

# VERGİ.TC SİRKÜLER



**Sirküler Tarihi: 13.06.2022**

**Sirküler No: 2022 / 033**

## **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.

- 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.
- 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.

# VERGİ.TC SİRKÜLER



- 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.

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

- 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 ihracından elde ettiği kazançlara 1 puan indirimli oran uygulanacaktır.
- Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının indirimine yahut istisnaya konu edilmiş olması halinde, indirime 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 iştigal 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 indirime 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

# VERGİ.TC SİRKÜLER



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 hasıllardan 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.

## 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.

## 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 ihraç edilmesi

# VERGİ.TC SİRKÜLER



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.

#### 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

Ihracat Faaliyetinden Elde Edilen  
Kazanç  
Ticari Bilanço Karı (TBK)

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

# VERGİ.TC SİRKÜLER



## 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 kazançta üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirimde yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

## 6. 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.

# VERGİ.TC SİRKÜLER



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) Kanununun 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:  $\text{Matrah} \times (\text{ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK})$

:  $2.000.000 \text{ TL} \times (1.500.000 / 2.000.000)$   
:  $2.000.000 \text{ TL} \times \%75$   
: 1.500.000

(O)A.Ş.’nin 2022 yılı matrahının tamamına Kanununun 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.

# VERGİ.TC SİRKÜLER



Öte yandan, (O) A.Ş.’nin Kanununun 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.

## 7. 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 hasılatın 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.

# VERGİ.TC SİRKÜLER



Uygun dağıtım anahtarının ne olabileceği konusunda, gider veya maliyet kalemlerinin & merkezlerinin özelliğine & niteliğine 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 & niteliğine göre aşağıda belirtilen kriterler esas alınabilir:

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

## 8. 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.

**Saygılarımızla.**

**ESENLIK YEMİNLİ MALİ  
MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.**