



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 17.05.2022
Sirküler No : 2022/049

ÜRETİM İLE İHRACAT FAALİYETİNDE BULUNAN KURUMLARA SAĞLANAN 1 PUAN KURUMLAR VERGİSİ ORANI İNDİRİMİNE İLİŞKİN TEBLİĞ YAYIMLANDI

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 32 nci maddesi uyarınca kurumlar vergisi oranı % 20'dir. Bununla birlikte, KVK'nın geçici 13 üncü maddesi uyarınca, 2022 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için kurumlar vergisi oranı % 23 olacak, 2023 ve müteakip dönemlerde tekrar %20 lik genel oran uygulanacaktır.

Diğer tarftan, 7351 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, KVK'nın 32 nci maddesine eklenen hükümler uyarınca, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançları ile sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işteğal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi 1 puan indirimli uygulanacaktır¹.

7351 sayılı Kanunla getirilen bu düzenlemelere ilişkin açıklamalar içeren [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 20\)](#) (ilerleyen bölümlerde "**Tebliğ**" olarak anılacaktır) 14.05.2022 tarihli ve 31835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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

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'dan 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 yayın, 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.

¹ 24.01.2022 tarihli ve 2022/017 sayılı Sirkülerimizde detaylı açıklamalar yer almaktadır.

Sirkülerimizin ilerleyen bölümlerinde, anılan Tebliğ ile yapılan düzenlemeler detaylı olarak açıklanmış olup, özetle şu şekildedir:

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin, 01.01.2022 tarihinden itibaren gerek ihracat faaliyetlerinden gerekse üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli olarak uygulanır.
- Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler ise **2022 takvim yılında başlayan** özel hesap döneminin başından itibaren bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimini uygulayabileceklerdir.
- İndirimden yalnızca mal ihracatından elde edilen kazançlar değil, hizmet ihracı kapsamındaki kazançlarda yararlanır. Hizmet ihracı, **yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır.**
- Transit ticaret kapsamındaki mal satışları ihracat faaliyeti olarak değerlendirildiğinden, bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar da indirimden yararlanır.
- Tebliğ’de belirtilmemiş olsa da fiilen yurt dışında gerçekleştirilen hizmetlerden elde edilen kazançların da transit ticaretten elde edilen kazançlarda olduğu gibi 1 puanlık indirimden yararlandırılması gerektiğini düşünüyoruz. Ayrıca, uluslararası taşımacılık kapsamında yurt dışındaki müşteriye verilen ve yurt dışındaki müşteriye fatura edilen taşımacılık hizmetlerine konu kazancın da 1 puanlık indirimden yararlanması gerektiği görüşündeyiz. Ancak, Tebliğde bu konular hakkında bir açıklama yapılmadığından, herhangi bir cezalı tarhiyata maruz kalmamak adına, kapsama giren mükelleflerin Maliye İdaresinden özgelge talep etmelerinin uygun olacağı görüşündeyiz.
- Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir.
- Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 1 puan indirim uygulanabilecektir.
- 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarı, gerek ihracattan & üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını (kurumlar vergisi matrahını) aşamaz. Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat & üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını (kurumlar vergisi matrahını) aşmamak kaydıyla ihracat & üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.
- Mükelleflerin; ihracat & üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan & üretimden kaynaklanan ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan & üretimden elde edilen kazancın **Ticari Bilanço Karına (TBK) oranlanması** suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli Oran Uygulanacak Matrah: Matrah x $\frac{\text{İhracat \& Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç}}{\text{Ticari Bilanço Karı (TBK)}}$
--

- Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, **üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla birlikte) bir bütün olarak** değerlendirilecektir.
- Üretilen ürünlerin gerek yurtiçi gerekse de yurtdışı satışına konu kazançları & zararları topluca “üretim faaliyeti” olarak değerlendirilip, “üretim faaliyetinden elde edilen kazanç” olarak 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır. Diğer taraftan, üretim faaliyetinde bulunan bir mükellefin, bu faaliyetinin yanı sıra üretimini yapmadığı ürünleri de ihraç etmesi durumunda, kendi üretmediği malların ihracatından elde ettiği kazançlara 1 puan indirimli oran uygulanacaktır.
- Üretim veya İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının indirime yahut istisnaya konu edilmiş olması halinde, indirim yahut istisnaya konu edilen kazanç için 1 puan indirim uygulanmaz. Diğer taraftan, 1 puan indirim uygulanacak matrahın tespitinde istisnaya & indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.
- İlk defa, en az % 20 oranında, halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle iştirak edilerek bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için **öncelikle** 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için **(2 puanlık indirim ilave olarak) 1 puan indirim** daha uygulanacaktır.
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde; hem bu kazançları kapsamında 1 puanlık indirimden, hem de aynı anda yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde edilecek kazançları için indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaları mümkündür. Bu durumda, öncelikle üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara 1 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise hesaplanan bu 1 puan indirimli orana yatırım teşvik belgesi kapsamındaki kazançlara ilişkin vergi indirim oranı uygulanacaktır.
- 1 puan kurumlar vergisi indirimi, üretim veya ihracat kazançları için sağlandığından, indirimli oranın uygulanacağı kazanç, kapsama giren faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan gider ve maliyetlerin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.
- İndirim kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazancın tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayırımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Ancak, gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmaması halinde ise müşterek genel giderler, indirim kapsamında olan ve olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı ile dağıtılabilir.
- Tebliğ’de, gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler için 1 puan indirim

uygulanacağı, bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan (söz konusu nakitlerin değerlendirilmesinden doğan) kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin ise söz konusu indirimden yararlanamayacağı açıklanmıştır.

1. İNDİRİMDEN YARARLANACAK MÜKELLEFLER VE İNDİRİMİN UYGULANACAĞI DÖNEM:

İndirimden yalnızca kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin gerek ihracat faaliyetlerinden gerekse üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli olarak uygulanır.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler, 1/1/2022 tarihinden itibaren üretim ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için 1 puanlık indirimden yararlanabileceklerdir. Diğer taraftan, Hazine ve Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler ise **2022 takvim yılında başlayan** özel hesap döneminin başından itibaren bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimini uygulayabileceklerdir. Örneğin, 01 Nisan - 31 Mart özel hesap dönemini kullanan ve sanayi sicil belgesini haiz (A) A.Ş. bu dönemde üretim faaliyetinden veya ihracat faaliyetinden kazanç elde etse dahi 1/4/2021 - 31/3/2022 özel hesap dönemi için 1 puanlık indirimden faydalanamayacak olup, söz konusu indirimden ancak 1/4/2022 - 31/3/2023 özel hesap döneminden başlamak üzere yararlanabilir.

2. UYGULAMANIN ŞARTLARI:

İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihracatından elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabilir.

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Ancak, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar uygulamadan yararlanamayacaktır. Tebliğde belirtilmese de bu kapsamdaki mükelleflerin kapasite yetersizliği nedeniyle üretimlerinin bir kısmını fason olarak üçüncü kişilere yaptırıyor olmasının indirime engel olmadığını düşünüyoruz.

3. İHRACAT FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İNDİRİM UYGULAMASI:

İndirimden yalnızca mal ihracatından elde edilen kazançlar değil, hizmet ihracatından elde edilen kazançlar da yararlanır. Tebliğde transit ticaret kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazançların da indirimden yararlanacağı açıklanmıştır. Buna göre, yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihrac edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazançlar 1 puan indirimden yararlanılabilecektir. Ayrıca yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak

kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 1 puan indirim uygulanabilecektir.

İndirim uygulamasında hizmet ihracı, **yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır**. Buna göre, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar 1 puan indirimden yararlanır.

Diğer taraftan KDVK’nın 12’nci maddesinde, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan ve serbest bölgede yararlanılan fason hizmetler de, hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre, serbest bölgedeki müşterilere verilen ve serbest bölgede yararlanılan fason hizmetlerden elde edilen kazançların da 1 puan indirimden yararlanabileceği görüşünderiz.

Diğer taraftan, Tebliğ’de belirtilmemiş olsa da fiilen yurt dışında gerçekleştirilen hizmetlerden elde edilen kazançların da transit ticaretten elde edilen kazançlarda olduğu gibi 1 puanlık indirimden yararlandırılmasını gerektiğini düşünüyörz. Ayrıca, uluslararası taşımacılık kapsamında yurt dışındaki müşteriye verilen ve yurt dışındaki müşteriye fatura edilen taşımacılık hizmetlerine konu kazancın da 1 puanlık indirimden yararlanması gerektiği görüşünderiz. Ancak, Tebliğde bu konular hakkında bir açıklama yapılmadığından, herhangi bir cezalı tarihyata maruz kalmamak adına, kapsama giren mükelleflerin Maliye İdaresinden özelge talep etmelerinin uygun olacağı görüşünderiz.

1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarı, gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını (kurumlar vergisi matrahını) aşamaz. Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını (kurumlar vergisi matrahını) aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir. Örneğin, ihracat faaliyetinden 1.000.000 TL kazanç elde eden ve başkaca bir kazancı olmayan bir mükellefin, herhangi bir indirimden, istisnadan, zarar mahsubundan yararlanmadığı, KKEG giderinin bulunmadığı ve dolayısıyla beyan edilen kurumlar vergisi matrahının 1.000.000 TL olduğu varsayımında, ihracat faaliyetinden elde edilen 1.000.000 TL tutarındaki kazancın tamamı indirim uygulamasından yararlanır.

Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın **Ticari Bilanço Karına (TBK) oranlanması** suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli Oran Uygulanacak Matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç}}{\text{Ticari Bilanço Karı (TBK)}}$
------------------------------------	--------	---	--

Konuyla ilgili olarak Tebliğde verilen örnek aşağıdaki gibidir:

“Örnek 2: Toptan ve perakende ürün ticareti yapan (C) A.Ş.’nin 2022 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.200.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	800.000 TL
KKEG	200.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası	100.000 TL
Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar	100.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

(C) A.Ş.’nin 2022 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.
İndirimli oran uyg. matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)

$$\begin{aligned} &: 2.000.000 \text{ TL} \times (1.200.000 / 2.000.000) \\ &: 2.000.000 \text{ TL} \times \%60 \\ &: 1.200.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (C) A.Ş. 2.000.000 TL’lik 2022 yılı matrahının 1.200.000 TL’lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 800.000 TL’lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.”

Verilen örnekte mükellefin ihracattan elde ettiği kazanç tutarı, beyan edilen kurumlar vergisi matrahından düşük olduğundan, ilgili kazanç tutarınının tamamı indirimli oran uygulamasından yararlanır.

Yukarıda verilen örnekteki mükellefin, ihracat faaliyeti haricindeki faaliyetlerinden 200.000 TL zarar ve dolayısıyla ticari bilanço karınının 1.000.000 TL, ayrıca mahsup edebileceği geçmiş yıl zararlarının da 250.000 TL olduğu varsayımında, beyan etmesi gereken kurumlar vergisi matrahı aşağıdaki gibi olmalıdır:

Ticari bilanço kârı	1.000.000
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.200.000
-Diğer zararlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	200.000
KKEG	200.000
Geçmiş Yıllar Zararı	250.000
Taşınmaz satış kazancı istisnası	100.000
Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar	100.000
Matrah	750.000

Bu durumda, mükellefin 2022 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (1.200.000 TL) ticari bilanço karından (1.000.000 TL'den) fazla olsa da bu döneme ilişkin safi kurum kazancı (kurumlar vergisi matrahı) 750.000 TL olduğu için ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın ancak safi kurum kazancına (750.000 TL'ye) kadar olan kısmına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Diğer taraftan, Tebliğde verilen örneklerde KKEG ile istisnaların hangi faaliyetle ilgili olduğu ayırımına gidilmemiştir. Bu uygulama, bazı durumlarda mükellef aleyhine sonuç doğurabilir. Örneğin taşınmaz kazanç istisnasının ihracat faaliyetlerinden elde edilen bir kazançla ilgisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, 1 puan indirim uygulanacak kazancın tespitinde; mümkünse indirimlerin, istisnaların, zararların vs. ilgili oldukları kazançla ilişkilendirilmesi ve indirim uygulanacak matrahın tespitinin buna göre yapılması gerektiği görüşünderiz. Şayet bu tespit yapılamıyorsa, yukarıda verilen örnekte olduğu gibi ticari bilanço kârına oranı ölçüsünde tüm faaliyetlerle ilgili olduğu kabul edilmelidir.

4. ÜRETİM FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İNDİRİM UYGULAMASI:

Sirkülerimizin önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, **üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla birlikte) bir bütün olarak değerlendirilecektir.** Diğer taraftan, sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Ayrıca, sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

İndirimli Oran Uygulanacak Matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç}}{\text{Ticari Bilanço Karı (TBK)}}$
------------------------------------	--------	---	--

İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacak indirim oranına ilişkin esaslar, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için de geçerlidir.

Düzenlemeyle ilgili olarak Tebliğde verilen örnek şu şekildedir:

“Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş. 2022 yılında ürettiği tarımsal makinelerin satışından 3.800.000 TL kazanç elde etmiş, ürettiği sağlık ürünlerinin satış faaliyeti ise 1.200.000 TL zararla sonuçlanmıştır. Öte yandan, (G) A.Ş. diğer üretim faaliyetlerinden ise 1.800.000 TL zarar etmiştir.

(G) A.Ş.'nin 2022 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 (1 puan indirim kapsamında olmayan)	: 1.200.000 TL

KKEG

Geçmiş yıl zararları

Matrah

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.'nin 2022 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazançca ilişkin olarak kurumlar vergisi oranı 1 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 / TBK)

$$\begin{aligned} &: 1.000.000 \text{ TL} \times (800.000 / 2.000.000) \\ &: 1.000.000 \text{ TL} \times \%40 \\ &: 400.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (G) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 400.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 600.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.”

Söz konusu mükellefin geçmiş yıllar zararı olmasaydı, safi kurum kazancı 3.000.000 TL olacaktı. Bu durumda, üretim faaliyetlerinden kaynaklanan 800.000 TL tutarındaki kazancın tamamı 1 puan indirim uygulanmasından yararlanırdı.

5. İHRACAT VE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN BİRLİKTE YAPILMASI HALİNDE İNDİRİMLİ UYGULANMASI:

Mükellefler, ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını gerçekleştirebilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı, üretilen ürünlerin yurt içinde ve yurt dışında satılmasına göre ayırım yapılmaksızın, “üretim faaliyetinden elde edilen kazanç” olarak 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır. Mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın bir kısmı veya tamamı ihracattan kaynaklansa bile bu kazançca üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata

isabet eden kısmına ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örneğin ayakkabı üretimde bulunan bir mükellef, üretmiş olduğu ayakkabıların tamamını ihraç etse bile, indirim uygulamasından üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç kapsamında yararlanacaktır. Üretmiş olduğu ayakkabıların ihracatı nedeniyle, ilave 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere, üretilen ürünlerin gerek yurtiçi, gerekse de yurtdışı satışına konu kazançları & zararları topluca “üretim faaliyeti” olarak değerlendirilip, “üretim faaliyetinden elde edilen kazanç” olarak 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır. Diğer taraftan, üretim faaliyetinde bulunan bir mükellefin, bu faaliyetinin yanı sıra üretimini yapmadığı ürünleri de ihraç etmesi durumunda, kendi üretmediği ürünlerin ihracatına konu kazancı ayrı olarak değerlendirilir. Konuyla ilgili olarak Tebliğde verilen örnek şu şekildedir:

“Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz (J) A.Ş. tarım makineleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalara satışını yapmakta ve muhtelif üreticilerden aldığı organik gübreleri de ihraç etmektedir. (J) A.Ş.’nin bu faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir :

- Ticari bilanço kârı.....	: 1.000.000 TL
-Tarım makinelerinin yurt içinde satışından doğan zarar	: 600.000 TL
-Tarım makinelerinin ihracından elde edilen kazanç	: 500.000 TL
-Organik gübre ihracından elde edilen kazanç	: 800.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	:300.000 TL
-KKEG	:200.000 TL
-Matrah	:1.200.000 TL

Üretim Faaliyetinin Değerlendirilmesi :

(I) A.Ş, 2022 yılında, ürettiği tarım makinelerinin yurt içinde satışından 600.000 TL zarar ederken, kendi ürettiği bu makinelerin ihracından ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef kendi ürettiği ürünleri ihraç etmiş olduğu için tarımsal makinelerin gerek yurt içinde satışından gerekse ihracından doğan kazanç/zarar birlikte “üretim faaliyetinin” sonucu olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla, (J) A.Ş.’nin 2022 yılında tarım makineleri üretim ve satış faaliyeti 600.000 TL zarar ve 500.000 TL kazançla sonuçlandığı için toplamda 100.000 TL zarar doğacak, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanabilecek bir kazanç söz konusu olmayacaktır.

İhracat Faaliyetinin Değerlendirilmesi :

(J) A.Ş.’nin ürettiği tarım makinelerinin ihracından doğan kazanç “üretim faaliyeti”nin sonucu olarak değerlendirildiğinden, kurumlar vergisinin 1 puan indirimli uygulanmasında ihracat faaliyetinin sonucu olarak sadece organik gübre ihracından elde edilen 800.000 TL kazanç dikkate alınacaktır. İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)

	: 1.200.000 TL x (800.000 / 1.000.000)
	: 1.200.000 TL x %80
	: 960.000 TL



(J) A.Ş.'nin 2022 yılında organik gübre ihracatından elde ettiği kazanç 800.000 TL olduğundan, mükellefin 2022 yılı matrahının en fazla 800.000 TL'lik kısmına Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında 1 puan indirim uygulanabilecektir. Matrahın kalan 400.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.”

Örnekte açıklandığı üzere, mükellefin üretmiş olduğu ürünlerin gerek yurtiçi, gerekse yurtdışı satışına konu kazancı & zararı topluca değerlendirilmiş olup, neticede zarar olduğundan, mükellef 1 puan indirimden yararlanamayacaktır. Diğer taraftan, üretimini yapmadığı ürünlerin ihracatı, üretim faaliyetlerinden ayrı olarak değerlendirildiğinden, söz konusu ürünlerin ihracatına konu kazançlar 1 puan kurumlar vergisi indiriminden yararlanır.

6. İHRACAT VE ÜRETİM FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇ TOPLAMININ TİCARİ BİLANÇO KARINDAN BÜYÜK OLMASI HALİNDE İNDİRİM UYGULANMASI:

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen ve kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak olan kazanç, safi kurum kazancını (kurumlar vergisi matrahını) aşamaz. Ancak, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması halinde, üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç toplamı ticari bilanço karından fazla olabilir. Bu durumda, 1 puan indirim uygulanacak matrah, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanç oranına göre tespit edilecektir. Her halükarda üretim ve ihracattan elde edilen kazanç, safi kurum kazancını (kurumlar vergisi matrahını) aşamayacaktır.

Örnek: Üretimini yaptığı tekstil ürünlerini yurtdışına ve yurt içine satışını yapan (E) A.Ş., D A.Ş den satın aldığı beyaz eşyaları da ihraç etmektedir. E A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

<u>Ticari Bilanço Karı</u>	: <u>2.750.000</u>
<u>Tekstil ürünlerinin satışından elde edilen kazanç</u>	: <u>2.000.000</u>
<u>İhraç edilen beyaz eşya satışından elde edilen kazanç</u>	: <u>1.500.000</u>
<u>Diğer Zararlar</u>	: <u>750.000</u>
<u>KKEG</u>	: <u>1.000.000</u>
Kurumlar Vergisi Matrahı	: 3.750.000

(E) A.Ş.'nin 1 puan indirimli matrahın tespitinde dikkate alınacak kazancı; üretimini yaptığı tekstil ürünlerinin yurtiçi ve yurtdışına satışından elde ettiği kazanç (2.000.000 TL) ile alıp ihracatını yaptığı beyaz eşya satışından elde ettiği kazancın (1.500.000 TL) toplamı olan 3.500.000 TL'dir. Her ne kadar anılan kazanç, ticari bilanço karından yüksek olsa da, kurumlar vergisi matrahından düşük olduğundan, ilgili kazancın tamamı 1 puan indirim uygulamasından yararlanır.

Diğer taraftan sair nedenlerle (örneğin mahsup edilen geçmiş yıllar zararı nedeniyle), kurumlar vergisi matrahı 3.250.000 TL olarak hesaplansaydı, 1 puan indirim uygulanacak matrah da 3.250.000 TL ile sınırlı olacaktı.

7. ÜRETİM VEYA İHRACAT FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN İNDİRİM VEYA İSTİSNAYA KONU EDİLMESİ HALİNDE İNDİRİM UYGULAMASI :

7.1. İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Bir Kısımının İndirime Konu Edilmiş Olması Halinde Uygulama :

KVK'nın 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İhracat faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %50'lik kısmının yukarıda belirtilen madde kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın, anılan Kanun kapsamında indirime konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar, 1 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır. Anılan düzenlemeyle ilgili olarak Tebliğde verilen örnek şu şekildedir:

“Örnek: Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara mimarlık hizmeti vermekte olan (L) A.Ş.’nin bu hizmetinden münhasıran yurt dışında yararlanılmaktadır. (L) A.Ş. yurt dışına yönelik mimarlık hizmeti faaliyetinden elde ettiği 800.000 TL kazancın %50’sini (400.000 TL) bu Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında 2022 yılı beyannamesinde indirim olarak dikkate almıştır. Yurt dışına yönelik olarak mimarlık hizmeti sunan (L) A.Ş.’nin 2022 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

-Ticari bilanço kârı : 2.000.000 TL
-Yurt dışına yönelik mimarlık hizmetinden elde edilen kazanç : 800.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan) : 1.200.000 TL
-KKEG..... : 200.000 TL
-İştirak kazançları istisnası : 600.000 TL
-KVK 10/1-ğ kapsamında hizmet ihracı indirimi : 400.000 TL
-Matrah : 1.200.000 TL

(L) A.Ş. 2022 yılında ihracat faaliyetinden 800.000 TL kazanç elde etmiş olsa da bu kazancın 400.000 TL’lik kısmı beyanname üzerinden Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında zaten kurum kazancından indirilmiş ve vergi dışı bırakılmış olduğundan, 1 puan indirim ancak kalan tutara

uygulanabilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)

: 1.200.000 TL x [(800.000 - 400.000) / (2.000.000 - 400.000)]
: 1.200.000 TL x %25
: 300.000 TL

(L)A.Ş.'nin 2022 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği 800.000 TL'lik kazançtan bu Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirimine konu edilen 400.000 TL'lik tutar mahsup edildikten sonra kalan (800.000 TL - 400.000 TL =) 400.000 TL'lik tutar, ihracattan elde edilen kazanç olarak dikkate alınmış ve kurumlar vergisinin 1 puan indirimli olarak uygulanacağı matrah 300.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu hesaplama göre, 1.200.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 300.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı (%23-%1=) %22 olarak uygulanacak, matrahın kalan 900.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır."

7.2. Üretim veya İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi İstisnasına Konu Edilmesi Halinde Uygulama :

Gerek KVK, gerekse de muhtelif düzenlemeler nedeniyle mükelleflerin üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir. Örneğin 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun Geçici 3'üncü maddesi uyarınca, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisnadır.

İstisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesine haiz olan ve gerek serbest bölgede gerekse de serbest bölge dışında faaliyette bulunan (D) A.Ş nin, 2022 yılına ilişkin faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

<u>Ticari Bilanço Karı</u>	: <u>3.500.000</u>
<u>Serbest bölgedeki üretim faaliyetinden elde edilen kazanç</u>	: <u>1.500.000</u>
<u>Serbest bölge DIŞINDA üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazanç</u>	: <u>1.250.000</u>
<u>Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)</u>	: <u>750.000</u>
<u>KKEG</u>	: <u>500.000</u>
<u>Serbest bölge kazanç istisnası</u>	: <u>1.500.000</u>
<u>Kurumlar Vergisi Matrahı</u>	: <u>2.500.000</u>

(D) A.Ş nin serbest bölgedeki üretim faaliyetleri nedeniyle elde ettiği kazanç, 3218 sayılı Kanun uyarınca kurumlar vergisinden istisna olduğundan, 1 puan indirim uygulamasından yararlanamaz. Diğer taraftan, (D) A.Ş'nin serbest bölge dışında üretmiş olduğu ürünlerin satışından (gerek yurtiçi, gerekse de yurtdışı) elde ettiği kazançlar, 1 puan indirim uygulamasından yararlanır. Ancak hesaplamada, serbest bölge kazanç istisna tutarı olan 1.500.000 TL, ticari bilanço karından düşülmelidir. Buna göre, herhangi bir istisna uygulamasına tabi olmayan 1.250.000 TL tutarındaki kazanç dolayısıyla, 1 puan indirim uygulanacak matrah aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

<u>İndirim Uygulanacak Matrah</u>	:	<u>Matrah</u>	x	<u>(Ser. Bölge Dış. Üretim Faal. Elde Edilen Kazanç / TBK)</u>
	:	<u>2.500.000</u>	x	<u>{(2.750.000 - 1.500.000)/(3.500.000 - 1.500.000)}</u>
	:	<u>2.500.000</u>	x	<u>1.250.00/2.000.000</u>
	:	<u>2.500.000</u>	x	<u>62,5%</u>
	:	<u>1.562.500</u>		

Buna göre (D) A.Ş., serbest bölge dışında ürettiği ürünlerin satışından elde edilen kazancı 1.250.000 TL olduğundan, 1.562.500 TL'lik matrah yerine 1.250.000 TL tutarına (%23 - % 1=) %22 oranında kurumlar vergisi uygulayacaktır. Zira, 1 puan indirim uygulanacak matrah, ilgili kazanç tutarını aşamaz.

Diğer taraftan, verilen örnekte (D) A.Ş.'nin mahsup hakkı bulunan 1.500.000 TL tutarında geçmiş yıllar zararı olsaydı, beyan etmesi gereken kurumlar vergisi matrahı (2.500.000 - 1.500.000 =) 1.000.000 TL olacaktı. Bu durumda, 1 puan indirim uygulanacak matrah da 1.000.000 TL tutarıyla sınırlı olacaktı.

8. **PAYLARI BORSA İSTANBUL PAY PİYASASINDA İLK DEFA İŞLEM GÖRMEK ÜZERE EN AZ %20 ORANINDA HALKA ARZ EDİLEN KURUMLARDA ÜRETİM VE İHRACAT FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA 1 PUAN İNDİRİM UYGULAMASI:**

KVK'nın 32/6 maddesi uyarınca, payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların (bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç) paylarının **ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine** ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle işgal edilerek bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için **öncelikle 2 puan indirim** hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için **(2 puanlık indirim ilave olarak) 1 puan indirim** daha uygulanacaktır.

9. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDEN YARARLANILMASI HALİNDE UYGULAMA:

KVK'nın "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesi uyarınca, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir. Ayrıca, bu mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dolayısıyla yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Anılan madde kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde; hem bu kazançları kapsamında 1 puanlık indirimden, hem de aynı anda yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde edilecek kazançları için indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaları mümkündür. Bu durumda, öncelikle üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara 1 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise hesaplanan bu indirim oranına yatırım teşvik belgesi kapsamındaki kazançlara vergi indirim oranı uygulanmalıdır.

Düzenlemeyle ilgili olarak Tebliğde verilen örnek aynen aşağıdaki gibidir:

"Örnek: (O) A.Ş.'nin 2020 yılında başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2022 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 5.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve 2022 yılında bu yatırımdan 300.000 TL kazanç elde edilmiştir. (O) A.Ş., 2022 yılı matrahının tamamını (300.000 TL yatırımdan elde edilen kazanç, 1.700.000 TL diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak) Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi tutacaktır.

(Yatırıma katkı oranı: %50, vergi indirim oranı: %80)

2022 yılında mal ihracatı faaliyetinden 1.500.000 TL kazanç elde etmiş olan (O) A.Ş.'nin 2022 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir :

- Ticari bilanço kârı.....	: 2.000.000 TL
-Mal ihracatından elde edilen kazanç.....	: 1.500.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	: 500.000 TL
Matrah.....	: 2.000.000 TL

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)

*: 2.000.000 TL x (1.500.000/2.000.000)
: 2.000.000 TL x %75
: 1.500.000*

(O)A.Ş.'nin 2022 yılı matrahının tamamına Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanacağı için yatırım teşvik belgesindeki %80 vergi indirim oranı,

- Matrahın, ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanan 1.500.000 TL'lik kısmı için $(\%23 - \%1) = \%22$ oranına,
- Matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için de %23 oranına uygulanacaktır.

Dolayısıyla, matrahın 1.500.000 TL'lik kısmına $[\%22 - (\%22 \times \%80)] \%4,4$ oranı uygulanırken, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmına $[\%23 - (\%23 \times \%80)] \%4,6$ oranı uygulanacaktır. (O) A.Ş. indirimli kurumlar vergisi uygulaması dolayısıyla 2022 yılında (264.000 TL + 92.000 TL) olmak üzere 356.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından yararlanmış olacaktır.

Öte yandan, (O) A.Ş.'nin Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaması halinde, 2.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 1.500.000 TL'lik kısmı için kurumlar vergisi oranını $(\%23 - \%1) = \%22$ olarak, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için ise genel oranı (%23) dikkate alacaktır.”

Örnekte de açıklandığı üzere, mükellefin ihracat faaliyetlerinden kaynaklanan kazancına öncelikle 1 puan kurumlar vergisi indirimi uygulanmış olup, yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançlara & yatırımlara konu indirimli kurumlar vergisi, 1 puan indirim uygulandıktan sonra hesaplanmıştır.

10. İNDİRİM KAPSAMINDAKİ KAZANÇLARA KONU GENEL GİDERLERİN DAĞILIMI:

1 puan kurumlar vergisi indirimi, üretim veya ihracat kazançları için sağlandığından, indirimli oranın uygulanacağı kazanç, kapsama giren faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan gider ve maliyetlerin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır. Tebliğde, indirim kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazancın tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayırımı sağlayacak şekilde tutulması gerektiği açıklanmıştır.

Tebliğin ilgili bölümünün devamında, gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmaması halinde ise müşterek genel giderlerin, indirim kapsamında olan ve olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı ile dağıtılabileceği belirtilmiştir.

Ayrıca Tebliğde, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerektiği, hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanların ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Ancak Tebliğde, genel (müşterek) giderlere konu uygun dağıtım anahtarının ne olması gerektiği hakkında bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Uygun dağıtım anahtarının ne olabileceği konusunda, gider veya maliyet kalemlerinin & merkezlerinin özelliğine & niteğine göre mükelleflerin serbestçe dağıtım yapabilecekleri açıktır. Buna göre; öncelikle gider ve maliyet unsurlarının “müşterek” nitelikte olup olmadığının tespit edilmesi ve müşterek giderler için ilgili dağıtım anahtarının belirlenmesi gerekir. Gider veya maliyet kalemlerinin & merkezlerinin özelliğine & niteğine göre aşağıda belirtilen kriterler esas alınabilir:

- Hasılat oranında dağıtım,
- Doğrudan katlanılan (fiili) maliyete göre dağıtım,
- Personel sayısına & personelin fiili çalışma süresine göre dağıtım.

11. İNDİRİM KAPSAMINDAKİ KAZANÇLARA KONU KUR FARKLARI VE DİĞER GELİRLER

Tebliğde, gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler için 1 puan indirim uygulanacağı, bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin ise söz konusu indirimden yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, üretim ve ihracat faaliyetleri nedeniyle oluşan alacaklar üzerinden hesaplanan kur farkı, faiz ve benzeri gelirler 1 puan indirim uygulamasından yararlanır. Ancak, anılan faaliyetler kapsamındaki tahsilatların değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkı, faiz ve benzeri gelirler indirimden yararlanamayacaktır.

İlgili alacaklar üzerinden hesaplanan kur farkı, faiz ve benzeri gelirler 1 puan indirim uygulamasından yararlandırılmasını olumlu buluyoruz. Ancak ilgili alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin indirimden yararlanamayacağı yönündeki açıklamaya katılmamaktayız. Zira söz konusu tahsilatlar çok büyük ihtimalle mükelleflerin üretim & ihracat faaliyetlerinde kullanılacaktır. Ayrıca, ticari faaliyet neticesinde oluşan kaynakların bankalarda değerlendirilmesi, ekonomik ve ticari hayatın bir gereği olup, bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülmemesi gerekir.

Bilindiği üzere, Serbest bölgelerde yürütülen üretim faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri de, serbet bölge kazanç istisna kapsamındadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Uygulama Tebliğinde açıklandığı üzere, serbest bölgelerde yürütülen üretim faaliyetleri çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar **geçici olarak** serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

Bu çerçevede, üretim ve / veya ihracat faaliyetlerinden elde edilen hasılatın, yine üretim ve / veya ihracat faaliyetlerinde kullanılması halinde, ilgili hasılatın geçici olarak bankada değerlendirilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkı, faiz ve benzeri gelirler içinde 1 puan indirim uygulamasına yönelik düzenleme yapılmasının yerinde olacağı görüşündeyiz.

Saygılarımızla.