



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 24.01.2022  
Sirküler No : 2022/017

## İMALATÇI VE İHRACATÇI KURUMLARIN MÜNHASIRAN BU FAALİYETLERİNDEN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARINA KURUMLAR VERGİSİ ORANI 1 PUAN İNDİRİMLİ UYGULANACAKTIR

(7351 SAYILI KANUN, MD.15)

22/01/2022 tarihli ve 31727 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7351 sayılı “Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un (“Kanun”) 15 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 32 inci maddesine eklenen hükümlerle; ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançları ile sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması sağlanmıştır.

### 1. KVK’YA GÖRE KURUMLAR VERGİSİ ORANI

KVK’nın 32 inci maddesine göre kurumlar vergisi oranı %20’dir.

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167’den fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayının, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

Bununla birlikte;

- KVK'nın geçici 13 üncü maddesinde, bu oranın kurumların 2021 yılı kazançları için %25 ve 2022 yılı kazançları için %23 olarak uygulanacağı belirtilmektedir.
- KVK'nın 32/5 maddesinde, Kanun kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır (Bu yetki bugüne kadar kullanılmamıştır).
- KVK'nın 32/6 maddesinde, 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 kazançlarına kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bunların dışında ayrıca KVK'nın 32/A maddesi uyarınca, kurumların teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından elde edilen kazançları ile yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançları, maddede belirtilen şartlar çerçevesinde indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Görülebileceği üzere, genel kurumlar vergisi oranı %20 olmasına karşın, uygulamada bu orandan farklı oranlar da mevcuttur. Kanunla bu farklı oranlara yenileri eklenmiştir.

## 2. YAPILAN DEĞİŞİKLİK

Kanunun 15 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 32 inci maddesine aşağıdaki fıkralar eklemiştir:

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

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

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

### 2.1. Uygulamadan Yararlanacak Kurumlar ve Kapsama Giren Kazançlar

#### 2.1.1. Sanayi Sicil Belgesini Haiz Ve Fiilen Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlar

Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları

için getirilen bu 1 puanlık kurumlar vergisi oranı indiriminden yararlanabileceklerdir.

Bu indirimden yararlanmak için kurumların sanayi sicil belgesini haiz olmaları ve fiilen de üretim faaliyetiyle iştigal etmeleri şarttır.

Sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmekle birlikte sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar uygulamadan yararlanamayacaklardır.

Üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır. Örneğin, bu kurumların imal etmedikleri, yani alım satımını yaptıkları malların satış kazançları için oran indirimi yapılmayacaktır.

### 2.1.2. İhracat Yapan Kurumlar

İhracat yapan kurumların da münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi 1 puan indirimli uygulanacaktır.

Eğer ihracatçı kurum, imalat faaliyetiyle iştigal ettiği için yukarıdaki kapsamda (KVK 32/8) 1 puanlık indirimden yararlanırsa, ihracat sebebiyle ayrıca indirim uygulanmayacaktır. Ancak imalatçı kurum imal ettikleri mamullerin dışında alım satımını yaptığı malların ihracatından elde ettiği kazançlar için indirimden yararlanabilecektir.

Kanunda sanayici kurumlar açıkça “sanayi sicil belgesini haiz” şeklinde tanımlandığı halde ihracat yapan kurum ifadesi net bir şekilde tanımlanmamıştır. Yine Kanunda mal veya hizmet ihracatı şeklinde bir belirleme de yapılmamıştır.

Bununla birlikte, Kanunda aksine bir hüküm olmadığından, mal ihracatı ile uğraşanların yanında hizmet ihracatı ile uğraşan kurumların da bu oran indiriminden yararlanmasının önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır.

### 2.2. Oran İndiriminin Uygulanacağı Kazanç

Oran indirimi, kapsama giren kurumların münhasıran imalat veya ihracat kazançları için sağlandığından, indirimli oranın uygulanacağı kazanç, kapsama giren faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Kapsama giren faaliyetin dışında yapılan aktif faaliyetlere (alım-satım, inşaat vs.) isabet eden kazançta indirimli oranın uygulanmayacağı açıktır. Ancak mevduat faizi gibi ticari faaliyetle ilgili olarak elde edilen pasif gelirlerin durumu tereddütlüdür.

Kanaatimizce kapsama giren imalat veya ihracat faaliyetlerinden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gibi gelirlere de indirimli oranın uygulanması gerekir. Bunların dışında, imalat veya ihracat faaliyetiyle ilgili olarak sağlanan nakdin mevduat ve repo gibi işlemlerde değerlendirilmesi sonucunda elde edilen gelirlere de indirimli oranın uygulanması gerektiğini düşünüyoruz. Nitekim, serbest bölgelerde

uygulanan kurumlar vergisi istisnası ile Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna uygulamalarında bu şekilde hareket edilmektedir.

Oran indiriminin uygulanacağı kazancın tespiti için yasal kayıtların, kapsama giren üretim ve/veya ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, birden fazla işle uğraşan kurumlarda müşterek giderlerin nasıl dağıtılacağı konusunda Tebliğ düzenlemesi beklenmelidir.

### 2.3. Oran İndiriminin Uygulanma Sırası

Kanunda ihracat ve imalat faaliyetinden elde edilen kazançlar için getirilen 1 puanlık oran indiriminin ilgili maddede daha önce sayılan diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanması hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, öncelikle yukarıda giriş kısmında değinilen KOBİ birleşmesi (Cumhurbaşkanı tarafından yetki kullanılması halinde) veya halka açılma sebebiyle hak edilen indirim uygulanacak, sonra kalan orandan 1 puan indirim yapılacaktır.

KVK'nın 32/A maddesi uyarınca teşvik belgeli yatırımlarda fiilen uygulanan indirimli kurumlar vergisi oranının tespitinde de 1 puanlık indirim dikkate alınacaktır. Örneğin, teşvik belgesinde yer alan kurumlar vergisi indirim oranı %40 olan bir mükellefin indirimli oran uygulayabileceği tüm kazancının kapsama giren üretim faaliyetinden kaynaklandığı varsayıldığında, bu kazancına uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı  $\%13,2 (= \%23 - \%1) \times (1 - \%40)$  olarak bulunacaktır.

### 2.4. Oran İndiriminin Başlangıç Dönemi

Kanunun 17-c maddesinde, getirilen düzenlemenin 1/1/2022 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

İşbu Sirkülerimizin ilk bölümünde bahsedildiği üzere, kurumların 2022 yılı kazançları için uygulanacak kurumlar vergisi oranı KVK'nın 32 inci maddesinde değil, geçici 13 üncü maddesinde yüzde 23 olarak düzenlenmiştir.

2022 yılı kazançları için ayrı özel bir düzenleme mevcut olduğu, bu nedenle getirilen düzenlemeden 2022 yılında yararlanılamayacağı şeklinde yapılabilecek bir yorumun bizce geçerliliği yoktur. Zira, yürürlük maddesinde düzenlemenin 1/1/2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe gireceği açıkça belirtilmektedir. Dolayısıyla, kapsama giren kurumların kapsama giren 2022 yılı kazançları için kurumlar vergisi oranı eğer hakedilen başka bir indirim hakkı (örn: KVK 32/6) yoksa %23 yerine %22 olarak uygulanacaktır.

Saygılarımızla.