

<b>Tarih</b>	<b>: 4/7/2024</b>
<b>Sayı</b>	<b>: 2024/8</b>
<b>Konu</b>	<b>: 1-5 Puan İndirimi Uygulamasında Bir Değerlendirme</b>

Bir önceki (2024/7) sirkülerimizde 1-5 puan indirimli kurumlar vergisi uygulamasına kısaca değinmiş ve bir hesaplama şeklinin farklı olması gerektiği doğrultusunda görüşlere değineceğimizi belirtmiştik.

### ESKİ MEVZUATTA YER ALAN ÖRNEK

Kurumlar vergisinin 1 puan indirimli olarak uygulanmasına yönelik hükümler, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine, 1/1/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkralar ile ihdas edilmiştir.

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.

### Üretim Faaliyetinin Bir Bütün Olarak Değerlendirilmesi

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

Bu konuyla ilgili olarak tebliğde verilen örnekleri<sup>1</sup> 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 aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

#### 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

<sup>1</sup> 1 Seri No.lu Tebliğin 201 ve 202. Sayfalarındaki 3 ve 4 no.lu örnekler.

Birinci örnekte; zararlar olmasına karşılık son netleştirmede hem üretim hem de ihracat kazancı kalmıştır. İkinci örnekte; netleştirmede üretimden zarar, ihracattan ise kazanç bulunmuştur. Neticede her iki örnekte de hem 1 puan indirimli matrah hem de normal orana tabi matrah hesaplanmıştır.

## DEĞİŞEN MEVZUATA GÖRE UYGULAMA

### Değişen Mevzuat

2023/III. geçici vergi ve sonrasında uygulanmak üzere, bahse konu 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 değişiklikle; 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.

Bu konuyla ilgili olarak tebliğ ile bir düzenleme henüz yapılmamıştır.

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.
- 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.

### İhracat Faaliyetinin Bir Bütün Olarak Değerlendirilmesi

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

Bu konuyla ilgili olarak tebliğde verilen örnekleri<sup>2</sup> 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

<sup>2</sup> 1 Seri No.lu Tebliğin 201 ve 202. Sayfalarındaki 3 ve 4 no.lu örnekler.

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:

Bu iki örneğe ilişkin netleştirmeler, değişen mevzuat karşısında aşağıdaki gibi olmalıdır:

Açıklama	Örnek-3	Örnek-4
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
İhracat Faaliyeti Kazancı (D)	400.000,00	800.000,00
Toplam İhracat Kazancı / Zararı (E= C + D)	-400.000,00	1.300.000,00

Bu netleştirme sonucu tablomuz aşağıdaki şekilde olmaktadır:

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

Bundan sonraki aşama matrahların hesaplanmasıdır.

### Matrahların Hesaplanması:

Matrahın hesaplanmasında eski mevzuatta verilen formül şu şekildedir:

*İndirimli Oran Uygulanacak Matrah:* Matrah x (İndirimli Kazançlar / Ticari Bilanço Kârı)

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

Bu formüle göre hesaplanan matrahlar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

### Yöntem #1:

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

Bu hesaplamada dikkati çeken husus Örnek-4'de diğer faaliyet kazançları (300.000.-TL) ve KKEG (200.000.-TL) olmasına rağmen normal orana tabi matrah çıkmamasıdır. Acaba bu hesaplama doğru mudur?

Soruyu şöyle de sorabiliriz: Örnek-4’de üretim faaliyetinden oluşan 600.000.-TL zarar:

- Öncelikle diğer faaliyet kazançlarından mı düşülecektir?
- Öncelikle ihracat kazançlarından mı düşülecektir?
- Toplam kazanç içindeki ağırlıklarına göre dağıtılacak mıdır?

Tartışmaya başlamadan evvel diğer seçeneklerle ilgili hesaplamaları da yapalım.

Önceki hesaplama, ihracat veya üretim faaliyetinden oluşan zararın öncelikle diğer faaliyet kazançlarından düşülmesi yöntemine dayanıyordu. Bu kez ihracat veya üretim faaliyetinden oluşan zararın öncelikle ihracat kazançlarından düşülmesi yöntemine göre hesaplama yapalım.

Yöntem #2:

Açıklama	Örnek-3	Örnek-4
Ticari Bilanço Kârı (A)	2.000.000,00	1.000.000,00
Vergilendirilecek Matrah (B)	1.300.000,00	1.200.000,00
İhracat Kazancı / Zararı (C)	-400.000,00	1.300.000,00
Üretim Faaliyeti Yurt İçi Kazancı / Zararı (D)	1.400.000,00	-600.000,00
İndirim Uygulanacak Kazanç (E= C+D)	1.000.000,00	700.000,00
İndirim Uygulanacak İhracat Kazancı (F)	0,00	700.000,00
İndirim Uygulanacak Üretim Kazancı (G)	1.000.000,00	0,00
İhracat İndirimli Matrah Hesabı (H= B x F/A)	0,00	840.000,00
Üretim İndirimli Matrah Hesabı (I= B x G/A)	650.000,00	0,00
İhracat 5 Puan İndirimli Matrah (J= H)	0,00	840.000,00
Üretim 1 Puan İndirimli Matrah (K= I)	650.000,00	0,00
Normal Orana Tabi Matrah (L=B-J-K)	650.000,00	360.000,00
Toplam Matrah (M=F+H+I)	1.300.000,00	1.200.000,00

Bu kez de ihracat veya üretim faaliyetinden oluşan zararın kazanç elde edilen kalemlerin ağırlıklarına göre dağıtılması yöntemine göre hesaplama yapalım.

Yöntem #3:

Açıklama	Örnek-3	Örnek-4
Ticari Bilanço Kârı (A)	2.000.000,00	1.000.000,00
İhracat Kazancı (B)	0,00	1.300.000,00
Üretim Faaliyeti Yurt İçi Kazancı (C)	1.400.000,00	0,00
Diğer Faaliyet Kazançları (D)	1.000.000,00	300.000,00
Kazanç Toplamı (E= B + C + D)	2.400.000,00	1.600.000,00
İhracat Kazanç Oranı (F= B / E)	0	0,8125
Üretim Kazanç Oranı (G= C / E)	0,583333333	0
Diğer Faaliyet Kazanç Oranı (H= D / E)	0,416666667	0,1875
Matrah (I)	1.300.000,00	1.200.000,00
İhracat (5 Puan İndirimli) Matrah Payı (J= I x F)	0,00	975.000,00
Üretim (1 Puan İndirimli) Matrah Payı (K= I x G)	758.333,33	0,00
Diğer Kazançlar Matrah Payı (L= I x H)	541.666,67	225.000,00
Toplam Matrah (M= J + K + L)	1.300.000,00	1.200.000,00

### Yöntem Farklıklarına Göre Vergileme

Yukarıda açıklanan farklı düşüncelere göre oluşan matrahlar ve bu matrahlara göre hesaplanan kurumlar vergileri aşağıdaki gibidir.

### Örnek 3:

Açıklama	Yöntem #1	Yöntem #2	Yöntem #3
Üretim 1 Puan İndirimli Matrah (A)	910.000,00	650.000,00	758.333,33
Normal Orana Tabi Matrah (B)	390.000,00	650.000,00	541.666,67
Toplam Matrah (C=A+B)	1.300.000,00	1.300.000,00	1.300.000,00
1 Puan İndirimli Vergi (D= A x 0,24)	218.400,00	156.000,00	182.000,00
Normal Oranlı Vergi (E= B x 0,25)	97.500,00	162.500,00	135.416,67
Toplam Vergi (F= D + E)	315.900,00	318.500,00	317.416,67

### Örnek 4:

Açıklama	Yöntem #1	Yöntem #2	Yöntem #3
İhracat 5 Puan İndirimli Matrah (A)	1.200.000,00	840.000,00	975.000,00
Normal Orana Tabi Matrah (B)	0,00	360.000,00	225.000,00
Toplam Matrah (C=A+B)	1.200.000,00	1.200.000,00	1.200.000,00
5 Puan İndirimli Vergi (D= A x 0,20)	240.000,00	168.000,00	195.000,00
Normal Oranlı Vergi (E= B x 0,25)	0,00	90.000,00	56.250,00
Toplam Vergi (F= D + E)	240.000,00	258.000,00	251.250,00

Örnek-3 ve Örnek-4'e ilişkin tabloların tetkikinden de görüleceği üzere; ihracat veya üretim faaliyetinden oluşan zararın,

- Öncelikle diğer faaliyet kazançlarından düşülmesi (#1) yönteminde daha az vergi,
- Öncelikle diğer indirim kalemi (ihracat veya üretim) faaliyet kazançlarından düşülmesi (#2) yönteminde daha çok vergi,
- Toplam kazanç içindeki ağırlıklarına göre dağıtılması (#3) yönteminde ise ikisi arasında bir vergi,

karşımıza çıkmaktadır. Buna göre birinci yöntem mükellefin lehine, ikinci yöntem ise mükellefin aleyhinedir.

Tebliğde yer verilen örneklere göre hesaplama için birinci yöntemde kullanılan formülden başka formül de yoktur. Ancak, diğer faaliyet kazançları olmakla beraber normal orana tabi matrah çıkmaması örneğine de rastlanmamıştır.

Eski kanun hükümlerine göre çıkarılan Tebliğde üretim ve ihracat faaliyet kazançlarının toplamının ticari bilanço kârından büyük olması halinde oranlama yapılacağı öngörülmektedir. Bununla beraber üretim ve diğer kazançların yahut ihracat ve diğer kazançların ticari bilanço kârından büyük olması halinde oranlama yapılacağından bahsedilmemiş aksine üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın ticari bilanço kârından fazla olması halinde tamamına 1 puan indirim uygulanabileceği öngörülmüştür.

1-5 Puan indirimli kurumlar vergisinin getirilişindeki maksat açısından yorum yapmak gerekirse; ihracat ve üretimin desteklenmesi için getirilen bu uygulamada birinci yöntem daha destekleyicidir.

Dolayısıyla, biz birinci yöntemi benimsemekteyiz.

**Saygılarımızla,  
ATC Universe**

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