

İHRACAT VE ÜRETİM FAALİYETİ KAZANÇLARINDA KURUMLAR VERGİSİ İNDİRİMİ

GİRİŞ

22.01.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.01.2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren 7351 sayılı Kanununun 15. maddesiyle yapılan değişiklik neticesinde;

Kurumlar Vergisi Kanununun 32’nci maddesinin

●7’nci fıkrasında, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanacağı;

●8’inci fıkrasında, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanacağı, bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre ayrıca indirim uygulanmayacağı;

●9. fıkrasında ise, yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranların, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanacağı

hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla söz konusu hüküm uyarınca ihracat ve üretim yapan firmaların 01.01.2022 tarihinden itibaren bu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli olarak uygulanabilecektir.

Özel hesap dönemi kullanan firmalar ise 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık indirimini uygulayabileceklerdir.

İndirim uygulamasında mal ihracatının yanı sıra hizmet ihracatı da aynı kapsamda değerlendirilmektedir.

Aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar da ihracat kazancı kapsamında değerlendirilmekte ve 1 puan kurumlar vergisi indiriminden faydalanabilmektedir.

- Transit Ticaret
- Serbest Bölgelere yapılan satışlar
- Gümrüksüz Satış Mağazalarına yapılan satışlar
- Karşılıklı olmak şartı ile uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde Türkiye’de verilen roaming hizmetleri de kapsam içindedir.

Uygulama usul ve esaslarını belirleyen Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 20 Seri numaralı Tebliğ 14/05/2022 tarihli ve 31835 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tebliğde yer alan açıklamalara göre hizmet ihracatında aranan şartlar;

- 1-Yurt dışındaki müşteri için yapılması,
 - 2-Yurt dışında faydalanılması
- olarak KDV yasasına uygun olarak belirtilmiştir.

Hizmet ihracatında yurt dışında faydalanma kıstasının açık bir tanımını bulunmamakta ve olay bazında değerlendirilmektedir.

KDV uygulamasında yurt dışında faydalanma unsuru tebliğde verilen örnekler ve özeldeler yolu ile uygulanmaktadır.

Hal böyle iken; Kurumlar Vergisi uygulamalarında yer almayan ve Tebliğ ile getirilen kıstasın, indirim uygulamasını sınırlandıracağı veya tartışmalı hale getireceği düşünülmektedir.

ÜRETİM FİRMALARI İÇİN KURUMLAR VERGİSİ ORANINDA 1 PUAN İNDİRİM UYGULAMASI

Üretim faaliyetiyle iştiğal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabileceği ifade edilmiştir.

Söz konusu uygulamadan faydalanabilmek için bu kurumların;

-Sanayi sicil belgesine sahip olmaları ve

-Fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal etme şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Diğer yandan birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde üretim faaliyetinden elde edilen kazançlar ve zararlar bir bütün olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin Sanayi sicil belgesine haiz bir firma, ürettiği

•Tarım makineleri satışından 3.800.000 TL kazanç,

•Sağlık ürünleri satışından 1.200.000 TL zarar,

•Diğer üretilen ürün satışlarından 1.800.000 TL zarar elde etmiş ise (3.800.000-1.200.000-1.800.000) 800.000 TL üzerinden indirim uygulanacak kazanç dikkate alınacaktır.

Üretim faaliyetlerinin sonucunda toplamda zarar doğması halinde, ticari bilanço kârı ve/veya safi kurum kazancı bulursa dahi, üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirim uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca sanayi sicil belgesine haiz firmanın bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirdiği üretim kazançları da indirim uygulamasına tabi bulunmaktadır.

İNDİRİM UYGULANACAK MATRAHIN TESPİTİ

Mükelleflerin ihracat veya imalat faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara ilişkin olarak 1 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan veya imalattan elde edilen kazancın ticari bilanço kârı içindeki payı oranında tespit edilecektir.

Formül ile ifade edilecek olursa:

İndirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times (\text{İhracat/Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç/Ticari bilanço kârı})$

Formülü ile bulunacaktır.

ÖRNEK:

Buzdolabı üreten firmanın 2022 yılı faaliyet sonuçları:

Ticari Bilanço Kârı: 2.000.000 TL

-Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç 1.400.000TL

-Diğer kazanç (1 puan indirim kapsamında olmayan) 600.000TL

KKEG: 500.000TL

Geçmiş Yıl Zararı: 1.200.000TL

Matrah: 1.300.000 TL

İndirimli Oran Uygulanacak Matrah = $\text{Matrah} \times (\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç/Ticari Bilanço Kârı})$

İndirimli Oran Uygulanacak Matrah= $1.300.000 \times (1.400.000/2.000.000)$
= $1.300.000 \times \%70 = 910.000\text{TL}$

Toplamda 1.300.000 TL olan matrahın 910.000 TL tutarındaki kısmına 1 puan indirim uygulanmak suretiyle %22 KV oranı uygulanacaktır.

İHRACAT VE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN BİRLİKTE YAPILMASI HALİNDE İNDİRİM UYGULAMASI

1.Üretilen ürünün ihraç edilmesi

İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulamasından sadece üretim faaliyeti kazancına uygulanmak üzere bir defa faydalanılacaktır.

Ancak üretim yapan firmaların aynı zamanda ihracat yapıyor olmaları halinde; şayet ihraç edilen ürün, üretilen üründen farklı ise üretim faaliyetinden elde edilen kazanç ve ihracattan elde edilen kazanç ayrı ayrı 1 puanlık oran indirimi uygulanabilecektir.

2.Üretilen ürün dışında piyasadan temin edilen malların ihraç edilmesi

Sanayi sicil belgesini haiz (K) A.Ş. tarım makineleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalara satışını yapmakta ve muhtelif üreticilerden aldığı organik gübreleri de ihraç etmektedir. (K) 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: 600.000TL

-Tarım makinelerinin ihracından elde edilen kazanç:500.000TL

-Organik gübre ihracından elde edilen kazanç:800.000TL

-Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç:300.000TL

KKEG:200.000TL

Matrah:1.200.000TL

Mükellef kendi ürettiği ürünleri ihraç etmiş olduğu için tarım makinelerin gerek yurt içinde satışından gerekse ihracından doğan kazanç/zarar birlikte “üretim faaliyetinin” sonucu olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, (K) 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.

Kurumlar vergisinin 1 puan indirimli uygulanmasında ihracat faaliyetinin sonucu olarak sadece organik gübre ihracından elde edilen 800.000TL kazanç dikkate alınacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah: Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç/Ticari Bilanço Kârı)

$$:1.200.000\text{TL} \times (800.000/1.000.000)=1.200.000\text{TL} \times \% 80= 960.000\text{TL}$$

(K) A.Ş.’nin 2022 yılında 1 puanlık oran indiriminden yararlanabileceği tutar 960.000 TL olmasına rağmen 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.

İHRACAT VE ÜRETİM KAZANCININ TESPİTİ

20 Seri No’lu Tebliğ’de “ihracat/üretim faaliyetinden elde edilen kazanç” ifadesi açık olarak izah edilmemiş olmakla birlikte indirim uygulamasına esas kazancın; faaliyetten elde edilen hasıllardan maliyet ve gider unsurlarından

arındırılmış ticari bilanço kazancı olduğu Tebliğ'de yer alan örneklerden ve Tebliğin bütününden anlaşılmaktadır.

1.Kur farkı, faiz gibi pasif unsurların durumu

ihracat ve üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler indirim kapsamında dikkate alınabilecektir.

Ancak, alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin indirimden faydalanmaları söz konusu değildir.

İNDİRİM KAPSAMINDA OLAN VE OLMAYAN FAALİYETLERİN BİRLİKTE YAPILMASI HALİNDE İNDİRİM UYGULAMASI

20 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde, indirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esas alınmıştır.

Buna göre her bir faaliyete ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Ayrı kayıt tutulmayan hallerde müşterek genel giderler uygun bir dağıtım anahtarı ile, ortak kullanılan sabit kıymetlere ait amortismanlar ise kullanılan gün sayısına göre indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında dağıtılarak tespit edilecektir. Ortak kullanılan sabit kıymetlere ait kullanılan gün sayısı tespit edilemiyor ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

İHRACATTAN ELDE EDİLEN KAZANCIN TİCARİ BİLANÇO KÂRINDAN FAZLA OLMASI HALİNDE İNDİRİM UYGULAMASI

İhracattan elde edilen kazancın ticari bilanço kârından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir. Diğer bir ifade ile, ihracattan elde edilen kazanç tutarının tamamı, indirim uygulanacak matrah olarak dikkate alınacaktır. Buna göre Tebliğde, indirim uygulanacak ihracat kazancı hesaplanırken ihracattan elde edilen kazancın toplam ticari bilanço kârı içindeki oranı dikkate alınırken, ihracat kazancının bilanço kârından büyük olması halinde ihracat kazancının tamamı 1 puan indirim uygulanacak matrah olarak kabul edilmiştir.

Örneğin;

Sanayi sicil belgesini haiz (L) A.Ş. muhtelif makineleri üreterek yurt içi piyasalara satışını yapmakta ve (Z) A.Ş.'den satın aldığı mobilyaları da ihraç

etmektedir. (L) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir;

Ticari bilanço kârı: 2.000.000TL

-Muhtelif makinelerin satışından elde edilen kazanç:1.500.000TL

-Mobilya ihracından elde edilen kazanç:1.000.000TL

-Diğer faaliyetlerden doğan zarar:500.000TL

KKEG:700.000TL

Matrah:2.700.000TL

(L) A.Ş.'nin 1 puan indirimli matrahın tespitinde dikkate alınacak kazancı (üretimden 1.500.000TL, ihracattan 1.000.000 TL olmak üzere) 2.500.000TL'dir. Bu nedenle, 1 puan indirimli oran uygulanacak matrahın ticari bilanço karına oranı % 100 olarak alınacaktır. Ancak, matrah ne kadar yüksek olursa olsun 1 puan indirim uygulanacak matrah 2.500.000 TL'lik tutarı aşamayacaktır. Safi kurum kazancının yani matrahın 2.500.000 TL'lik bu tutardan düşük olması halinde ise 1 puan indirim uygulanacak matrah, safi kurum kazancını yani kurumlar vergisi matrahını aşamayacaktır.

ÜRETİM VEYA İHRACAT FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN İNDİRİM VEYA İSTİSNAYA KONU EDİLMESİ HALİNDE UYGULAMA

Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi (Yurtdışına verilen mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım vb hizmet ihracında %50 indirim uygulaması) uyarınca uygulanacak indirim sonrası beyana tabi hizmet kazancına 1 puan KV oran indirimi uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu ve diğer kanunlardaki muhtelif düzenlemeler nedeni ile üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanması halinde istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı için, kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır.

PAYLARI BORSA İSTANBUL PAY PİYASASINDA İLK DEFA İŞLEM GÖRMEK ÜZERE EN AZ %20 ORANINDA HALKA ARZ EDİLEN KURUMLARDA 1 PUAN İNDİRİM UYGULAMASI

İlk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen kazançlara uygulanan 2 puan indirime ek olarak 1 puan indirim uygulanacaktır.

Hesaplama dikkat edilecek husus bu kurumların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için hesaplanan 2 puanlık indirime ilave olarak 1 puan indirim uygulanmasıdır.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDEN YARARLANILMASI HALİNDE UYGULAMA

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara ilişkin olarak gerek yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar uygulanan indirimli kurumlar vergisi uygulamasında gerekse yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanan indirimli kurumlar vergisi uygulanmasında 1 puanlık indirimden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilecektir.

Hesaplama dikkat edilecek husus öncelikle Kanunun 32'nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki matraha 1 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise tespit edilen indirimli bu orana Kanunun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Platformda konu ile ilgili yapılan değerlendirmede, Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan ancak kurumlar vergisi bakımından söz konusu olmayan hizmet ihracatı ve hizmetten yurt dışında faydalanılması hususunun indirimli kurumlar vergisi bakımından şart olarak ileri sürülmesi yasal ve hukuki olmadığı düşünülmektedir.

Diğer yandan üretim veya ihracattan doğan kazanç bulunduğu halde matrahın bulunmaması veya indirimin kazançta tam olarak uygulanması açısından yeterli olmaması durumunda, eksik uygulanan indirimin, uygulamadan beklenen amaca uygun olmayacağı, bu nedenle uygulanamayan tutara isabet eden indirimli oranın ertesi yıl kazancına uygulanmasının daha adil olacağı düşünüldüğü ve buna yönelik bir düzenlemenin yapılmasının uygulamadan beklenen amacın sağlanması açısından yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

Diğer yandan üretim ve ihracat faaliyetinin bir arada yapılması durumunda indirimin üretim faaliyeti kazancına uygulanmasının da doğru bir yaklaşım olmadığı, esasen bu durumda hangi faaliyetin kazancı daha yüksek ise o kazançta indirimin uygulanması gerektiği, dolayısıyla düzenleme ve uygulamanın bu şekilde yapılmasının yararlılığı ifade edilmiştir.