

16.05.2022

SİRKÜLER 2022/27: Kurumların ihracattan elde ettikleri kazançlar ile sanayi sicil belgesini haiz kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasına yönelik kurumlar vergisi genel tebliği düzenlemeleri

22 Ocak 2022 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7351 sayılı Kanun ile;

- İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına ve
- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına,

1 Ocak 2022 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasına yönelik düzenleme yapılmıştı. 14.05.2022 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 20 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile bu yasal düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

İhracat ve üretimden elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasına yönelik tebliğ düzenlemeleri 2022 yılı 1. Dönem Kurum Geçici Vergi Beyannamelerinde de yararlanılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir. Düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde özetlenmiştir:

1- İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanacak Mükellefler

İhracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançları 1 puanlık indirimle konu edilebilecektir. Başkaca bir şart aranmamaktadır.

Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

- Sanayi sicil belgesine sahip olmaları ve
- Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme,

Şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

2- İndirimli Kurumlar Vergisi Oranının Uygulanacağı Hesap Dönemi

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler Tebliğde belirtilen şartları sağlamak kaydıyla 01/01/2022 tarihinden itibaren üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için 1 puanlık bu indirimden yararlanabileceklerdir.

Özel hesap dönemi uygulanan mükellefler ise 2022 yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren kapsama giren kazançlarında 1 puanlık indirimden yararlanabileceklerdir.

3- İhracat Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda İndirimin Uygulanması

İhracat yapan kurumlar, gerek **mal** gerekse **hizmet ihraçlarından elde ettikleri kazançlarına** ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir.

Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. **Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları** çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 1 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilmiştir.

Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi (**transit ticaret**) halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 1 puan indirimden yararlanılabilecektir.

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.

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 oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde (diğer faaliyetlerden zarar doğması) safi kurum kazancını (vergi matrahını) aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

$$\text{İndirimli oran uygulanacak matrah: Matrah} \times \frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı (TBK)}}$$

4- Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda İndirimin Uygulanması

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 faaliyetlerinin tamamından elde edilen kazanç ve zararlar bir bütün olarak değerlendirilerek üretim faaliyetinin tamamına ait kazançta indirimli uygulanacaktır.

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

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.

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

Mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde (diğer faaliyetlerden zarar doğması) safi kurum kazancını (vergi matrahını) aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

5- İhracat Ve Üretim Faaliyetlerinin Birlikte Yapılması Halinde Kurumlar Vergisi Oranının 1 Puan İndirimli Uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal 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 uygulanacaktır. İndirimli oran ihracat ve üretimden elde edilen net kazançta uygulandığından bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirim yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır

6- İhracat ve Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazanç Toplamının Ticari Bilanço Karından Büyük Olması Halinde Kurumlar Vergisi Oranının 1 Puan İndirimli Uygulanması

Mükelleflerin üretim faaliyetleri ile bu üretim faaliyetleri ile ilişkisiz ihracatlarından elde edilen toplam kazanç, diğer faaliyetlerinden zarar doğması halinde ticari bilanço karından fazla olacaktır. Bu şekilde üretim faaliyetleri ile ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde 1 puan indirim uygulanacak matrah, ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazancın, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazançta oranına göre tespit edilecektir. Üretim ve ihracattan kazanç elde edilmesine karşın diğer faaliyetlerden doğan zarar nedeniyle ticari bilanço zararı edilmesine ancak kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla kurumlar vergisi matrahının oluştuğu durumlar da bu şekilde hesaplama yapılacaktır. Bu uygulamada da indirimli oran uygulanacak matrah üretim ve ihracattan elde edilen kazancı aşmayacaktır.

7- İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Bir Kısımının KVK 10/1-ğ Kapsamında İndirime Konu Olması

ihracat faaliyetiyle işgal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %50'lik kısmının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı matrah içinde yer almayacağından bu tutar için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın KVK 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan bu indirime konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 1 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Vergiye tabi olmayan tutar indirimli oran uygulanacak matrahın hesabında hem ihracat kazancından hem de ticari faaliyet karından çıkarılmak suretiyle hesaplama yapılacaktır

İndirimli oran uygu. matrah: $\text{Matrah} \times \frac{\text{ihr. Faal. Elde Edilen Kazanç} - \text{KVK 10/1-ğ Bendi Kap. ihr. Kaz.}}{\text{Ticari bilanço karı (TBK) - KVK 10/1-ğ bendi kap. ihr. Kaz.}}$

8- Üretim veya İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi İstisnasına Konu Edilmesi Halinde Uygulama

Gerek Kurumlar Vergisi Kanunu gerekse diğer kanunlardaki muhtelif düzenlemeler dolayısıyla mükelleflerin üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanması halinde üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların vergiye tabi olan kısmı için 1 puan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Üretim ve İhr. Faal. Elde Edilen Top. Kazanç – Kurumlar Ver. İstisna Kaz.
İndi. oran uygulanacak matrah: Matrah x -----
Ticari bilanço karı (TBK) - Kurumlar Ver. İstisna Kaz.

9- Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında İlk Defa İşlem Görmek Üzere En Az %20 Oranında Halka Arz Edilen Kurumlarda Üretim ve İhracat Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda 1 Puan İndirim Uygulaması

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kuramların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için 1 puanlık oran indirimi, Kanunun 32 nci maddesinde yer alan diğer indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır. Bu nedenle, payların halka arz edilmiş olması halinde mükelleflerce, aynı dönemde önce 2 puanlık indirim uygulanacak, daha sonra 1 puanlık üretim ve ihracat kazançlarına ilişkin indirim uygulanacaktır.

10- İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanılması Halinde Uygulama

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, yatırım döneminde ve işletme döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına dair hükümler yer almaktadır. Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, bu iki indirimli kurumlar vergisi uygulaması birlikte gündeme gelecektir. Bu durumda, öncelikle matraha 1 puanlık üretim ve ihracat indirimi uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli bu orana Kanunun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranı uygulanacaktır.

11- İhracat ve Üretim Kazancının Tespitinde Genel Giderler ve Finansman Giderlerinin Durumu

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise;

- Müşterek genel giderler, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtılabilecektir.
- İndirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanlar bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre ilgili kazançlara dağıtılacaktır. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.
- Gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler ilgili faaliyetin kazancı kapsamında değerlendirilecek, bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirler ise bu faaliyetler ile ilişkilendirilmeyecektir.
- Satıcı kur farkı ve faizlerinin üretim ve ihracat faaliyetleri ile doğrudan ilişkilendirilenlerin bu faaliyetler kapsamında değerlendirilmesi mümkün iken, doğrudan ilişkilendirilemeyenlerin ise genel giderler gibi dağıtımına tabi tutulması gerektiği kanaatindeyiz.
- Finansman giderleri ve kambiyo kar ve zararlarının genel giderler gibi dağıtımına tabi tutulması gerektiği kanaatindeyiz.
- Genel gider mahiyetinde olmayan esas faaliyet dışındaki gelir ve giderlerin üretim ve ihracat faaliyet kazancı ile ilişkilendirilmemesi gerekir.
- Faiz gelirleri ile banka kambiyo kar ve zararları üretim ve ihracat dışı diğer gelir-gider sayılacaktır.