

TARİH: 24/05/2026

SAYI : 2026/51

KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNA UYGULAMALARINDA KÂR VE ZARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEME YAPILDI

24.05.2026 tarih ve 33263 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 25 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ne “5.18. İstisna uygulamalarında kar ve zararların değerlendirilmesi” başlıklı yeni bir bölüm eklenmiştir.

Söz konusu düzenlemede, kurumlar vergisi yönünden istisnanın belirli bir faaliyete özgülenmesi hâlinde ilgili faaliyetin bir bütün olarak değerlendirilmesi ve kazancın bu bütünlük çerçevesinde tespit edilmesi; işlem bazında uygulanan istisnalarda ise kazanç ve istisnaların her bir işlem özelinde belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu kapsamda yapılan düzenleme ile kurumlar vergisi istisnalarında faaliyet esaslı ve işlem esaslı istisnaların nasıl değerlendirileceği açıklığa kavuşturulmuş; özellikle zarar mahsubu uygulamalarına ilişkin önemli açıklamalara yer verilmiştir.

Söz konusu düzenlemenin detayları aşağıda özetlenmiştir:

1. Faaliyet Esaslı İstisnalar ve Kâr-Zarar Mahsubu

Faaliyet esaslı istisnalar, bir hesap döneminde aynı istisna konusundaki tüm faaliyetlerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda oluşan kazançlara ilişkindir.

Faaliyet esaslı istisnalara örnek olarak aşağıdaki düzenlemeler sayılmıştır:

- a) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazanç istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç) (5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)
- b) Yurt dışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-g)
- c) Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-h)

- ç) Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ı)
- d) Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)
- e) Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/A)
- f) Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/B)
- g) Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)
- ğ) Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)
- h) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)
- ı) Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/a)

Örnek: (A) A.Ş. teknoloji geliştirme bölgesinde farklı projeler kapsamında yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri yürütmektedir.

Şirket, 2025 hesap döneminde 1. Ar-Ge projesinden 2.500.000 TL kazanç elde etmiş, 2. Ar-Ge projesinden ise 1.000.000 TL zarar doğmuştur.

Buna göre, teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülen faaliyetler hesap döneminde bir bütün olarak değerlendirileceğinden, istisna kapsamındaki projelerden doğan zararların bu kapsamdaki kazançlardan mahsup edilmesi gerekmekte olup, söz konusu faaliyetten elde edilen (2.500.000 - 1.000.000) 1.500.000 TL kazanç, 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilecek ve bu tutar beyannamenin ilgili istisna satırına yazılacaktır.

2. İşlem Esaslı İstisnalar ve Kâr-Zarar Mahsubu

İşlem esaslı istisnalar, hesap dönemi içerisindeki her bir işleme bağlı olarak ayrı ayrı doğan kazançlara ilişkindir.

Bu kapsamda; bir işlemten doğan zarar ile başka bir işlemten doğan kazancın mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

İşlem esaslı istisnalara örnek olarak aşağıdaki düzenlemeler sayılmıştır:

- a) İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)
- b) Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-b)
- c) Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-c)
- ç) Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)
- d) Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-e)
- e) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olanların taşınmaz veya iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-f)
- f) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)
- g) Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)
- ğ) Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı Kanun geçici madde 76)

Örnek: (B) A.Ş. aktifinde yer alan iki ayrı taşınmazı bankaya olan borcuna karşılık alacaklı bankaya 2025 hesap döneminde satmıştır. Söz konusu satış işlemlerinin birincisinden 3.500.000 TL kazanç elde etmiş, ikincisinden ise 1.500.000 TL zarar doğmuştur.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında her bir satış işleminden doğan kazanç veya zarar ayrı ayrı dikkate alınacak olup, birinci taşınmaz satışından kaynaklı 3.500.000 TL kazanç kurumlar

vergisinden istisna edilecek, ikinci taşınmaz satışından doğan 1.500.000 TL zarar ise beyannamenin kanunen kabul edilmeyen gider satırına yazılacaktır.

Yapılan düzenleme ile faaliyet bazlı istisnalarda kazanç ve zararların birlikte değerlendirilerek net sonuca göre istisnanın uygulanması yaklaşımı benimsenmiş, işlem bazlı istisnalarda ise her bir işlemin ayrı ayrı ele alınarak kazanç ve zararların birbirinden bağımsız şekilde dikkate alınması esas getirilmiştir; bu çerçevede faaliyet bazlı istisnalarda zarar mahsubu mümkün olup net kazanç üzerinden istisna uygulanırken, işlem bazlı istisnalarda her bir işlem ayrı değerlendirildiğinden zararların istisna kazancını etkilemeyerek kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı netleştirilmiştir.

Söz konusu Tebliğe aşağıdaki bağlantı yolunu kullanarak ulaşabilirsiniz.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2026/05/20260524-3.htm>

Saygılarımızla
VİZYON GRUBU