

**Tarih : 17.05.2022**

**Sayı : 2022 / 37**

**Konu : İhracat Yapan ve/veya Sanayi Sicil Belgesini Haiz Mükelleflere Kurumlar Vergisinin 1 Puan İndirimli Uygulanması Hk.**

İhracat yapan ve sanayi sicil belgesini haiz mükelleflere kurumlar vergisinin 1 puan indirimli uygulanmasına ilişkin 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde değişiklik yapılmasına dair 20 seri no.lu Tebliğ 14.05.2022 tarih ve 31835 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak aynı gün yürürlüğe girmiş olup, Tebliğ yoluyla yapılan açıklamaların önem arz eden bölümleriyle konu özelinde dikkat edilmesi gereken hususlara örnek üzerinde aşağıda yer verilmiştir.

## **Kurumlar Vergisinin 1 Puan İndirimli Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler**

20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilen açıklamalara göre kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanacağı matrah aşağıdaki formül yardımıyla bulunacaktır.

### **I. 1 Puan İndirim Uygulanacak Matrahın Tespiti**

İhracat faaliyetlerinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrahın tespit yöntemi;

$$\text{İndirimli Oran Uygulanacak Matrah} : \text{Matrah} \times \frac{\text{İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç}}{\text{Ticari Bilanço Karı}}$$

Üretim faaliyetlerinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrahın tespit yöntemi;

$$\text{İndirimli Oran Uygulanacak Matrah} : \text{Matrah} \times \frac{\text{Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç}}{\text{Ticari Bilanço Karı}}$$

Yukarıdaki hesaplama tablolarından görüleceği üzere; 1 puan indirim uygulanacak matrahın tespit edilebilmesi için *ihracat veya üretim faaliyetinden elde edilen kazancın münhasıran tespit edilmesi* gerekmektedir.

### **II. İhracat ve Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Tespiti**

1 puan indirimli Kurumlar Vergisi uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler tarafından;

-Sırf üretim sonucu ortaya çıkan mamullerin satışı ve/veya sırf ihracat faaliyeti vasıtasıyla tüm kazançlarını elde etmeleri durumunda bu kazançlarının tamamının (diğer yan gelirleri olmadığı varsayımı altında),

-İhracat ve üretim faaliyeti kapsamında kabul edilen faaliyetleri ile bu kapsama girmeyen faaliyetleri bir arada gerçekleştiriyor olmaları halinde ise ihracat ve üretim faaliyetinden elde edilen kazancın münhasıran tespit edilebilmesi ve ardından bu kazancın toplam kazanç içerisindeki payının,

Dikkate alınması gerekmektedir.



Ancak, 20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde faaliyet konuları bazında kazancın nasıl ayrıştırılacağına ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmemiştir.

## **20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde bu konuya ilişkin olarak;**

- İhracat ve üretim faaliyeti kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerektiği,

- Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderlerin, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilerek dağıtılabileceği,

- İndirim 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, hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanların ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacağı,

- Gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin 1 puan indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilebileceği ancak bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirlerin ise söz konusu indirimden yararlanamayacağı,

Açıklamalarına yer verilmiştir.

## **Tebliğ açıklamaları dikkate alınarak oluşturulan örnek aşağıda yer almaktadır.**

20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği açıklamaları doğrultusunda, uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin, ilgili dönem faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ticari bilanço kazançlarını aşağıdaki şekilde ayrıştırarak her bir faaliyet özelinde kazancın tespit edilebilmesini sağlamaları gerekmektedir.

Aşağıda paylaştığımız örnek tablolarda 8.400.000,00-TL'lik brüt satışı ve 3.200.000,00-TL dönem brüt karı bulunan bir şirketin tüm hasılat, maliyet ve giderleri (varsayımsal olarak) ayrıştırılmış ve 3.000.000,00-TL Kurumlar Vergisi matrahına %23 vergi oranıyla hesaplanan 690.000,00-TL'lik Kurumlar Vergisi üzerinden uygulama sonrasında 674.250,00-TL'ye düşerek 15.750,00-TL vergi tasarrufu sağlanmıştır. Bu anlamda vergi tasarrufu oranı  $(15.750,00/690.000,00) = \%2,3$  olmuştur. Vergi tasarruf tutar ve oranı şirketlerin faaliyetleri arasındaki hasılat, maliyet ve gider dağılımına göre her şirkette farklılık gösterecektir.

Aşağıdaki örnekte üretim faaliyeti sonucu ortaya çıkan ürünler yurtiçine veya yurtdışına satılmasına göre ayırım yapılmaksızın üretim faaliyeti kapsamında değerlendirilmiştir.

# G&C Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Tüm Faaliyetlerden Elde Edilen Ticari Bilanço Karı 1 No.lu Gelir Tablosu		Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Tic. Bil. Karı 2 No.lu Gelir Tablosu		Sadeca Al-Sat Şeklindeki İhracat Faaliyetlerinden Elde Edilen Tic. Bil. Karı 3 No.lu Gelir Tablosu		Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Tic. Bil. Karı 4 No.lu Gelir Tablosu		Kontrol [1-(2+3+4)=0]
<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>8.400.000,00</b>	<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>6.500.000,00</b>	<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>500.000,00</b>	<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>1.400.000,00</b>	-
1-Yurtiçi Satışlar	6.000.000,00	1-Yurtiçi Satışlar	5.000.000,00	1-Yurtiçi Satışlar	-	1-Yurtiçi Satışlar	1.000.000,00	-
2-Yurtdışı Satışlar	2.000.000,00	2-Yurtdışı Satışlar	1.500.000,00	2-Yurtdışı Satışlar	500.000,00	2-Yurtdışı Satışlar	-	-
3-Diğer Gelirler	400.000,00	3-Diğer Gelirler	-	3-Diğer Gelirler	-	3-Diğer Gelirler	400.000,00	-
<b>SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>50.000,00</b>	<b>SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>-</b>	<b>SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>-</b>	<b>SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>50.000,00</b>	-
1-Satıştan İadeler (-)	50.000,00	1-Satıştan İadeler (-)	-	1-Satıştan İadeler (-)	-	1-Satıştan İadeler (-)	50.000,00	-
2-Satış İskontoları (-)	-	2-Satış İskontoları (-)	-	2-Satış İskontoları (-)	-	2-Satış İskontoları (-)	-	-
3-Diğer İndirimler (-)	-	3-Diğer İndirimler (-)	-	3-Diğer İndirimler (-)	-	3-Diğer İndirimler (-)	-	-
<b>NET SATIŞLAR</b>	<b>8.350.000,00</b>	<b>NET SATIŞLAR</b>	<b>6.500.000,00</b>	<b>NET SATIŞLAR</b>	<b>500.000,00</b>	<b>NET SATIŞLAR</b>	<b>1.350.000,00</b>	-
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>5.150.000,00</b>	<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>4.350.000,00</b>	<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>250.000,00</b>	<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>650.000,00</b>	-
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	4.350.000,00	1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	4.350.000,00	1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	-	1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	-	-
İlk Madde Malzeme Giderleri	2.500.000,00	İlk Madde Malzeme Giderleri	2.500.000,00	İlk Madde Malzeme Giderleri	-	İlk Madde Malzeme Giderleri	-	-
Direkt İşçilik Giderleri	650.000,00	Direkt İşçilik Giderleri	650.000,00	Direkt İşçilik Giderleri	-	Direkt İşçilik Giderleri	-	-
Genel Üretim Giderleri	1.200.000,00	Genel Üretim Giderleri	1.200.000,00	Genel Üretim Giderleri	-	Genel Üretim Giderleri	-	-
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	800.000,00	2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-	2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	250.000,00	2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	550.000,00	-
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-	3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-	3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-	3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-	-
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-	4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-	4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-	4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	-	-
<b>BRÜT SATIŞ KARI/ZARARI</b>	<b>3.200.000,00</b>	<b>BRÜT SATIŞ KARI/ZARARI</b>	<b>2.150.000,00</b>	<b>BRÜT SATIŞ KARI/ZARARI</b>	<b>250.000,00</b>	<b>BRÜT SATIŞ KARI/ZARARI</b>	<b>800.000,00</b>	-
<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>1.500.000,00</b>	<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>150.000,00</b>	<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>350.000,00</b>	-
1-Araştırma Geliştirme Giderleri (-)	-	1-Araştırma Geliştirme Giderleri (-)	-	1-Araştırma Geliştirme Giderleri (-)	-	1-Araştırma Geliştirme Giderleri (-)	-	-
2-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	400.000,00	2-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	250.000,00	2-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	50.000,00	2-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	100.000,00	-
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	1.100.000,00	3-Genel Yönetim Giderleri (-)	750.000,00	3-Genel Yönetim Giderleri (-)	100.000,00	3-Genel Yönetim Giderleri (-)	250.000,00	-
<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>1.700.000,00</b>	<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>1.150.000,00</b>	<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>100.000,00</b>	<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>450.000,00</b>	-
<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KARLAR</b>	<b>1.900.000,00</b>	<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KARLAR</b>	<b>400.000,00</b>	<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KARLAR</b>	<b>100.000,00</b>	<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KARLAR</b>	<b>1.400.000,00</b>	-
1-İştiraklerden Temettü Geliri	300.000,00	1-İştiraklerden Temettü Geliri	-	1-İştiraklerden Temettü Geliri	-	1-İştiraklerden Temettü Geliri	300.000,00	-
2-Bağlı Ortaklardan Temettü Geliri	-	2-Bağlı Ortaklardan Temettü Geliri	-	2-Bağlı Ortaklardan Temettü Geliri	-	2-Bağlı Ortaklardan Temettü Geliri	-	-
3-Faiz Gelirleri	500.000,00	3-Faiz Gelirleri	-	3-Faiz Gelirleri	-	3-Faiz Gelirleri	500.000,00	-
4-Komisyon Gelirleri	-	4-Komisyon Gelirleri	-	4-Komisyon Gelirleri	-	4-Komisyon Gelirleri	-	-
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	-	5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	-	5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	-	5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	-	-
6-Menkul Kıymet Satış Gelirleri	-	6-Menkul Kıymet Satış Gelirleri	-	6-Menkul Kıymet Satış Gelirleri	-	6-Menkul Kıymet Satış Gelirleri	-	-
7-Kambiyo Karları	800.000,00	7-Kambiyo Karları	400.000,00	7-Kambiyo Karları	100.000,00	7-Kambiyo Karları	300.000,00	-
8-Reeskont Faiz Gelirleri	-	8-Reeskont Faiz Gelirleri	-	8-Reeskont Faiz Gelirleri	-	8-Reeskont Faiz Gelirleri	-	-
9-Enflasyon Düzeltmesi Karları	-	9-Enflasyon Düzeltmesi Karları	-	9-Enflasyon Düzeltmesi Karları	-	9-Enflasyon Düzeltmesi Karları	-	-
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	300.000,00	10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	-	10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	-	10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	300.000,00	-
<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİD. VE ZAR.(-)</b>	<b>300.000,00</b>	<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİD. VE ZAR.(-)</b>	<b>50.000,00</b>	<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİD. VE ZAR.(-)</b>	<b>20.000,00</b>	<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİD. VE ZAR.(-)</b>	<b>230.000,00</b>	-
1-Komisyon Giderleri (-)	-	1-Komisyon Giderleri (-)	-	1-Komisyon Giderleri (-)	-	1-Komisyon Giderleri (-)	-	-
2-Karşılık Giderleri (-)	-	2-Karşılık Giderleri (-)	-	2-Karşılık Giderleri (-)	-	2-Karşılık Giderleri (-)	-	-
3-Menkul Kıymet Satış Zararları(-)	-	3-Menkul Kıymet Satış Zararları(-)	-	3-Menkul Kıymet Satış Zararları(-)	-	3-Menkul Kıymet Satış Zararları(-)	-	-
4-Kambiyo Zararları	300.000,00	4-Kambiyo Zararları	50.000,00	4-Kambiyo Zararları	20.000,00	4-Kambiyo Zararları	230.000,00	-
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	-	5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	-	5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	-	5-Reeskont Faiz Giderleri (-)	-	-
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları	-	6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları	-	6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları	-	6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları	-	-
7-Diğer Olağan Gider ve Zararları (-)	-	7-Diğer Olağan Gider ve Zararları (-)	-	7-Diğer Olağan Gider ve Zararları (-)	-	7-Diğer Olağan Gider ve Zararları (-)	-	-
<b>FINANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>200.000,00</b>	<b>FINANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>-</b>	<b>FINANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>-</b>	<b>FINANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>200.000,00</b>	-
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	200.000,00	1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	200.000,00	-
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	-
<b>OLAĞAN KAR/ZARAR</b>	<b>3.100.000,00</b>	<b>OLAĞAN KAR/ZARAR</b>	<b>1.500.000,00</b>	<b>OLAĞAN KAR/ZARAR</b>	<b>180.000,00</b>	<b>OLAĞAN KAR/ZARAR</b>	<b>1.420.000,00</b>	-
<b>OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>200.000,00</b>	<b>OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>-</b>	<b>OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>-</b>	<b>OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>200.000,00</b>	-
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	-	1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	-	1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	-	1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	-	-
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	200.000,00	2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	-	2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	-	2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	200.000,00	-
<b>OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>100.000,00</b>	<b>OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>-</b>	<b>OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>-</b>	<b>OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>100.000,00</b>	-
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	-	1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	-	1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	-	1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	-	-
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	-	2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	-	2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	-	2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	-	-
3-Olağandışı Gider ve Zararları(-)	100.000,00	3-Olağandışı Gider ve Zararları(-)	-	3-Olağandışı Gider ve Zararları(-)	-	3-Olağandışı Gider ve Zararları(-)	100.000,00	-
<b>DONEM BRÜT KARI/ZARARI</b>	<b>3.200.000,00</b>	<b>DONEM BRÜT KARI/ZARARI</b>	<b>1.500.000,00</b>	<b>DONEM BRÜT KARI/ZARARI</b>	<b>180.000,00</b>	<b>DONEM BRÜT KARI/ZARARI</b>	<b>1.520.000,00</b>	-

Yukarıda yer verdiğimiz (1) numaralı Gelir Tablosu şirketin tüm faaliyetlerinin sonucunu gösteren ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde yer alacak olan tablodur. (2), (3) ve (4) numaralı tablolar ise her bir faaliyet bazında oluşturulmaya çalışılan diğer bir ifadeye (1) numaralı tablodaki tutarların faaliyetler bazında ayrıştırılmış halleridir.

Bu hesaplamanın vergisel yansıması ise aşağıdaki gibi olmaktadır.

1	<b>Ticari Bilanço Kârı</b> <b>(1 no.lu Gelir Tablosu)</b>	<b>3.200.000,00</b>
2	-Üretim faaliyetinden yurt içinde veya yurt dışından (ihracat) elde edilen kazançlar (2 no.lu Gelir Tablosu)	<b>1.500.000,00</b>
3	-Diğer ihracat faaliyetinden (üretim dışında) elde edilen kazançlar (3 no.lu Gelir Tablosu)	<b>180.000,00</b>
4	-Diğer kazançlar (1 Puan indirim kapsamında olmayan) (4 no.lu Gelir Tablosu)	<b>1.520.000,00</b>
	<b>Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG)</b>	<b>100.000,00</b>
	<b>İstisnalar</b>	<b>300.000,00</b>
	-İhracat/üretim istisnaları	<b>0,00</b>
	-İhracat/üretim dışı istisnalar (1 Puan indirim kapsamında olmayan)	<b>300.000,00</b>
	<b>İndirimler</b>	<b>0,00</b>
	-İhracat/üretim indirimleri	<b>0,00</b>
	-İhracat/üretim dışı indirimler (1 Puan indirim kapsamında olmayan)	<b>0,00</b>
	<b>Geçmiş Yıl Zararları</b>	<b>0,00</b>
5	<b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b>	<b>3.000.000,00</b>
5=6+7+8	<b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b>	<b>3.000.000,00</b>
6=(2/1)x5	-Üretim faaliyetinden yurt içinde elde edilen kazançlara isabet eden matrah	<b>1.406.250,00</b>
7=(3/1)x5	-Diğer ihracat faaliyetinden (üretim dışında) elde edilen kazançlara isabet eden matrah	<b>168.750,00</b>
8=(4/1)x5	-Diğer kazançlara isabet eden matrah (1 Puan indirim kapsamında olmayan)	<b>1.425.000,00</b>
A=(5x%23)	<b>%1 Uygulanmaksızın Hesaplanan KV</b>	<b>690.000,00</b>
B=(9+10+11)	<b>%1 Uygulaması Sonrası Hesaplanan KV</b>	<b>674.250,00</b>
9=6x(%22)	-Üretim faaliyetinden yurt içinde elde edilen kazançlara isabet eden vergi	<b>309.375,00</b>
10=7x(%22)	-Diğer ihracat faaliyetinden (üretim dışında) elde edilen kazançlara isabet eden vergi	<b>37.125,00</b>
11=8x(%23)	-Diğer kazançlara isabet eden vergi (1 Puan indirim kapsamında olmayan)	<b>327.750,00</b>

## Gelir Tabloları Oluşturulurken Dikkat Edilmesi Gereken Detaylar

Yukarıdaki örnekte de belirttiğimiz üzere, hem üretim dışı (al-sat, hizmet vb.) yurtiçi satış faaliyeti hem de üretim ve/veya ihracat faaliyeti olan şirketlerin her bir faaliyet bazında kazancın tespit edilebilmesi için her bir faaliyet bazında gelir tablosunun oluşturulması gerekmektedir. Bu işlem 1 no.lu Gelir Tablosunun 2, 3 ve 4 no.lu Gelir Tablolarına paylaştırılmasıdır. İlk defa bu tabloların oluşturulması aşamasında paylaşımda dikkate alınacak dağıtım anahtarlarının 'uygun'<sup>1</sup> belirlenmesi sonraki dönemlerde bu işlemleri oldukça hızlandıracaktır. Bu süreçte dikkat edilmesi gereken hususlara aşamalar halinde aşağıda yer verilmiştir.

### 1. Brüt ve Net Satışlar;

Şirketlerin ilk olarak her bir faaliyet (üretilen malların yurtiçi veya yurtdışına satışı-al/sat şeklindeki ihracat-diğer tüm faaliyetler) bazında brüt satış ve net satış rakamlarını tespit etmeleri gerekmektedir.

<sup>1</sup> Tebliğ tabiriyle

Yurtdışı satışların yurtiçi piyasadan alım yapılarak doğrudan ihraç edilen kısmının 3 no.lu Gelir Tablosu'na aktarılması gerekirken, üretim faaliyeti sonucu ortaya çıkan mamullerin ihraç edilmesi durumunda bu hasılatın 2 no.lu Gelir Tablosu'na aktarılması gerekecektir. (Dileyen işletmeler üretim sonucu ihraç edilen mamuller için de ayrı bir Gelir Tablosu oluşturabileceklerdir.)

<b>BRÜT SATIŞLAR</b>
1-Yurtiçi Satışlar
2-Yurtdışı Satışlar
3-Diğer Gelirler
<b>SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>
1-Satıştan İadeler (-)
2-Satış İskontoları (-)
3-Diğer İndirimler (-)
<b>NET SATIŞLAR</b>

## **2. Satışların Maliyeti ve Brüt Satış Karı/Zararı**

İkinci olarak her bir faaliyet bazında satışların maliyeti tablosunun çıkarılması gerekmektedir. Burada dikkat edilecek husus, satılan mamul maliyetinin sadece üretim faaliyeti için oluşturulacak gelir tablosunda yer alması, satılan ticari mallar maliyetinin ise al-sat şeklindeki ihracat ve diğer gelirler için oluşturulacak gelir tabloları arasında paylaşılması, diğer satışların maliyetinin ise sadece diğer gelirler için oluşturulacak gelir tablosunda dikkate alınması gerektiğidir. Bu bölümdeki maliyetler faaliyetle ilgili doğrudan maliyet mahiyetinde olduğu için istisnai durumlar ortaya çıkmadığı sürece herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılması söz konusu olmayacaktır.

<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)
İlk Madde Malzeme Giderleri
Direkt İşçilik Giderleri
Genel Üretim Giderleri
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)
<b>BRÜT SATIŞ KARI/ZARARI</b>

## **3. Faaliyet Giderleri;**

Üçüncü olarak, 20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere, faaliyet giderlerinin doğrudan hangi faaliyetle ilgili olduğu tespit edilebiliyorsa ilgili gelir tablosunda, şayet ayrıca tespit edilemiyorsa bir dağıtım anahtarı vasıtasıyla paylaşılırak ilgili gelir tablolarında dikkate alınması gerekmektedir.

<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>
1-Araştırma Geliştirme Giderleri (-)
2-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)
3-Genel Yönetim Giderleri (-)

Bu aşama kanaatimizce en çok dikkat edilmesi gereken aşamadır. Zira, uygun dağıtım anahtarı tabiri sübjektif bir tabirdir. Şirket için uygun olan bir dağıtım anahtarı vergi inceleme elemanı için uygun olmayabilir ve eleştiri riski gündeme gelebilir.

Bu sebeple öncelikle faaliyetlerle doğrudan ilgili olan genel yönetim ve pazarlama satış dağıtım giderlerinin öncelikle ilgili gelir tablolarına yansıtılması, ardından dağıtıma baz müşterek masraf bütçelerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Şirketlerin bu aşamada masraf bütçelerine uygun olarak seçebilecekleri bazı dağıtım anahtarları şu şekildedir; Faaliyetten elde edilen hasılat, faaliyet için harcanan saat, personel sayısı, faaliyette kullanılan alanın metrekaresi vb.

**Not:** Ar-Ge Giderleri özellik arz etmektedir. Bilindiği üzere, 263 no.lu Ar-Ge Giderleri hesabına alınan tutarlar proje başarılı olursa 260 Haklar hesabına alınarak amortisman yoluyla (750 Ar-Ge Giderleri Hesabı vasıtasıyla) itfa edilmektedir. Dönem sonunda da 750 Ar-Ge Giderleri Hesabında yer alan tutarlar 751 Yansıtma hesabı kullanılarak 630 Ar-Ge Giderleri Hesabına atılarak dönem karı ve zararıyla ilişkilendirilir. 630 Ar-Ge Giderleri Hesabındaki tutarlar ayrıca Ar-Ge indirimine konu edilmemektedir.

Ar-Ge projelerine yapılan harcamalar ve bu projelerde kullanılan makine ve teçhizat için ayrılan amortismanlar ise 263 no.lu Ar-Ge Giderleri hesaba alınır ve aynı zamanda 5746 sayılı Kanun düzenlemeleri doğrultusunda beyanname üzerinde indirimine konu edilir.

Şirket bünyesinde üretilen bu projeler ticari mamul olarak değil hak olarak şirket kayıtlarında yer almakta ve ileride satışa konu edilebilmektedir. Bu anlamda, bu projeler (bazı durumlarda sipariş üzerine) şirket içinde imal edildikleri için diğer maddi olmayan duran varlıklarından ayrılmaktadırlar. Dolayısıyla, faaliyet gideri içerisinde dikkate alınacak Ar-Ge giderleri ile beyanname üzerinde indirimine konu edilecek Ar-Ge giderlerinin kurumlar vergisi oranınının 1 puan indirimli uygulanacak faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği konusunun Hazine ve Maliye Bakanlığı'na netliğe kavuşturulması gerekmektedir.

**DİKKAT:** Dağıtım anahtarı belirlenirken bir hususun gözden kaçırılmaması gerekir. Üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazancın tespiti için oluşturulacak olan 2 ve 3 no.lu Gelir Tablolarına giderlerden ne kadar çok pay verilirse 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazanç o kadar az olur ve eleştiri riske de o kadar azalır. Dolayısıyla, 2 ve 3 no.lu Gelir Tablolarına bazı giderlerden hiç veya çok düşük pay verecek dağıtım anahtarlarını seçerken iki kere düşünmekte fayda vardır. Getirilen düzenleme bir vergi planlama aracı olarak kullanılmamalı, gerçek mahiyet neyse onu yansıtacak (birebir ulaşılmadığı durumda gerçeğe en yakın) şekilde Gelir Tabloları oluşturulmalıdır.

#### **4. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar**

20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere gerek üretim gerekse ihracat faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler 1 puan indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilirken, bu kapsamdaki

alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirler ise söz konusu indirimden yararlanamayacaktır.

Dolayısıyla; üretim, ihracat ve diğer faaliyetler bazında 120 Alıcılar hesabını alt kırımlarda takip etmek ve üretim ile ihracat kaynaklı olanlar dolayısıyla doğan kur farkı ve faiz gelirlerini 2 ve 3 no.lu Gelir Tablolarına bunlar dışındaki “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karların” ise sadece diğer gelirler için oluşturulacak 4 no.lu gelir tablosunda dikkate alınması gerekmektedir.

<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KARLAR</b>
1-İştiraklerden Temettü Geliri
2-Bağlı Ortaklardan Temettü Geliri
3-Faiz Gelirleri
4-Komisyon Gelirleri
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar
6-Menkul Kıymet Satış Gelirleri
7-Kambiyo Karları
8-Reeskont Faiz Gelirleri
9-Enflasyon Düzeltmesi Karları
10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar

## **5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zarar ile Finansman Giderleri**

20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde üretim ve ihracat faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kambiyo karları ve faiz gelirleri ile ilgili açıklama yapılırken üretim ve ihracat faaliyeti kapsamında doğan borçlara isabet eden kur farkı zararı veya finansman giderlerine değinilmemiştir.

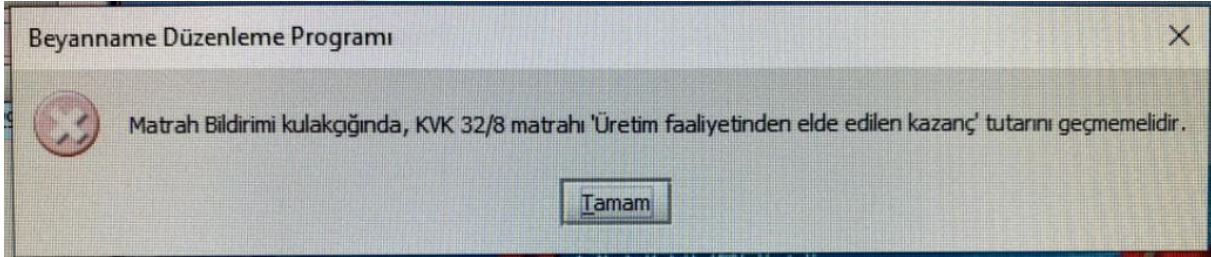
Ancak, 20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan faaliyetler bazında hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerektiği şeklindeki açıklama baz alınarak bu faaliyetler kapsamında doğan kur farkı zararı ve finansman giderlerinin de 1 puan indirim uygulanacak kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiğini düşünmekteyiz. Ayrıca, bu tarz giderlerin 1 puan indirim uygulanacak kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması durumunda, toplam kazancın daha yüksek bir bölümü 1 puan indirimli kurumlar vergisine tabi olacak ve olası vergi incelemelerinde eleştiri ihtimali artacaktır.

<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİD. VE ZAR.(-)</b>
1-Komisyon Giderleri (-)
2- Karşılık Giderleri (-)
3-Menkul Kıymet Satış Zararları(-)
4-Kambiyo Zararları
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları
7-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)
<b>FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

**Not:** Bu bölümde yer alan açıklamalarımız 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 262’nci maddesinin ‘C’ fıkrasında yer alan “İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar,

*diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.)” şeklindeki hükmün de gereğidir. Zira, üretim veya ihracata konu edilen stok veya iktisadi kıymetlerle ilgili olup ihtiyari olarak genel giderler arasında gösterilen kur farkı ve faiz giderlerinin de üretim ve/veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.*

Son olarak ihracat ve üretim faaliyetinden elde edilen kazancın ticari bilanço karından yüksek olması durumunda kurumlar vergisi matrahının tamamına 1 puanlık indirim uygulanabileceği 20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde belirtilmiştir. Ancak, faaliyetlere isabet eden matrahın tespiti için verilen formülün uygulanmasıyla, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler sebebiyle 1 puan indirim uygulanacak ilgili faaliyete isabet eden matrah ilgili faaliyetten elde edilen (İlgili Gelir Tablosu sonucu ortaya çıkan) kazanç tutarını aşabilmektedir. Bu durumda sistem tarafından aşağıdaki şekilde bir uyarı verilecek ve yararlanılabilecek matrah ilgili faaliyetten elde edilen kazanç tutarı ile sınırlı olacaktır.



### III. Özellikli Konular

a-İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının 5520 sayılı Kanunun 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde kapsamında elde edilerek %50 indirimle konu edilmiş olması durumunda, ihracat kazancının zaten söze konu indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır.

b-Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde istisnaya konu edilen kazanç kısmı için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır.

c-Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanacaktır. Bu kurumların kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli uygulanmasından sonra üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına ekstra 1 puanlık indirim uygulanabilecektir.

d-Mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dolayısıyla yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarına İndirimli kurumlar vergisi uygulanması halinde öncelikle 1 puanlık indirim uygulanacak sonrasında ise yatırım teşvik belgesi kapsamındaki vergi indirim oranı uygulanacaktır.



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

f-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.

**ÖNEMLİ NOT:** 20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde 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 oranının 1 puan indirimli uygulanabileceği belirtilirken, diğer hizmet imalatı alanlarına dair bir açıklama yapılmamıştır. Tebliğ metninin mefhumu muhalifinden diğer hizmet imalatlarının kapsamda olmadığı varsayımı yapılabilir ancak 5520 sayılı Kanunun 32'nci maddesinin 8'inci fıkrasına ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın usul ve esasları belirleme yetkisi bulunmamaktadır. Bu sebeple, 20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ düzenleyici nitelikte bir tebliğ değil açıklayıcı nitelikte bir tebliğdir. Dolayısıyla, diğer hizmet imalatı alanlarında faaliyet gösteren ve sanayi sicil belgesini haiz kurumların da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinin 8'inci fıkrası gereği bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar dolayısıyla 1 puan indirimden yararlanabilme hakkı bulunmaktadır.

**Saygılarımızla,**

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde değişiklik yapılmasına dair 20 seri no.lu Tebliğe ulaşmak için;

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/05/20220514-4.pdf>

*Bu sirküler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi kapsamında 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulamasıyla ilgili genel bilgi vermek amacıyla ve 17.05.2022 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan vergi mevzuatı dikkate alınarak G&C YMM A.Ş. uzmanları tarafından hazırlanmıştır. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı G&C YMM A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz.*