

A person in a suit is writing on a document with a pen. A laptop is visible in the foreground. The background is blurred, showing a window with light coming through.

Üretim ve ihracat faaliyetinden doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

07 Ekim 2026

Kurumlar Vergisi Oranı

Mevzuat

Madde 32

1. Kurumlar vergisi oranı % 25 (Belirlenen kurumlar için oran % 30)
6. Payları BİST'te ilk defa işlem görmek üzere en az % 20 oranında halka arz edilen kurumlar için ilk beş yıl oran 2 puan indirimli
7. İhracattan elde edilen kazançlar için oran 5 puan indirimli
8. Üretim faaliyetinden elde edilen kazançlar için oran 12,5 (2026 yılı için 1 puan indirimli) (7. fıkradaki indirimden yararlananlar ayrıca bu indiriminden yararlanamaz.)
9. Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.

Madde 32/A

... 32. madde kapsamında kurumlar vergisi oranı ... % 60 indirimli uygulanır.

BELİRLEME : ORAN (% 12,5)

İNDİRİM : ORAN (5 PUAN İNDİRİMLİ)

ORAN % 12,5 (MEVCUT DURUMDA 12,5 PUAN İNDİRİMLİ)

2026 1 PUAN İNDİRİMLİ (?)

Kurumlar Vergisi Oranı

Mevzuat (5422 ve 5520 ilk hali)

5520 sayılı Kanun (2006)

Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı

MADDE 32- (1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır.

(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

(3) Bakanlar Kurulu, ikinci fıkrada yazılı geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

(4) Kanunun 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

5422 sayılı Kanun

Nispet

Madde 25 — Kurumlar vergisi bu kanuna göre tesbit olunan kurum kazancından:

1. Sermaye şirketleri ile kooperatiflerde % 10;
2. Diğer kurumlarda % 35;

nispetinde alınır. Hesaplanan vergilerde lira kesirleri atılır.

5422
1950

31 kelime
190 karakter
4 satır

5520
2006

136 kelime
862 karakter
13 satır

5520
2026

1.315 kelime
9.276 karakter
130 satır

Kurumlar Vergisi

1950'den bugüne kurumlar vergisi oran uygulaması

1950 - 1959	10
	35
1960 - 1967	20
	35
1968 - 1979	25
	35
1980 - 1982	50
	35
1983 - 1984	40
1985 - 1986	46
1987 - 1993	46
	30 & 35 & 40 HAŞ
1994 - 1998	25
1999 - 2005	30
2006 - 2009	20
2010 - 2017	20 (+ 6)
2008 - 2020	22 (+ 6)
2021	23 (+ 6) HAŞ
	25 (+ 6)

2022	21	HAŞ (ilk 5 yılı)
	22	İhracat & Üretim kazançları
	25	Finans & Sigorta vb kurumlar
	11,5 (+5)	Teşvikli yatırım kazançları
	23	Diğer kurumlar/kazançlar
2023 - 2024	20	İhracat kazançları
	23	HAŞ (ilk 5 yılı)
	24	Üretim kazançları
	30	Finans & Sigorta vb kurumlar
	12,5 (+5)	Teşvikli yatırım kazançları
	25	Diğer kurumlar/kazançlar
2025 - 2026	20	İhracat kazançları
	23	HAŞ (ilk 5 yılı)
	24	Üretim kazançları
	30	Finans & Sigorta vb & YİD & KOİ pr. taraf kurumlar
	10 & 12,5 (+5)	Teşvikli yatırım kazançları
	25	Diğer kurumlar/kazançlar
2027	20	İhracat kazançları
	23	HAŞ (ilk 5 yılı)
	12,5	Üretim kazançları
	30	Finans & Sigorta vb & YİD ve KOİ pr. taraf kurumlar
	10 & 12,5 (+5)	Teşvikli yatırım kazançları
	25	Diğer kurumlar/kazançlar

1981 - 1993
İhracat istisnası

1981 - 1993
Uluslararası
taşımacılık istisnası

1981 - 1999
Turizm kazançları
istisnası

1991 - 1993
İmalatçı kurumların
kazançları
% 20 & % 30

1998 - 2007
Bölgesel kazançlar
İstisna ve indirim

Kurumlar Vergisi

1950'den bugüne kurumlar vergisi oran uygulaması (Alternatif)

1950 - 1982 (2 oran) Sermaye şirketleri ve kooperatifler Diğer kurumlar	2010 – 2020 (7 oran) Standart oran Teşvikli yatırım kazançları	1981 - 1993 İhracat istisnası
1983 - 1986 (1 oran)	2021 (8 oran) Standart oran & Teşvikli yatırım kazançları & HAŞ	1981 - 1993 Uluslararası taşımacılık istisnası
1987 – 1993 (4 oran) HAŞ (3) & Diğer kurumlar	2022 (10 oran) Standart oran & Finansal kurumlar & İhracat ve üretim kazançları & Teşvikli yatırım kazançları & HAŞ	1981 - 1999 Turizm kazançları istisnası
1994 – 2009 (1 oran)	2023 – 2027 (12 oran) Standart oran & Finansal kurumlar & YİD ve KOİ & İhracat kaz. & Üretim kaz. & Teşvikli yatırım kazançları & HAŞ	1991 - 1993 İmalatçı kurumların kazançları % 20 & % 30
		1998 - 2007 Bölgesel kazançlar İstisna ve indirim

Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi oranı (2026/2027)

Standart oran % 25

Bankalar, 6361 sayılı kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları, sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri

% 30

Yap-İşlet-Devret modeli ve KÖİ projelerine taraf olan kurumlar

% 30

HAŞ (5 YILLI SINIRLI)

% 23

Şirketlerin kendi paylarının iktisabında stopaj
% 15 (HAŞ için % 0)

Üretimden elde edilen kazançlar
% 24 / % 12,5

İhracattan elde edilen kazançlar
% 20

DTSS veya SDTSS üzerinden yapılan
ihracattan elde edilen kazançlar
% 20

Teşvikli yatırımlarda, yatırımdan elde edilen
kazançlar % 10 (Eski YTB'lerde 6 farklı oran)

AKV
% 10

Küresel AKV
% 15

Kâr dağıtım stopajı
% 15

Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi oranı (2026/2027)

Kurulmuş vergisi oranı (2026/2027)					% 25 – % 1	% 24 – (% 24 x % 55)	% 24 – (% 24 x % 60)
	KV Oranı (%)		Matrah Kırılımı (2026)				
	2026	2027	Kırılım	Oranlar (%)			
Üretimden yurt içi satış	24	12,5	3	24, 10.8, 9.6			
Üretimden yurt dışı satış	20	12,5	3	20, 9, 8			
Ticaret yurt içi satış	25	25	1	25			
Ticaret yurt dışı	20	20	1	20			
YTB 1 (Eski)	11,25	11,5					
YTB 2 (Yeni)	10	10					
Diğer kazançlar	25	25	1	25			
					% 25 – % 5	% 20 – (% 20 x % 55)	% 20 – (% 20 x % 60)

Üretim & Alım
satım

Yİ & YD satış

7 ORAN
9 FARKLI
KAYNAKTAN
KAZANÇ
TESPİTİ

% 25 x % 55 indirim = 11,25
(İkinci bölge yatırımı)

% 25 x % 60 indirim = 10

Kayıtlarda İzleme

Üretim ve ihracat kazancı	Serbest bölge kazancı	TGB kazancı	TUGS kazancı	YTB'li yatırım kazancı
İndirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi ve izlenmesi Diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması	İstisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması		Kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılmasını sağlayacak şekilde yapılması	İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır. Tevsi yatırımda kazancın ayrıca tespit edilememesi halinde, Kanun'da belirlenen yöntemle hesaplanır.
	Hizmet ihracı kazancı	NHM kazancı	Transit ticaret kazancı	
	Hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi Diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması			

Kayıtlarda İzleme

(VİR'den)

«... mükellef kurumun yapması gereken indirim konu bir hizmet verildiğinde fatura muhteviyatında bu hizmeti tanımlayan açıklamalara yer vermesi ve bu **faturanın düzenlendiğinde günü gününe ve doğrudan ayrı bir gelir hesabının alacağına kaydedilmesi** olacaktır. Bu şekilde yapılacak bir işlem silsilesinin gelirin hem fatura üzerinden hem de defter kayıtları üzerinden ayrı olarak takip ve tespit edilmesini sağlayacak ve böylelikle indirim kapsamına giren hizmetlerin bu kapsama girmeyen hizmetlerden ayrıştırılması sağlanmış olacaktır.

... mükellef kurumun düzenlediği fatura muhteviyatlarının **günü gününe ve defterlerde doğrudan ayrı bir gelir hesabına kaydedilmemiş olması nedeniyle** ... indirim kapsamına giren gelirlerin ayrı olarak takibi ve bu hizmetin indirim kapsamına girmeyen faaliyetlerden ayrıştırılması sağlanmıştır...

«... Bu çeşitlilikte **olan giderlerin dağıtım anahtarları mutlak sebeple farklılık göstereceğinden gerekiyorsa her birinin tek tek ele alınarak** 740 ve 770 nolu ana hesaplar arasında ya da en azından indirim konu faaliyet ile diğer faaliyetler arasında dağıtımının özenle yapılması gerekmektedir. Mükellef kurumun yasal defterlerinde kayıtlı olup tutarları 740 ve 770 nolu ana hesaplar arasında dağıtılmış olan binlerce faturasının olduğu ve bu faturaların yasal defterlere kaydı esnasında indirim konu faaliyetle ilişkisi olup olmadığının dikkate alınmadığı ve değerlendirilmesinin yapılmadığı bir durumda, ...»

Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Gelir İdaresi görüşü

Üretim ve ihracat kazançları	Serbest bölge kazancı	Maliyet (GT)
	TGB kazancı	
	GYO&GYF taşınmaz kaz.	
Uygun dağıtım anahtarı	Hizmet ihracı kazancı	Hasılat (GT)
	TUGS kazancı	
	YTB'li yatırımdan elde edilen kazanç	Uygun dağıtım anahtarı (Özelge)
	ÇAKIŞMA HALİNDE ? (Örnek: TGB & Hizmet ihracı)	MALİYET HASILAT ?
Amortismanlar biliniyorsa kullanma süresi, bilinmiyorsa müşterek genel gider dağıtımı		

Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Gelir İdaresi görüşü bağlayıcı mı, yol gösterici mi?

«... müşterek genel giderlerin dağıtımında, istisna kapsamındaki faaliyetlerinize ilişkin maliyetler ile istisna dışı faaliyetlerinize ilişkin maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranının dikkate alınması gerekmektedir.»
(Serbest bölge kazanç istisnasıyla ilgili 14.09.2015 tarih ve 444 sayılı özelge)

«... Şirketinizin katıldığı fuarlarda yapılan organizasyon ve reklam harcamaları ile stand kiralama ve broşür alımı gibi giderlerin, istisna kapsamında olan ya da olmayan faaliyetlerinizle doğrudan ilişkilendirilememesi şartıyla, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması mümkün bulunmaktadır. (TGB istisnasıyla ilgili 19.08.2011 tarih ve 1352 sayılı özelge)

Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

İndirimli KV oranı uygulamasında örnek bir karar

**Danıştay
Dokuzuncu
Dairesi**

**24.10.2023
E:2021/1796
K:2023/3864**

Somut olay: Komple yeni yatırımdan elde edilen kazancı yasal kayıtlar üzerinden ayrıca tespit edemeyen kurum, uygun dağıtım anahtarı kullanarak yeni yatırımdan elde edilen kazancı hesaplamış.

İnceleme ve tarhiyat: Komple yeni yatırıma ilişkin kazancın ayrı olarak tespit edilemediği durumlarda en uygun dağıtım anahtarının tevsi yatırımlarda öngörülen dağıtım anahtarı olduğu, davacı şirketin herhangi bir mevzuata dayanmadan **kendi bulduğu dağıtım anahtarını** uygulayarak indirimli kurumlar vergisi matrahını bulmasının mevzuata aykırı olduğundan bahisle kurumlar vergisi matrahı yeniden hesaplanarak tarhiyat yapılmış.

Danıştay kararı:

- Kanun'da komple yeni yatırımlarda kazancın ayrıca tespit edilememesi halinde kurumlar vergisi matrahının nasıl hesaplanacağı ve tevsi yatırımlar için öngörülen dağıtım anahtarının komple yeni yatırımlarda da uygulanabileceğini öngören herhangi bir düzenleme bulunmadığı,
- Bu durumda, **işin mahiyetine uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak** elde edilen kazancın yatırım teşvik belgesindeki komple yeni yatırıma isabet eden kısmını ayırıştırarak, bu suretle tespit edilen kazancın indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınmasında herhangi bir yasal engelin bulunmadığı

anlaşıldığından, davacı **şirket tarafından kullanılan dağıtım anahtarının işin mahiyetine uygunluğu değerlendirilmeksizin indirimli orana tabi kurumlar vergisi matrahının kıyas suretiyle tevsi yatırımlara ilişkin dağıtım anahtarı uyarınca hesaplanmasında** hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne, ...

Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Maliyet muhasebesi

Gider Kalemi	Uygun Dağıtım Anahtarı	Alternatif Dağıtım Anahtarı	Uyarı
Elektrik Gideri	Sayaç bazlı kWh	Makine sayısı, üretim süresi	Tüketim oranı biliniyorsa esas alınmalıdır.
Su Gideri	m ³ bazlı tüketim	Alan büyüklüğü, çalışan sayısı	Tahmini oranlarla yükleme yapılabilir.
Doğalgaz/Isıtma Gideri	Alan (m ²) bazlı dağıtım	Personel sayısı	Ortak alanlar için alan büyüklüğü esas alınmalı.
Temizlik Gideri	Temizlenen alan büyüklüğü (m ²)	Kullanım yoğunluğu, personel sayısı	Ortak alanlar eşit şekilde paylaşılabilir.
Yemekhane Giderleri	Personel sayısı	Fiili yemek sayısı	Yemek kart sistemi varsa kullanımı daha doğrudur.
Güvenlik Gideri	Korunan alan sayısı	Giriş noktası sayısı, vardiya süresi	Güvenlik noktaları dikkate alınmalıdır.
Kira Gideri	Alan (m ²)	Kullanım süresi	Birimlerin kapladığı alana göre kira paylaştırılır.
Amortisman Gideri (Genel)	Varlığın ait olduğu gider yeri	Kullanım oranı	Varlık kullanım yerine doğrudan yüklenmelidir.
Ortak Demirbaş Amortismanı	Kullanım süresi veya kişi sayısı	Alan büyüklüğü	Ortak kullanımda oranlama gerekir.
Makine Bakım-Onarım Gideri	Makine sayısı veya makine saati	Amortisman değeri	Makine özelinde hizmet varsa doğrudan yüklenebilir.
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	Hizmetin kullanıldığı gider yeri	Dağıtılmayabilir (doğrudan yüklenebilir)	Doğrudan hizmet alan birime yüklenir.
İletişim Giderleri	Kullanım kayıtları	Personel sayısı	Arama verisi yoksa kişi sayısı baz alınır.
Sigorta Gideri	Sigortalı varlığın değeri	Alan büyüklüğü	Sigortalı varlık hangi birime aitse oraya yüklenir.
Nakliye ve Taşıma Gideri	Taşınan mal miktarı (kg, koli, m ³)	Satış hacmi	Üretim sonrası ise 760'a gider yazılır.
Ortak Ofis Sarf Giderleri	Personel sayısı	Evrak sayısı, işlem hacmi	Yoğunluk farklıysa yüzdesel ayırım yapılabilir.
İdari Personel Ücretleri	Doğrudan yükleme (770)	Gelir oranı, birim büyüklüğü	İlgili birimde çalışıyorsa doğrudan yüklenir.
Finansman Giderleri	Doğrudan finansman hesabına (780)	Yatırım projesi ile ilişkilendirilebilir	VUK'a göre aktifleştirme yapılabilir.

Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Dağıtım ilkeleri

**DAĞITIMA
KONU
GİDERLER**

**Dağıtım konusu
müşterek giderlerdir**

**Gider yeri belli ise bu
yerlerle sınırlı dağıtım**

**Müşterek giderlerin ilgili
faaliyetlere dağıtımı
DAĞITIM ANAHTARI**

İLKELER

**Amaç
Fiili maliyet**

Objektif

Ölçülebilir

Tutarlı

**Sonuç
bağımsız**

MALİYET

HASILAT

**MALİYET &
HASILAT**

DİĞER

Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Pratik bazı konular

Tebliğde belirlenen dağıtım anahtarının kullanılması
AVANTAJ / RİSK

**TARHİYATA
KARŞI
GÜVENCE**

**HAKSIZ
VERGİ**

**BAĞLAYICI MI?
YOL GÖSTERİCİ Mİ?**

Tebliğde belirlenmeyen durumda maliyet veya hasılat anahtarının kullanılması

**YASAL
DAYANAK
YOK**

**TARHİYATA
KARŞI
GÜVENCE
YOK**

**EN UYGUN
ANAHTAR
BU İSE EVET**

NEDEN BELİRLEME YAPILMAMIŞ OLABİLİR?

Faaliyete Bağlı Faiz ve Benzeri Gelirlerin Durumu (1)

Gelir İdaresi görüşü

Üretim ve ihracat kazancı	Serbest bölge kazancı	Faaliyetten doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri İSTİSNA Hasılatın geçici süre değerlendirilmesinden doğan gelirler İSTİSNA Sonrası VERGİLİ
Faaliyet kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler İNDİRİMLİ ORAN Tahsilat sonrası doğan kur farkı, faiz ve benzeri gelirler STANDART ORAN	TUGS kazancı	Faaliyetten doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri İSTİSNA Faaliyetle ilgili olmaksızın elde edilen faiz ve kur farkları VERGİLİ
	Hizmet ihracı kazancı	Olağandışı gelirler, nakitlerin değerlendirilmesinden doğan faiz gelirleri, yabancı para cinsi varlıklara ait kur farkları, VERGİLİ / İNDİRİM YOK
	TGB kazancı	

Faaliyete Bağlı Faiz ve Benzeri Gelirlerin Durumu (2)

- Oran indirimi uygulaması münhasıran ihracattan ve üretimden elde edilen kazançlarla sınırlıdır. İhracat ve üretim faaliyeti kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirler için indirimli oran uygulanamaz. (29.04.2025 tarih ve 127160 sayılı özelge.)
- İhracat faaliyetinden elde edilen hasılatın bankada değerlendirilmesinden elde edilen faiz ve kur farkı kazancına 5 puanlık indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanamaz. (05.03.2026 tarih ve E:2025/2231 K:2026/390 sayılı BİM kararı)

Faiz ve kur farkı geliri ihracat veya üretimden elde edilen kazanç olamaz mı?

Faiz ve kur farkı geliri müşterek gelir olarak dağıtım konusu olamaz mı?

Üretim ve İhracat Kazancının Tespiti

**Başka faaliyetlerden elde edilen kazanç varsa
indirimli oran uygulanacak matrahın hesaplanması**

**Üretim faaliyeti
kazancı**

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah} = \text{Matrah} \times \frac{\text{Üretim ticari kazancı}}{\text{Ticari bilanço kârı}}$$

**İhracat faaliyeti
kazancı**

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah} = \text{Matrah} \times \frac{\text{İhracat ticari kazancı}}{\text{Ticari bilanço kârı}}$$

Üretim ve İhracat Kazancının Tespiti

**İndirim
uygulanacak kazanç**

Safi kurum kazancını

**Üretimden / İhracattan elde edilen
kazanç tutarını**

AŞAMAZ

Üretim/İhracat faaliyeti kazancı ticari bilanço kârından fazlaysa (Diğer faaliyetlerden zarar oluşmuşsa)

Üretim / İhracat kazancının tamamına indirimli oran uygulanır

İhracat ve İhracat Sayılan İşlemler

- Mal ihracı
- Hizmet ihracı
- Aracılı ihracat
- Yurt dışı müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri
- Transit ticaret
- Serbest bölgelere yapılan teslimler
- Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimler

(KVG 32.1.2.5.)

KDV Kn 11/1-b kapsamındaki satışlar

KDV madde 11/1-b kapsamında yapılan satışlardan elde edilen kazançta 5 puan indirimli oran uygulanabilir

(Özelge 28.07.2025)

Uluslararası taşımacılık

Yurt dışında mukim müşterilere verilen uluslararası taşımacılıktan elde edilen kazanç

(taşımacılık işinin yurt dışında faydalanılan kısmından elde edilen kazanç)

(Özelge 23.05.2023/97624 & 13.02.2023/199740)

İhracat Sayılmayan İşlemler

İhracat sayılmayan faaliyetler

Limana ve terminal hizmetleri

Limanda yabancı bayraklı gemilere verilen liman ve terminal hizmetleri

(Tahmil, tahliye, forklift kullanımı, payanda değişimi, tekne ve çevre temizlik, kılavuzlama, römorkör, dalgıç, çekek havuzu kullanımı, malzeme, kumanya, su, elektrik, vinç, usta, depo kira, katı atık alınması, alt yıkama, gemiden çöp ve balast suyu alınması ve adaptör hizmetleri, vb)

(Özelgeler 07.02.2023/24.04.2024/25.07.2024)

Otel işletmeciliği

Turizm Teşvik Kanunu madde 13 kapsamında ihracatçı sayılanların kazançlarına indirimli oran uygulanmaz.

(BKK 2016/8706
Özelge
09.07.2024/187728)

Yabancılar verilen sağlık hizmetleri

Sağlık kuruluşlarınca, yabancılar Türkiye’de sunulan sağlık hizmetleri

(Özelge 24.07.2024 /429238)

Döviz dönüşüm desteği

- İhracattan elde edilen döviz gelirlerinin Türk lirasına dönüştürülmesinde elde edilen döviz dönüşüm desteği gelirine beş puan indirimli oran uygulanamaz (29.07.2024 tarih ve 1009784 sayılı özelge)

Üretim Kazancı İndirimli Orandan Vergilenecek Olanlar

Kapsam	Koşullar	Kimler sanayi sicil belgesi alır?	Sanayi sicil belgesinde yer almayan üretim
Sanayi üretimi faaliyeti yapanlar Zirai üretim faaliyetiyle uğraşanlar	<u>Sanayiciler için</u>, sanayi sicil belgesine sahip olunması <u>Zirai üretim yapanlar için</u>, çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden herhangi birine sahip olunması Fiilen üretim faaliyetinde bulunulması	Sanayi işletmeleri Devamlı ve seri halinde tamirat yapan müesseseler Enerji üreten santraller Gemi inşaatı gibi büyük inşaat yerleri Bilişim teknolojisi ve yazılım üreten işletmeler	Sanayi sicil belgesinde yer almayan üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda indirimli oran uygulanamaz Kapasite Raporu ve İşletme Tescil Belgesi bulunması durumu değiştirmez (Özelge 11.12.2023 /180023)

Fason İmalattan Elde Edilen Kazanç

Koşullu uygulama	Kural	Koşullar
	Üretim faaliyetinin belirli safralarında dışarıdan fason hizmet satın alınarak üretilen ürünlerden elde edilen kazançlar için indirimli oran uygulanır	▪ Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması ▪ İmalatın 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

Yeni Yatırımdan Elde Edilen Kazancın Tespiti

Yasal düzenleme

Madde 32/A - (1) ... 32. madde kapsamında kurumlar vergisi oranı, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlara, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar, ... % 60 indirimli uygulanır.

...

(3) Cumhurbaşkanı;

...

c) Yatırım teşvik belgesi kapsamında bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve hak edilen yatırıma katkı tutarını geçmemek üzere; indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya ve bu oranı sifıra kadar indirmeye,

yetkilidir.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

Yeni Yatırımdan Elde Edilen Kazancın Tespiti

İlkeler

KURAL 1

Her bir teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımdan elde edilen kazancın belirlenmesi

KURAL 2

Tevsi yatırımlarda, kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde, öngörülen yöntem kullanılarak tespit

Diğer yatırım türleri?

- Komple yeni yatırım
 - Modernizasyon
 - Ürün çeşitlendirme
 - Entegrasyon

Modernizasyon yatırımlarının tevsi yatırımlara benzer özellikler taşıdığı görülmektedir. Tevsi yatırımlar için öngörülen yöntem kullanılabilir.

(Özelge 24.02.2012/738 & 14.05.2013/446)

Esas olan, komple yeni yatırımdan elde edilen kazancın ayrı bir şekilde tespiti

Üretimin birden çok fabrikada gerçekleştirildiği dikkate alındığında, **işin mahiyetine uygun bir dağıtım anahtarı kullanılarak** üretilen bu ürünlerin satışından elde edilen kazancın, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımlarınıza isabet eden kısmının ayrıştırılması ...

(Özelge 29.12.2017/531740)

Kazanç tespitinde öngörülen yöntemin kullanımı tercih değil

Yeni Yatırımdan Elde Edilen Kazancın Tespiti

Komple yeni yatırımda kazanç tespitinde örnek karar

**Danıştay
Dokuzuncu
Dairesi**

**24.10.2023
E:2021/1796
K:2023/3864**

Somut olay: Komple yeni yatırımdan elde edilen kazancı yasal kayıtlar üzerinden ayrıca tespit edemeyen kurum, uygun dağıtım anahtarı kullanarak yeni yatırımdan elde edilen kazancı hesaplamış.

İnceleme ve tarhiyat: Komple yeni yatırıma ilişkin kazancın ayrı olarak tespit edilemediği durumlarda en uygun dağıtım anahtarının tevsi yatırımlarda öngörülen dağıtım anahtarı olduğu, davacı şirketin herhangi bir mevzuata dayanmadan **kendi bulduğu dağıtım anahtarını** uygulayarak indirimli kurumlar vergisi matrahını bulmasının mevzuata aykırı olduğundan bahisle kurumlar vergisi matrahı yeniden hesaplanarak tarhiyat yapılmış.

Danıştay kararı:

- Kanun'da komple yeni yatırımlarda kazancın ayrıca tespit edilememesi halinde kurumlar vergisi matrahının nasıl hesaplanacağı ve tevsi yatırımlar için öngörülen dağıtım anahtarının komple yeni yatırımlarda da uygulanabileceğini öngören herhangi bir düzenleme bulunmadığı,
- Bu durumda, **işin mahiyetine uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak** elde edilen kazancın yatırım teşvik belgesindeki komple yeni yatırıma isabet eden kısmını ayrıştırarak, bu suretle tespit edilen kazancın indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınmasında herhangi bir yasal engelin bulunmadığı

anlaşıldığından, davacı **şirket tarafından kullanılan dağıtım anahtarının işin mahiyetine uygunluğu değerlendirilmeksizin indirimli orana tabi kurumlar vergisi matrahının kıyas suretiyle tevsi yatırımlara ilişkin dağıtım anahtarı uyarınca hesaplanmasında** hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne, ...

Yeni Yatırımdan Elde Edilen Kazancın Tespiti

KKEG / Ticari kazanç – Safi kurum kazancı

**Danıştay
Dördüncü
Dairesi**

**08.07.2021
E:2016/19807
K:2021/3881**

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yer alan "kazanç" ifadesinin kanunda tanımlanmadığı,
- Kurumun asıl faaliyeti kapsamında elde ettiği kazancın ticari bilanço kârı olduğu, dolayısıyla anılan Kanunun 32/A maddesindeki indirimli orana tabi kurumlar vergisi uygulamasındaki teşvik kapsamında yapılan yatırımlardan elde edilen kazançların vergilendirilmesinde kurumun asıl faaliyeti kapsamında elde edilen kurum kazancı olan ticari bilanço kârının esas alınması gerektiği,
- Bazı gider, indirim ve istisnalar sonrasında ortaya çıkan kurumlar vergisine esas matrahın bu madde uygulamasında esas alınmaması gerektiği,
- Bu durumda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi uyarınca indirimli kurumlar vergisi uygulanması sırasında **kazanç ifadesinden, ticari bilanço kârı anlaşılması gerektiğinden**, kurumlar vergisi matrahının anlaşılması gerektiği yönünde konulan ihtirazi kaydın kabul edilmeyerek tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

İndirimin Diğer İndirim ve İstisnalarla Birlikte Uygulanması

1 (12,5) / 5 puan indirim	- İndirimli oran uygulanacak matrah = $\text{Matrah} \times (\text{Üretim ticari kazancı} / \text{Ticari bilanço kârı})$ - İndirimli oran uygulanacak üretim/ihracat faaliyeti kazancı, safi kurum kazancıyla sınırlı. - Üretim/ihracat faaliyeti kazancı ticari bilanço kârından fazlaysa, üretim/ihracat kazancının tamamına indirimli oran uygulanır. - Üretici ihracatçılarda tek indirim yapılır (2026 için 5 puan, 2027 için 12,5 puan)
KV'den müstesna üretim ve ihracat kazançları	- Üretim / ihracat kazancı kurumlar vergisinden müstesna ise istisnaya konu üretim ve ihracat kazancı için ayrıca indirimli oran uygulaması yok. - İndirimli oran matrahının hesabında, istisna tutarı ticari kârdan indirilir
Kazanç indirimleri	- İhracat kazancının indirime konu edilen kısmı için indirim yok. - İndirimli oran matrahının hesabında, indirim tutarı ticari kârdan indirilir.
BİST 2 puan indirimi	- Önce 2 puan indirim - Sonra 1 (12,5 puan) /5 puan indirim
İndirimli KV oranı	- Önce 1 (12,5 puan) /5 puan indirim - Sonra % 60 KV oran indirimi

Payları BİST'te İlk Defa İşlem Gören Kurumlarda İndirimli Oran Uygulanması

- Önce 2 puanlık indirim (KV oranı % 23)
- Sonra üretim ve ihracat kazancına indirimli oran uygulanması (KV oranı % 22, % 18, % 10,5)

Ticari bilanço kârı (2027)		4.000
- Üretimden elde edilen kazanç - KV oranı $[(\% 25 - \% 2) - \% 12,5 = 10,5]$	3.000	
- Diğer kazançlar - KV oranı $(\% 25 - \% 2 = \% 23)$	1.000	
KKEG		200
Kurumlar vergisi matrahı		4.200
İndirimli oran uygulanacak kazanç hesabı [Matrah x (Üretim kazancı/TBK)] $[4.200 \times (3.000/4.000)]$		3.150
İndirimli oran uygulanacak kazanç sınırı		3.000
İndirimli oran uygulanacak matrah		3.000
Hesaplanan kurumlar vergisi		591
- İndirimli oran uygulanacak matraha ilişkin KV $(3.000 \times \% 10,5)$	315	
- Genel oran uygulanacak matraha ilişkin KV $(1.200 \times \% 23)$	276	

Üretim ve İhracat Kazancı & Kurumlar Vergisi İstisnası

İndirimli orana tabi kazanç istisnası

Ticari bilanço kârı (2027)		12.000
- Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç		8.000
• Serbest bölge üretim faaliyetinden elde edilen kazanç (istisna)	5.000	
• Diğer üretim faaliyet kazancı	3.000	
- Diğer kazançlar		4.000
KKEG		1.000
Geçmiş yıl zararları		2.000
Kurumlar vergisi matrahı		6.000
İndirimli oran uygulanacak kazanç [Matrah x (Üretimden elde edilen kazanç – İstisna kazanç)] / (TBK – İstisna kazanç) [6.000 x [(8.000 – 5.000) / (12.000 – 5.000)]]		2.571
Hesaplanan kurumlar vergisi		1.178,63
- İndirimli oran uygulanacak matraha ilişkin KV (2.571 x % 12,5)	321,38	
- Genel oran uygulanacak matraha ilişkin KV (3.429 x % 25)	857,25	

Üretim ve İhracat Kazancı & Diğer İstisnalar

İndirimli orana tabi olmayan kazanç istisnası

Ticari bilanço kârı (2027)		20.000
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	12.000	
- Diğer kazançlar	8.000	
KKEG		2.000
Taşınmaz satış kazancı istisnası		4.000
Kurumlar vergisi matrahı		18.000
İndirimli oran uygulanacak kazanç [Matrah x (İhracattan elde edilen kazanç / TBK)] 18.000 x (12.000 / 20.000)		10.800
Hesaplanan kurumlar vergisi		3.960
- İndirimli oran uygulanacak matraha ilişkin KV (10.800 x % 20)	2.160	
- Genel oran uygulanacak matraha ilişkin KV (7.200 x % 25)	1.800	

Üretim ve İhracat Kazancı & Teşvikli Yatırım Kazancı

Ticari bilanço kârı (2027)			20.000
▪ Üretimden elde edilen kazanç		12.000	
- Yeni yatırımdan elde edilen kazanç (İşletme dönemi, Yeni YTB)	8.000		
- Diğer üretim kazancı	4.000		
▪ İhracattan elde edilen kazanç		5.000	
▪ Diğer kazançlar		3.000	
KKEG			2.000
Kurumlar vergisi matrah			22.000
İndirimli oran uygulanacak teşvik belgeli yatırımdan gelen üretim kazancı	8.800	8.000	
İndirimli oran uygulanacak diğer üretim kazancı	4.400	4.000	
İndirimli oran uygulanacak ihracat kazancı	5.500	5.000	
Hesaplanan kurumlar vergisi			3.150
▪ Yeni yatırımdan elde edilen üretim kazancı için hesaplanan kurumlar vergisi (8.000 x % 5)		400	
▪ Diğer üretim kazancı için hesaplanan kurumlar vergisi (4.000 x % 12,5)		500	
▪ Diğer ihracat kazancı için hesaplanan kurumlar vergisi (5.000 x % 20)		1.000	
▪ Diğer kazançlar için hesaplanan kurumlar vergisi (5.000 x % 25)		1.250	

Önce 32/7-8 indirimi,
sonra 32/A uygulaması

Matrah x (Üretim kazancı / TBK)
[22.000 x (8.000 / 20.000)]

Matrah x (Üretim kazancı / TBK)
[22.000 x (4.000 / 20.000)]

Matrah x (İhracat kazancı / TBK)
[22.000 x (5.000 / 20.000)]

8.000 x % 5 = 400
[% 12,5 – (% 12,5 x % 60) = % 5]

KKEG Durumu (1)

Örnek

... kurumların
münhasıran ihracat /
üretim
faaliyetlerinden elde
ettikleri kazançları ...

KV KKEG vergisi mi?

▪ Ticari bilanço kârı	1.000	(Tamamı üretim faaliyeti kazancı)
▪ KKEG	100	
▪ KV matrahı	1.100	

▪ İndirimli oran uygulanacak kazanç	: 1.100 x (1.000 / 1.000) = 1.100
▪ İndirimli oran uygulanacak kazanç sınırı	: 1.000
▪ İndirimli oran uygulanacak matrah	: 1.000
▪ Genel oran uygulanacak matrah	: 100

- KKEG matrahı artırıyor ancak indirimli oran uygulanacak matrah tutarını artırmıyor.
- KKEG tutarının tamamının üretim faaliyeti kaynaklı olması durumunda, sonuç anlamlı değil
- Üretim faaliyeti sonucu oluşan ticari kazanç / Üretim faaliyeti sonucu oluşan kurum kazancı

KKEG nedeniyle oluşan matrah

- Üretim ve ihracat faaliyetinden kazanç doğmadığı ancak KKEG nedeniyle matrah oluştuğu durumda, bu matraha indirimli oran uygulanamaz. (29.05.2023 tarih ve 587580 sayılı özelge)

KKEG Durumu (2)

...
yatırım teşvik belgesi
kapsamında
gerçekleştirilen
yatırımlardan elde
edilen kazançlara ...

**KV KKEG vergisi
mi?**

- Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle **bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır**. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir. (KVG 32.2.9.)
- Teşvik belgeli yatırımdan elde edilen kazancın, ... kanunen kabul edilmeyen giderler vb. nedenlerle **safi kurum kazancı yatırımdan elde edilen kazançtan yüksek olsa dahi, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek kazanç söz konusu yatırımdan elde edilen kazancı aşamaz**. (Özelge 04.08.2017)
- Kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle safi kurum kazancının yatırımdan elde edilen kazançtan yüksek olsa dahi indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek kazanç, söz konusu yatırımdan elde edilen kazancı aşamayacak olup, söz konusu **kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır**. (Özelge 10.04.2023/158575)

KKEG Durumu (3)

Ankara YMM Odası Mevzuat Komisyonu Kararı (11.05.2023)

Komisyonumuz KVK'nın 32/A maddesi uyarınca indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanacağı kurum kazancının,

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi kapsamında Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilgili hükümleri esas alınarak belirlenecek **safi kurum kazancı olması gerektiği**,
- Yeni yatırımlarda yatırımdan elde edilen ticari **bilanço kârına, söz konusu kar ile doğrudan ilişkilendirilebilen KKEG'lerin eklenmesi** suretiyle bulunacak safi kurum kazancı esas alınmak suretiyle belirlenmesi gerektiği,
- Diğer faaliyetlerden elde edilen ticari **bilanço kârına, söz konusu kâr ile doğrudan ilişkilendirilebilen KKEG'lerin eklenmesi** suretiyle bulunacak safi kurum kazancı esas alınmak suretiyle belirlenmesi gerektiği,
- Ne yatırımlardan elde edilen ne de diğer faaliyetlerden elde edilen **kazançlarla doğrudan ilişkilendirilmeyen KKEG tutarının kazançların toplam içindeki payları esas alınarak belirlenmesi gerektiği**,
- Tevsi yatırımlarda da aynı ilke ve yöntemler esas alınmak suretiyle belirlenmesi gerektiği hususlarını karara bağlamıştır.

Son Konular

- KVK 32/7 ve 8 kapsamında indirimli oran uygulaması nedeniyle ödenmeyen vergi, asgari kurumlar vergisinden indirilir.
- Üretim faaliyetinden ortaya çıkan atıkların satış gelirleri, üretim faaliyetlerinden elde edilen gelir midir?
- Iskontolar, satıştan iadeler, fiyat farkları vb. üretim / ihracat kazancının tespitinde dikkate alınır mı?
- Alınırsa ve ayrıştırılamıyorsa dağıtım anahtarı kullanılarak tutar tespit edilebilir mi?
- ÇVÖ uygulamasında tam oran: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda öngörülen genel kurumlar vergisi oranının anlaşılması gerekir.



Teşekkürler