretici Kurumlarda Oran

Payları Borsa İstanbul'da ilk defa işlem görmek üzere halka arz edilen ve kurumlar vergisi oranı iki puan indirimli olarak uygulanan kurumlarda, kurum kazancına önce iki puan indirimli oran uygulanacak ($\% 25 - \% 2 = \% 23$), daha sonra iki puanlık indirim ek olarak üretim faaliyetinden elde edilen kazançta 12,5 puan indirimli oran ($\% 23 - \% 12,5 = \% 10,5$) uygulanacaktır.

İhracat ve Üretim Faaliyetlerinin Birlikte Yapılması

Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar ile zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar bakımından Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları birlikte değerlendirilecektir.

Bu kapsamda, mükellefler tarafından üretilen ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışından elde edilen kazançta kurumlar vergisi oranı 12,5 puan indirimli uygulanacağından, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ayrıca 5 puan indirim uygulanmayacaktır.

Üretim ve İhracat Kazançlarının Toplamının Ticari Bilanço Kârından Büyük Olması

Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim kazançları, zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların zirai üretim kazançları ile ihracat faaliyetinden elde edilen ve kurumlar vergisi oranı indirimli uygulanacak kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı belirtilmiştir.

Bahse konu tebliğde, yukarıda özetlenen konulara ilişkin ayrıntılı açıklamalara ve çok sayıda örneğe yer verilmiştir.

YURT İÇİ ASGARI KURUMLAR VERGİSİ HESAPLAMASINDA ESAS KURUM KAZANCINDAN DÜŞÜLEBİLECEK İNDİRİM VE İSTİSNALAR

7582 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/C maddesinde yapılan değişiklikle, transit ticaret, nitelikli hizmet merkezleri ve İFM kapsamında sağlanan kazanç indirimlerinin, yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasına esas kurum kazancından düşülebilecektir.

Değişiklik, 01.07.2026 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 01.01.2026 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için 1/1/2026 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemine) ait kurum kazançlarına uygulanmak üzere 4 Haziran 2026 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bahse konu Tebliğ ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "32.5.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülen istisna ve indirimler" başlıklı bölümünün ikinci paragrafına aşağıdaki bentler eklenerek, sayılan indirimlerin, yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşüleceği açıklanmıştır.

- Kurumların yurt dışından satın aldıkları malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağlanan kazançlarda indirim.
- Nitelikli hizmet merkezi olarak faaliyette bulunan kurumların yurt dışından elde ettikleri kazançlarda indirim.
- İFM Bölgesinde gerçekleştirilen finansal hizmet ihracı kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirim.

Tebliğ metni, Sirkülerimize ek yapılmıştır.

Saygılarımızla,

Dr. Celal Çelik

Yeminli Mali Müşavir

EK: 26 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

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 yükseköğretim 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 hükümle, 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 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 satıma 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 hasılatın 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 devredilemeyecektir. 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 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 6- Aynı Tebliğin “10.7.2.3. Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler” alt başlığından 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 Cumhurbaşkanınca uygun bulunanlarda faaliyet gösteren kurumlar ile 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi alarak 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 geçmiş 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 oluşan 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 faydalanan 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 Bakanlığından 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 edilen 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 kazançları 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 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 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 (Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç / Ticari bilanço karı)
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 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 zararlarla 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 bulursa 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 iştirak 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 kullanımı 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 temini, 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 iştigal eden kurumlar ile zirai üretim faaliyetiyle iştigal 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 kazanca kurumlar vergisi oranı 12,5 puan indirimli %12,5 olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirime 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. üretmiş olduğu 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 safî 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 indirime 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: $\text{Matrah} \times (\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{Ticari bilanço karı})$

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah: } 2.000.000 \text{ TL} \times (2.400.000 / 3.000.000) = 2.000.000 \text{ TL} \times \%80 = 1.600.000 \text{ TL}$$

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 uygulanacaktır. 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: $\text{Matrah} \times (\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{Ticari bilanço karı})$

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

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: $\text{Matrah} \times (\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{Ticari bilanço karı})$

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

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 ($650.000 \text{ TL} + 260.000 \text{ TL} =$) 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 iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ve zirai üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ile ihracat faaliyetinden 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 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 indirime 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: $\text{Matrah} \times (\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{Ticari bilanço kârı})$

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 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 indirime ($\%23 - \%12,5 =$) $\%10,5$ olarak uygulanacak, matrahın kalan 150.000 TL'lik kısmına ise ($\%25 - \%2 =$) $\%23$ oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır.

ı) “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.