

Tarih	: 01/7/2024
Sayı	: 2024/7
Konu	: Kurumlar Vergisi Oranının 1-5 Puan İndirimli Uygulanması

Teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Yatırımcıların, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için de (yatırım henüz tamamlanmadan) yatırım aşamasında indirimli vergi uygulanması imkânı vardır.

İndirimli kurumlar vergisi hesaplamaları kurumlar (+gelir) vergisi işlemleri içinde özellikli konulardan biridir.

Bu hesaplamaların önemli bir aşamasını ise kurumlar vergisi oranının 1-5 puan indirimli uygulanması oluşturmaktadır. Bu sirkülerimiz ile 1-5 puan indirimli kurumlar vergisi uygulamasına kısaca değinmek istedik.

YASAL DÜZENLEME

Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine, 1/1/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, aşağıdaki yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkralar eklenmiştir:

“(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 ettiği 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, madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.”

Daha sonra, 2023/III. geçici vergi ve sonrasında uygulanmak üzere, yedi ve sekizinci fıkralar aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 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 indirimden faydalananlara bu fıkra kapsamında ayrıca indirim uygulanmaz.”

Yapılan bu değişikliklerle; üretim ve ihracat faaliyetinin her ikisi de 1 puan indirimli iken bu kez ihracat faaliyeti için indirim 5 puana çıkarılmıştır. Buna göre de ayrıca (önce sekizinci fıkra sonra yedinci fıkra) üretim/ihracat sırasıyla uygulanan 1 puan indirim uygulamasında sıra değişmiş ve önce 5 puan sonra 1 puan indirimi sağlayan (önce yedinci fıkra sonra sekizinci fıkra) ihracat/üretim sırasına dönüşmüştür.

1/1/2022-30/6/2023 TARİHLERİ ARASINDA UYGULAMA

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne (Seri No:1) eklenen 12 sayfalık “32.1.2.” numaralı ek bölüm ile uygulamaya yönelik bol örnekli ikincil düzenlemeler yapılmıştır.

Genel Hususlar

Münhasıran ihracattan elde edilen kazançlara 1 puan ve münhasıran üretim faaliyetinden elde edilen kazançlara da 1 puan indirimli oran uygulanacaktır.

Özel hesap dönemi kullanan mükellefler, 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren uygulamadan yararlanabilecektir.

Mükelleflerin ihracat ve üretim faaliyetleri yanı sıra diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde 1 puan indirim uygulanacak matrah indirimli kazançların ticari bilanço kârına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli Oran Uygulanacak Matrah: $\text{Matrah} \times (\text{İndirimli Kazançlar} / \text{Ticari Bilanço Kârı})$

İndirimli oran uygulanacak matrah, safi kurum kazancını aşamayacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah, 1 puan indirimli (ihracat ve/veya üretim) faaliyet kazancını da aşamayacaktır.

1 Puan indirimli (ihracat veya üretim) faaliyet kazancının, ticari bilanço kârından fazla olduğu hallerde; safi kurum kazancı aşılmamak kaydıyla tamamına 1 puan indirim uygulanacaktır.

Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılması suretiyle ihraç edilmesi halinde de 1 puanlık indirimden yararlanılabilecektir. Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat kabul edilecektir.

Üretim ve/veya ihracat kazancının biz kısmının indirim ve/veya istisnaya konu olması halinde, zaten vergileme dışı bırakılmış bu kazanç kısmı, 1 puan indirim matrahı hesabında pay ve paydada dikkate alınmayacaktır.

Buna göre indirimli orana uygulanacak matrah aşağıdaki formül ile hesaplanacaktır:

İndirimli Oran Uygulanacak Matrah: $\text{Matrah} \times [(\text{İndirimli Kazançlar-İstisna ve İndirimler}) / (\text{Ticari Bilanço Kârı-İstisna ve İndirimler})]$

İhracat ve Üretim Faaliyetinin Birlikte Yapılması

İndirim Sırası

Bu tarihler arasında sekizinci fıkranın “*Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre ayrıca indirim uygulanmaz.*” şeklindeki hükmü yürürlüktedir.

Mükellefler, ürettikleri ürünleri yurt içi ve yurt dışı piyasalarda satabilmektedir. Üretilen ürünün yurt dışı satışında hem ihracat kazancı nedeniyle 1 puan hem de ikinci defa üretim kazancı nedeniyle 1 puan indirim olmayacağı için sadece 1 puanlık bir indirim ile yetinilmesi gerekmektedir.

Buna göre sadece üretim nedeniyle 1 puanlık indirim uygulanacak, ihracattan kaynaklansa bile ikinci defa indirime yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Kazançlar Toplamının Ticari Bilanço Kârından Büyük Olması

Mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması nedeniyle üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç toplamı ticari bilanço kârından fazla olabilmektedir.

Bu durumda, 1 puan indirim uygulanacak matrah; üretim ve ihracattan elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanç oranına göre tespit edilecektir.

Aynı durum ticari bilanço kârının sıfır olmasına rağmen kurumlar vergisi matrahının oluştuğu durumlar için de geçerlidir.

Örnekler:

Açıklama	Örnek-A	Örnek-B	Örnek-C
Ticari Bilanço Kârı / Zararı (A)	2.000.000,00	2.000.000,00	-2.500.000,00
Üretim Faaliyeti Kazancı (B)	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00
İhracat Faaliyeti Kazancı (C)	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Diğer Faaliyet Zararları (D)	500.000,00	500.000,00	5.000.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (E)	700.000,00	400.000,00	2.750.000,00
Vergilendirilecek Matrah (F= A + E)	2.700.000,00	2.400.000,00	250.000,00

Hesaplamalar:

Açıklama	Örnek-A	Örnek-B	Örnek-C
Üretim Kazancı (A)	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00
İhracat Kazancı (B)	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Kazanç Toplamı (C= A + B)	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00
Üretim Kazanç Oranı (D= A / C)	0,6	0,6	0,6
İhracat Kazanç Oranı (E= B / C)	0,4	0,4	0,4
Matrah (F)	2.700.000,00	2.400.000,00	250.000,00
Matrah Üretim Payı (G= F x D)	1.620.000,00	1.440.000,00	150.000,00
Hangisi Küçük Üretim (H= G~A)	1.500.000,00	1.440.000,00	150.000,00
Matrah İhracat Payı (I= F x E)	1.080.000,00	960.000,00	100.000,00
Hangisi Küçük İhracat (J= I~B)	1.000.000,00	960.000,00	100.000,00
İndirimli Orana Tabi Matrah (K= H+J)	2.500.000,00	2.400.000,00	250.000,00
Normal Orana Tabi Matrah (L=F-K)	200.000,00	0,00	0,00

Üretim Faaliyetinin Bir Bütün Olarak Değerlendirilmesi

Üretimde 1 puan indirim için “sanayi sicil belgesine sahip olma” ve “fiilen üretim işiyle iştigal etme” şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir.

Bu konuyla ilgili olarak tebliğde verilen örnekleri¹ hatırlayalım:

Örnekler:

Açıklama	Örnek-3	Örnek-4
Ticari Bilanço Kârı (A)	2.000.000,00	1.000.000,00
Üretim Faaliyeti Yurt İçi Kazancı / Zararı (B)	1.400.000,00	-600.000,00
Üretim Faaliyeti Yurtdışı Kazancı / Zararı (C)	-800.000,00	500.000,00
Toplam Üretim Kazancı / Zararı (D= B + C)	600.000,00	-100.000,00
İhracat Faaliyeti Kazancı (E)	400.000,00	800.000,00
Diğer Faaliyet Kazançları (F)	1.000.000,00	300.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (G)	500.000,00	200.000,00
Geçmiş Yıl Zararları (H)	1.200.000,00	0,00
Vergilendirilecek Matrah (I= A + G- H)	1.300.000,00	1.200.000,00

Bu iki örneğe ilişkin 1 puan indirimli oran uygulanacak matrah devam eden sayfadaki gibi hesaplanacaktır.

¹ 1 Seri No.lu Tebliğin 201 ve 202. Sayfalarındaki 3 ve 4 no.lu örnekler.

Hesaplamalar:

Açıklama	Örnek-3	Örnek-4
Ticari Bilanço Kârı (A)	2.000.000,00	1.000.000,00
Üretim Kazancı (B)	600.000,00	-100.000,00
Vergilendirilecek Matrah (C)	1.300.000,00	1.200.000,00
Üretim 1 Puan İndirimli Matrah (D= C x B/A)	390.000,00	0,00
İhracat Kazancı (E)	400.000,00	800.000,00
İhracat İndirimli Matrah Hesabı (F= C x E/A)	260.000,00	960.000,00
Hangisi Küçük İhracat (G= E~F)	260.000,00	800.000,00
İhracat 1 Puan İndirimli Matrah (H= G)	260.000,00	800.000,00
Toplam 1 Puan İndirimli Matrah (I=D+H)	650.000,00	800.000,00
Normal Orana Tabi Matrah (J=C-I)	650.000,00	400.000,00

İndirimli Kurumlar Vergisi

1 Puan indirim uygulamasında elimizde iki matrah olabilecektir. Bunlardan birincisi 1 puan indirimli matrah, ikincisi ise normal vergi oranı uygulanacak matrahtır. Teşvik belgeli yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi her iki matraha da uygulanacaktır.

Yukarıdaki Örnek-1 üzerinde %80 vergi indirim oranı olan bir yatırım somutlaşırsak şu şekilde uygulama yapılacaktır:

1 Puan indirimli matrah indirimli kurumlar vergisi oranı (İKVO): %22- (%22 x %80) = %4,4

Normal matrah indirimli kurumlar vergisi oranı (İKVO): %23- (%23 x %80) = %4,6

Açıklama	Örnek-1	Vergi Oranı	İKVO
İndirimli Orana Tabi Matrah (K= H+J)	2.500.000,00	%22	%4,4
Normal Orana Tabi Matrah (L=F-K)	200.000,00	%23	%4,6

30/9/2023 VE SONRASINDA UYGULAMA

Bu konuyla ilgili olarak tebliğ ile bir düzenleme henüz yapılmamıştır.

Bu durumda önceki dönem uygulamaları için yapılan açıklamalardaki mantık aynen korunarak yeni dönem uygulaması yapılacaktır. Ancak kanunla bazı hükümler değişmiştir.

Bunlardan birincisi indirim oranının değişmesidir: Üretim faaliyetinden elde edilen kazançlara 1 puan indirimli oran uygulaması devam ederken ihracat kazançlarında bu oran 5 puana çıkarılmıştır.

İkincisi, ihracat ve üretim faaliyetinin birlikte yapılması halinde indirim matrahı sırasının değişmesidir: Önceden önce üretim sonra ihracat için indirimli oran uygulanacak matrah hesaplanırken bu durum tersine dönmüş önce ihracat sonra üretim için indirimli oran uygulanacak matrah hesaplanmasına geçilmiştir.

Bu sıranın ve indirim puanlarının değişmesinin doğal bir sonucu olarak;

- Aynı dönemde farklı faaliyetlerden kazanç ve zarar oluşumu halinde üretim faaliyetinin bir bütün olarak değerlendirilmesi esası belirlenmiş iken bu kez ihracat faaliyetinin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekecektir.
- Kazançlar toplamının ticari bilanço kârından ve oluşan matrahtan büyük olması halinde, eskiden hem ihracat hem de üretim indirip puanlarının aynı (1 puan) olması nedeniyle, matrahın geçilmemesi kaydıyla indirim sıralaması veya oranlama yapılmasının bir önemi

yoktu. Oysa şimdi farklı (1-5 puan) indirim puanı nedeniyle oranlama yapılması zorunlu olacaktır.

- c) İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında eskiden elimizde (1 puan indirimli matrah, normal oran uygulanacak matrah olmak üzere) iki matrah olabilecekti. Şimdi bu matrah sayısı üçe (5 puan indirimli matrah, 1 puan indirimli matrah, normal oran uygulanacak matrah olmak üzere) çıkabilecektir.

Bu farklılıkları rakamsal örneklerle somutlaştırmak amacıyla önceki bölümdeki örnekler, Tebliğdeki örnekler arasından özellikle seçilmişti. Aynı örneklerin yeni dönemde hesaplanmasına bakalım.

Kazançlar Toplamının Ticari Bilanço Kârından Büyük Olması

Mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması nedeniyle üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç toplamı ticari bilanço kârından fazla olabilmektedir.

Bu durumda, 1 puan indirim uygulanacak matrah; üretim ve ihracattan elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanç oranına göre tespit edilecektir. Aynı durum ticari bilanço kârının sıfır olmasına rağmen kurumlar vergisi matrahının oluştuğu durumlar için de geçerlidir.²

Örnekler:

Açıklama	Örnek-A	Örnek-B	Örnek-C
Ticari Bilanço Kârı / Zararı (A)	2.000.000,00	2.000.000,00	-2.500.000,00
Üretim Faaliyeti Kazancı (B)	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00
İhracat Faaliyeti Kazancı (C)	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Diğer Faaliyet Zararları (D)	500.000,00	500.000,00	5.000.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (E)	700.000,00	400.000,00	2.750.000,00
Vergilendirilecek Matrah (F= A + E)	2.700.000,00	2.400.000,00	250.000,00

Hesaplamalar:

Açıklama	Örnek-A	Örnek-B	Örnek-C
Üretim Kazancı (A)	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00
İhracat Kazancı (B)	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Kazanç Toplamı (C= A + B)	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00
Üretim Kazanç Oranı (D= A / C)	0,6	0,6	0,6
İhracat Kazanç Oranı (E= B / C)	0,4	0,4	0,4
Matrah (F)	2.700.000,00	2.400.000,00	250.000,00
Matrah Üretim Payı (G= F x D)	1.620.000,00	1.440.000,00	150.000,00
Hangisi Küçük Üretim (H= G~A)	1.500.000,00	1.440.000,00	150.000,00
Matrah İhracat Payı (I= F x E)	1.080.000,00	960.000,00	100.000,00
Hangisi Küçük İhracat (J= I~B)	1.000.000,00	960.000,00	100.000,00
1 Puan İndirimli Orana Tabi Matrah (K= H)	1.500.000,00	1.440.000,00	150.000,00
5 Puan İndirimli Orana Tabi Matrah (L= J)	1.000.000,00	960.000,00	100.000,00
Normal Orana Tabi Matrah (M=F-K-L)	200.000,00	0,00	0,00
Toplam Matrah (N=K+L+M)	2.700.000,00	2.400.000,00	250.000,00

² Dayanak: Tebliğin "32.1.2.8. İhracat ve üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç toplamının ticari bilanço karından büyük olması halinde kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması" bölümü

İhracat Faaliyetinin Bir Bütün Olarak Değerlendirilmesi

İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa ihracattan doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanacaktır.

İndirimli Oran Uygulanacak Matrah: $\text{Matrah} \times (\text{İndirimli Kazançlar} / \text{Ticari Bilanço Kârı})$

Bu formülle hesaplanan matrah hem indirim uygulanacak faaliyet kazancından hem de safi kurum kazancından fazla olamayacaktır.

Bu konuyla ilgili olarak tebliğde verilen örnekleri³ hatırlayalım:

Örnekler:

Açıklama	Örnek-3	Örnek-4
Ticari Bilanço Kârı (A)	2.000.000,00	1.000.000,00
İhracat Faaliyeti Kazancı (B)	400.000,00	800.000,00
Üretim Faaliyeti Yurtdışı Kazancı / Zararı (C)	-800.000,00	500.000,00
Toplam İhracat Kazancı / Zararı (D= B + C)	-400.000,00	1.300.000,00
Üretim Faaliyeti Yurt İçi Kazancı / Zararı (E)	1.400.000,00	-600.000,00
Diğer Faaliyet Kazançları (F)	1.000.000,00	300.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (G)	500.000,00	200.000,00
Geçmiş Yıl Zararları (H)	1.200.000,00	0,00
Vergilendirilecek Matrah (I= A + G- H)	1.300.000,00	1.200.000,00

Hesaplamalar:

Açıklama	Örnek-3	Örnek-4
Ticari Bilanço Kârı (A)	2.000.000,00	1.000.000,00
İhracat Kazancı (B)	400.000,00	800.000,00
Üretim Faaliyeti Yurtdışı Kazancı / Zararı (C)	-800.000,00	500.000,00
Toplam İhracat Kazancı / Zararı (D= B + C)	-400.000,00	1.300.000,00
Üretim Faaliyeti Yurt İçi Kazancı / Zararı (E)	1.400.000,00	-600.000,00
Vergilendirilecek Matrah (F)	1.300.000,00	1.200.000,00
İhracat İndirimli Matrah Hesabı (G= F x D/A)	0,00	1.560.000,00
Hangisi Küçük İhracat (H= G~D~F)	0,00	1.200.000,00
İhracat 5 Puan İndirimli Matrah (I= G)	0,00	1.200.000,00
Üretim 1 Puan İndirimli Matrah (K= F x E/A)	910.000,00	0,00
Normal Orana Tabi Matrah (L=F-I-K)	390.000,00	0,00
Toplam Matrah (M=I+K+L)	1.300.000,00	1.200.000,00

Bu hesaplama şekli ile ilgili olarak farklı düşünceleri yansıtan bir sirkülerimizin daha sonra yayımlanması düşünülmektedir.

İndirimli Kurumlar Vergisi

1-5 Puan indirim uygulamasında elimizde üç matrah olabilecektir. Bunlardan birincisi 1 puan indirimli matrah, ikincisi 5 puan indirimli matrah, üçüncüsü ise normal vergi oranı uygulanacak matrahtır. Teşvik belgeli yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi her üç matraha da uygulanacaktır.

³ 1 Seri No.lu Tebliğin 201 ve 202. Sayfalarındaki 3 ve 4 no.lu örnekler.

Bir örnek üzerinde %80 vergi indirim oranı olan bir yatırım somutlaşırsak şu şekilde uygulama yapılacaktır:

1 Puan indirimli matrah indirimli kurumlar vergisi oranı (İKVO): $\%24 - (\%24 \times \%80) = \%4,8$

5 Puan indirimli matrah indirimli kurumlar vergisi oranı (İKVO): $\%20 - (\%20 \times \%80) = \%4,0$

Normal matrah indirimli kurumlar vergisi oranı (İKVO): $\%25 - (\%25 \times \%80) = \%5,0$

Açıklama	Tutar (TL)	Vergi Oranı	İKVO
1 Puan İndirimli Orana Tabi Matrah	910.000,00	%24	%4,4
5 Puan İndirimli Orana Tabi Matrah	1.200.000,00	%20	%4,0
Normal Orana Tabi Matrah	390.000,00	%25	%5,0

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak matrahın, bu üç matraha dağıtılmasına yönelik farklı kombinezonları içeren sirkülerlerimizin daha sonra yayımlanması düşünülmektedir.

Saygılarımızla, ATC Universe

(*) Bu sirkülerde yer alan açıklamalar bilgilendirme amaçlı olup konuyla ilgili işlem tesis etmeden önce profesyonel bir danışmana başvurunuz.

atc universe