

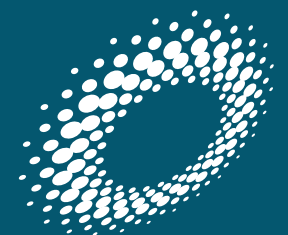


Kurumlar Vergisinde İyileştirme Projeleri - I

Vergi Bülteni

Bu bülten **MuhasebeTR**  'de yayınlanmıştır.
100.000'i aşkın üye sayısıyla 1 NUMARA

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir
bak@konseydenetim.com.tr



1. Önsöz

Efendim, geçtiğimiz yıl hatırlayacak olursanız, son yıllarda kurumlar vergisi uygulamasının çok karmaşık bir şekilde çalışan, ikide bir arıza yapan, tüm kabloların aynı yere bağlandığı dev bir makineye dönüştüğünden bahsetmiş, bu makinenin aksayan yönlerini düzeltecek ‘tamirat’ günümüz deyimiyile bir “*İyileştirme Projesi*” oluşturabilir mi diye yüksek sesle düşünmeye başlamıştım.

İzninizle ben projenin ilk adımını bugün atmaya başlıyorum. Bakalım nasıl bir şey ortaya çıkacak? Şunu da hemen ifade edeyim, geliştirmeye çalışacağım tamamen amatör bir projedir, belki ileride birilerinin işine yarar.

Projenin ilk bölümünde, geçmişten günümüze değin, kurumlar vergisinde yer almış “*Sanayi Üretimini ve İhracatı Teşvik Eden Uygulamalar*” masaya yatırılarak analiz edilecek, güncel uygulamaların daha basit hale getirilerek, nasıl iyileştirileceğine yönelik çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

2. Geçmişte Kalan Bir Uygulama: Sanayi Ürünleri İhracat İstisnası

Uzun yıllar önce sanayi ürünleri ihracatını teşvik etmek üzere etkin bir şekilde uygulanmış, geçmişte kalan bir düzenlemeyi ayrıntılarıyla değerlendirelim. Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan bu düzenleme aynen aşağıda yer aldığı gibiydi.

“Sanayi ürünü ihraç eden ve yıllık ihracat tutarı 1.000.000 ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirasını aşan imalatçı kurumların, bu ihracattan sağladıkları hâsılâtın %20’si kurum kazancından indirilir. İhraç edildiğinin tevsiki şartıyla ihracatçılara yapılan satışlar yıllık ihracat tutarının hesabında ihracat sayılır. İhraç ettiği malı imal etmeyen ihracatçı kurumlarda bu istisna 1/4 oranında uygulanır.

Bakanlar Kurulu yukarıda yer alan 1.000.000 ABD Doları tutarını on katına kadar artırmaya veya kanunda yer alan tutarın 1/4 'üne kadar indirmeye, %20 oranını sıfıra kadar indirmeye veya kanunda yer alan orana kadar artırmaya yetkilidir. Bu yetkiler, mal grupları veya sektörler itibariyle de kullanılabilir.”

Bakanlar Kurulu, söz konusu maddeden aldığı yetkiye dayanarak 89/14073 sayılı kararı ile Kurumların 1989 ve 1990 yılları kazançlarına uygulanacak olan asgari ihracat tutarlarını ve istisna oranlarını saptamıştı. Buna göre 1989 ve 1990 yıllarında Sanayi Ürünleri ihracatı ile ilgili istisnadan yararlanabilmek için 250.000.- ABD Dolan veya muadili yabancı para tutarında ihracat şartı getirilmiş, 1989 yılı için %20, 1990 yılı için de %18 istisna oranı uygulanacağı hükme bağlanmıştı.

Geçmişte kalan bu uygulamaya ilişkin esasları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- Sanayi ürünleri ihracat istisnasının uygulanabilmesi için, yıllık ihracat tutarının 250.000.- ABD Doları veya buna denk yabancı para karşılığı Türk Lirasını aşması gerekir. Aksi takdirde istisna uygulanamaz.

- İhraç tutarının hesabında, gümrük çıkış beyannamesinde yer alan (FOB) değer ve fiili ihraç tarihindeki dolar kuru (veya diğer bir yabancı para ile ihracat söz konusu ise, fiili ihraç tarihindeki Amerikan Doları - yabancı para paritesi) esas alınır.
- Sanayi ürünleri ihracat istisnası, Sanayi Sicili Kanununda tarif edilmiş sanayi ürünlerinin ihracında geçerli olacaktır. Diğer yandan, başlıca sanayi ürünleri ana gruplar halinde 20 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine ekli listede belirtilmiştir.
- İstisna esas itibariyle imalatçı kurumların ihracatları için öngörülmüştür. Ancak ihraç edildiğinin belgelendirilmesi kaydıyla, imalatçı kurumlar tarafından ihracatçılara yapılan satışlar da yıllık ihracat tutarının hesabında ihracat olarak kabul edilecektir. Bu durumda ihracatçıların kurum olması şart değildir. Bir kolektif şirket ya da bir şahıs firması olabilir.
- İmalatçı kurumların, söz konusu istisnadan faydalanabilmelerini temin edecek ihracat tutarının hesabında, ihracatçılara yapılan satışların dikkate alınabilmesi için, bu sanayi ürünlerinin ihracatçılarınca herhangi bir nitelik değişikliği yapılmadan aynen ihracı gerekir. İhracatçının, malın terkiğini değiştirerek ihraç etmesi halinde, kendisi imalatçı kurum sayılacak ve imalatçılar için öngörülen oranda istisnadan yararlanacaktır.
- İmalatçı kurum ile ihracatçı arasında başka bir firmanın girmesi halinde, imalatçı kurumun söz konusu istisnadan yararlanması mümkün olmaz.
- İstisna ihracat kazancı ile sınırlı olmayıp, kurumun varsa diğer kazanç kısmına da uygulanır. Ancak, aynı yıl içinde yararlanılamayan istisnadan, sonraki yıllarda yararlanılması mümkün değildir.
- Bu istisna esas olarak imalatçı kurumlar için öngörülmüştür. Ancak, ihraç ettiği malı imal etmeyen ihracatçı kurumlar, imalatçılara tanınan bu istisnanın ¼'ü oranında yararlanabilir.
- Sanayi ürünü ihraç etmek ve yıllık ihracat tutarı 250.000.- Amerikan Dolarını aşmak kaydıyla, ihracatçı kurumların da %20'lik bu istisnadan 1/4 oranında (%5) yararlanması öngörülmüştür. Bu durumdaki ihracatçı kurumların ihraç konusu sanayi ürünlerini, kurum statüsündeki imalatçılardan almaları şart değildir.
- İstisnadan %20 (1990 kazançları için %18) oranında yararlanabilmek için, öngörülen 250.000.- ABD Doları tutarındaki sınırın imalatçı kurumların bizzat imal ettiği sınıai ürünlerin ihraç edilmesi suretiyle aşılması gerekmektedir. Zira anılan maddede belirtilen %20'lik istisna oranı ve 250.000 ABD Doları olarak belirlenen sınır, imalatçılık vasfına bağlı olarak belirlenmiştir.
- İmalatçıların sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması, Sanayi Odası, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması, imalat işinde en az 5 işçi çalıştırması, sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması, bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırılmaları halinde, fason imalatı sadece sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırılmaları, fason olarak yaptırılan imalatta işin riskini ve organizasyonu üstlenmeleri, fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham ve yardımcı maddeleri temin etmeleri durumunda, fason olarak imal ettirdikleri sanayi ürünleri de söz konusu istisna hükmünden yararlandırılır.

- İmalatçı kurumların, ihracatçıya ihraç kaydıyla satışını yaptıkları sanayi ürünlerinin bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Bu durumda, söz konusu kurumlar bizzat üretmedikleri mallar için bu istisnadan yararlanamaz.

Örnek verecek olursak, eski uygulamanın ne şekilde yürütüldüğü daha kolay anlaşılacaktır.

İplik imalatı ve ticaretiyle uğraşan bir anonim şirketin 1989 hesap dönemine ilişkin kazancı 150.000.000.- TL olarak belirlenmiştir. Şirket anılan yılda 1.100.000.000.- TL tutarında iplik ihracatında bulunmuştur. Söz konusu ipliklerin 800.000.000.- TL'lık kısmı kendi imalatı olup, 200.000.000.- TL'lık kısmı mevzuata uygun şekilde bir başka firmaya fason imal ettirilmiş, 100.000.000.- TL'lık kısmı ise piyasadan satın alınmıştır. (Kur: 1 ABD Doları = 2.000.- TL)

Piyasadan satın alınarak ihraç edilen ipliklerin bu istisnadan yararlanması söz konusu olamaz. Şirketin işin riskini ve organizasyonunu üstlenerek fason imal ettirdiği iplikler ise uygulama kapsamında değerlendirilir. Bu durumda şirketin anılan yıla ilişkin olarak ihracat hasılatı 1.000.000.000.- TL olacaktır. Anılan yıldaki kura göre şirketin ihracat tutarı (1.000.000.000 / 2.000 =) 500.000.- ABD Doları olmaktadır.

Şirket 250.000.- Dolarlık sınırı geçtiği için anılan yıl için belirlenmiş olan %20 oranındaki sanayi ürünü ihracat istisnasından yararlanacaktır. Bu durumda şirketin 1.000.000.000.- TL tutarındaki ihracat hasılatı üzerinden %20 oranında hesaplanacak (1.000.000.000 x 0,20 =) 200.000.000.- TL tutarı kadar istisnadan yararlanması mümkündür. Ancak şirketin ilgili yıl kurum kazancı 150.000.000.- TL olduğundan, sadece bu tutar kadar istisnadan yararlanacak ve kurumlar vergisi matrahı oluşmayacaktır. Faydalanma imkânı olmayan 50.000.000.- TL'lık tutarın ise ertesi yıla aktarılması söz konusu olmayacaktır.

3. İhracatı Teşvik Eden Yeni Uygulama: Kurumlar Vergisi Oranında İndirim

Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinde yer alan hükümlerle, kurumlar vergisinin oranı %20 olarak belirlenmiş ve 2017 yılı dahil olmak üzere bu şekilde uygulanmıştı. Ancak, aynı kanununa eklenen geçici 10. maddeyle 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemleri için verginin oranı %22'ye yükseltildi.

Artış eğilimi ileriki yıllarda da devam etti. Bu defa kanuna eklenen geçici 13. maddeyle 2021 ve 2022 yılları için kurumlar vergisinin oranı sırasıyla %25 ve %23 olarak belirlendi. En son yapılan değişiklik sonucunda ise, 2023 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kurum kazançları için uygulanacak olan 'genel' kurumlar vergisi oranı %25'e çıkarıldı.

Diğer taraftan, 22 Ocak 2022 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanan 7351 sayılı Kanunun 15. maddesiyle yapılan düzenlemeyle; sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları ile ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacağı hükme bağlandı.

Söz konusu düzenleme aynen aşağıda yer aldığı gibidir:

“MADDE 15 – 5520 sayılı Kanununun 32 nci maddesine aşağıdaki 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 ettikleri 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, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.”

Yukarıda yer alan yasa hükümleri 01.01.2022 tarihinden geçerli olmak üzere, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, yayım tarihi olan 22 Ocak 2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ancak, daha sonra yapılan yasal değişiklikle, 1/10/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere, ihracatı daha fazla teşvik etmek amacıyla, kurumların 2023 yılı ve izleyen hesap dönemlerinde elde edileceği ihracat kazançlarında, kurumlar vergisinde uygulanacak indirim 1 puandan 5 puana çıkartılmıştır.

3.1. İhracata Yönelik 5 Puanlık İndirime İlişkin Usul ve Esaslar

İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlara, 2023 ve devam eden hesap dönemlerinde kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacaktır. 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde değişiklik yapan 20 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar açıklanmış olup, bunları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin; sanayi üretimi faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara kurumlar vergisi oranı 1 puan, ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ise 5 puan indirimli uygulayabilecektir.
- İhracat yapan kurumların ihracattan elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle uğraşmaları yeterlidir.
- Üretim faaliyetiyle uğraşan kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisinin 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için kurumun sanayi sicil belgesi sahibi olması ve fiilen üretim faaliyetleriyle uğraşması şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir. Yani sanayi sicil belgesi olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle uğraşmayan veya fiilen üretim faaliyetiyle uğraşmakla birlikte sanayi sicil belgesi olmayanlar bu uygulamadan yararlanamaz.

- İhracat yapan kurumlar gerek mal gerekse hizmet ihraçlarından elde ettikleri kazançlara münhasır olmak üzere kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli uygulayabilecektir. Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak kaydıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden elde edilecek kazançlara da 5 puan indirim uygulanabilecektir.
- Mükelleflerin ihracat faaliyetinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması durumunda, ihracattan kaynaklanan 5 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.
- 5 Puan indirim uygulanacak kazanç tutarı, gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamaz. Mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması durumunda, safi kurum kazancı aşılmamak kaydıyla, ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 5 puan indirim uygulanabilir.
- Yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılarak ihraç edilmesi halinde, bu faaliyetten elde edilen kazançlara 5 puanlık indirim uygulanacaktır. Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarına yapılan satışlar da ihracat kabul edilecek ve bu faaliyetlerden elde edilecek kazançlara 5 puan indirim uygulanacaktır.

3.2. İmalatçıya Yönelik 1 Puanlık İndirime İlişkin Usul ve Esaslar

Sanayi sicil belgesine sahip ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına, 2022 hesap döneminde kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacaktır. 20 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar açıklanmış olup, bunları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- Sanayi sicil belgesine sahip olan ve üretim faaliyetiyle uğraşan kurumlar, münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabilecektir.
- Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın saptanmasında, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar varsa üretimden doğan zararlarla topluca bir bütün olarak değerlendirilecektir. Üretim faaliyetlerinin sonucunda zarar doğması halinde, kapsam dışında kalan diğer faaliyetler nedeniyle ticari bilanço karının ve/veya safi kurum kazancının oluşması durumunda, üretim faaliyeti nedeniyle kurumlar vergisinde 1 puanlık indirimden yararlanılamaz.
- Sanayi sicil belgesine sahip olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucunda gerçekleştirilen kazançlara da kurumlar vergisi 1 puan indirimli uygulanacaktır.
- Sanayi sicil belgesine sahip kurumların üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması durumunda, üretim faaliyetlerinden elde edilen 1 puanlık indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle saptanacaktır.

- 1 Puan indirim uygulanacak kazanç tutarı, gerek üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamaz. Mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde, safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla, üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puanlık indirim uygulanabilecektir.

3.3. İhracat ve Üretim Faaliyetlerinin Birlikte Yapılması Durumunda Uygulama

Mükelleflerin kendi imal ettikleri mamullerin bir kısmını yurt içi piyasalarda satarken, bir kısmını ise ihraç ettikleri görülmektedir. Sanayi sicil belgesine sahip olan ve fiilen üretim faaliyetiyle uğraşan mükelleflerin; kendi imalatlarının yurtiçine yapılan satışlarından elde edilecek kazançlarına üretici sıfatıyla 1 puan, yurtdışına yapılan satışlarından elde edilen kazançlarına ihracatçı sıfatıyla 5 puan indirim uygulanacaktır. Yani söz konusu indirimin aynı anda hem üretici hem de ihracatçı olarak iki kez uygulanması olanağı bulunmamaktadır.

3.4. İhracattan Elde edilen Kazançta İndirim Olması Durumunda Uygulama

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %80'i (2023 öncesi için %50'si) kurumlar vergisi beyanında ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilmektedir.

İhracat faaliyetiyle uğraşan mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %80'sinin kurumlar vergisi matrahının saptanmasında indirim olarak dikkate alınması durumunda, indirime konu edilerek zaten vergi dışı bırakılmış kısım üzerinden 5 puan indirimli kurumlar vergisi uygulaması olmayacaktır.

İndirimden sonra geriye kalan kazanç tutarına ise 5 puan indirimli kurumlar vergisi uygulanabilir. 5 Puanlık indirime esas matrahın hesabında, indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılarak, hesaplama bu şekilde yapılacaktır.

3.5. İmalat veya İhracattan Elde edilen Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Olması Durumunda Uygulama

Mükelleflerin münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları ile ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması durumunda, söz konusu kazançlar zaten verginin dışında tutulduğu için, indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanılamaz. İndirimden yararlanacak kazançların bulunması durumunda, 1 veya 5 puanlık indirimin uygulanacağı matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

3.6. İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanılması Durumunda Uygulama

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 uygulanmaktadır. Ayrıca, bu mükelleflerin belge kapsamındaki yatırımları dolayısıyla yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması imkân dâhilindedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesine sahip mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları durumunda, sırasıyla hem 1 ve 5 puanlık indirimden hem de yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisi uygulamasından aynı anda yararlanmaları söz konusu olacaktır.

Bu durumda, öncelikle Kanunun 32. maddesinin 7 ve 8. fıkraları kapsamındaki matraha 1 veya 5 puanlık indirim uygulanacak, sonrasında ise tespit edilen indirimli bu orana Kanunun 32/A kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir.

3.7. Genel Giderlerin Dağılımı

İndirim 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 esastır. Söz konusu indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı saptanarak dağıtılacaktır.

Diğer taraftan, indirim kapsamındaki faaliyetler ile diğer faaliyetlerde kullanılan tesisat, makine ve ulaşım araçlarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

3.8. Kur Farkı ve Diğer Gelirlerin Durumu

İhracat ve üretim faaliyetleri kapsamında doğan alacaklara ilişkin olarak, bu alacakların tahsil edilmesine kadar oluşan kur farkları, faiz ve benzeri gelirler, 1 veya 5 puanlık indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilecektir. Söz konusu faaliyetler kapsamındaki bu alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkları, faiz ve benzeri gelirler ise indirim uygulamasından yararlandırılmaz.

4. Eski Uygulama ile Yeni Uygulamanın Karşılaştırılması

4.1. Eski ve Yeni Uygulama Arasındaki Temel Farklar

Sanayi ürünleri ihracat istisnasına ilişkin eski uygulama ile ihracat ve sanayi ürünlerinin imalatını destekleyen 5 ve 1 puanlık kurumlar vergisi indirimine ilişkin yeni uygulamayı karşılaştırmaya çalışalım.

Eski uygulamada sanayi ürünü ihracat hasılatı üzerinden %20 oranında istisna uygulanırken, yeni uygulamada ihracatçıların ihracattan ve sanayicilerin kendi imalatlarının satışından elde ettiği kazançlar sırasıyla 5 ve 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminden yararlanıyor.

Eski uygulamada sanayi ürünü ihracat istisnasından yararlanmak için yıllık asgari 250.000.- ABD Doları tutarında FOB ihracat yapmak gerekiyorken, yeni uygulamada ihracatçıların ve imalatçıların kendi imalatlarının satışından elde edilen kazancın 5 ve 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminden yararlanmaları için herhangi bir asgari tutar veya sınır bulunmuyor.

Eski uygulamada sadece sanayi ürünleri ihracatı istisna uygulamasından yararlanırken, yeni uygulamada mal ihracatının yanı sıra hizmet ihracatından sağlanan kazançlar da 5 puanlık indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmaktadır.

4.2. Eski ve Yeni Uygulamaların Basitliği Açısından Yapılan Değerlendirme

Eski uygulama son derece basit ve uygulaması kolaydı. Mükelleflerin yıl içerisinde yaptıkları ihracat tutarlarını toplamaları, söz konusu ihracat hasılatları toplamının 250.000.- ABD Dolarını geçiyorsa uygulama kapsamına girildiği ve hasılat tutarlarının toplamının %20'si alınarak istisna tutarının hesaplanması basit aritmetik işlemlerle kolayca saptanıyordu. Diğer taraftan, Vergi İdaresinin mükellef tarafından hesaplanan istisna tutarının doğruluğunu birkaç dakikada kolayca kontrol etme imkânı vardı.

Yeni uygulama o kadar kolay değil. İndirim 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 gerekiyor.

Müşterek genel giderlerin, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı saptanarak dağıtılması, indirim kapsamındaki faaliyetler ile diğer faaliyetlerde kullanılan tesisat, makine ve ulaşım araçlarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılması, hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanların ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, ihracat ve üretim faaliyetleri kapsamında doğan alacaklara ilişkin olarak, bu alacakların tahsil edilmesine kadar oluşan kur farkları, faiz ve benzeri gelirler, 5 ve 1 puanlık indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirildiği için, hesapların bu işlemleri takip edecek şekilde tutulmasında fayda bulunuyor.

Özetle 5 ve 1 puanlık indirimden yararlanacak kazanç tutarının, kapsam dahilinde olmayan kazançlardan ayrı olarak çok dikkatli bir şekilde hesaplanması gereği bulunuyor. Bu durum uygulamadan yararlanacak olan mükelleflerin uyum maliyetini artırdığı gibi, söz konusu hesaplamaların mevzuata uygun şekilde yapılıp yapılmadığının beyanname üzerinden kontrol edilmesi imkânı da bulunmuyor.

4.3. Eski Uygulama ile Yeni Uygulamanın Etkinliğinin Değerlendirilmesi

Eski uygulama mükellefler açısından ne anlam ifade ediyordu, yeni uygulama ne anlam ifade ediyor? Bir an için sanki eski uygulamanın yürürlükte olduğunu düşünüp, buna göre farazi bir örnekle eski ve yeni uygulamayı karşılaştırıp, düzenlemeler arasındaki etkinlik farkını ortaya koymaya çalışalım.

Makine imalatıyla uğraşan bir anonim şirketin 2024 yılında yaptığı ihracatlara ilişkin gümrük beyannamelerine göre FOB ihracat tutarı 1 milyon ABD Doları olup, fiili ihraç tarihindeki TCMB döviz alış kurlarıyla değerlendirilmiş 30.000.000.- TL ihracat hasılatı yasal kayıtlara yansıtılmış olup, söz konusu imal edilerek ihraç edilen mamullerden 3.000.000.- TL kazanç elde edilmiştir. Şirketin başkaca faaliyeti olmayıp, ticari bilanço karı ve kurumlar vergisi matrahı 3.000.000.- TL'dir.

Bir an için eski uygulamanın yürürlükte olduğunu varsayarsak, şirket 250.000.- Dolarlık sınırı geçtiği için istisnadan yararlanma hakkı kazanmış olacak ve 30.000.000.- TL tutarındaki ihracat hasılatı üzerinden %20 olmak üzere, 2024 yılı kurum kazancından 6.000.000.- TL tutarındaki sanayi ürünleri ihracat istisnasından faydalanma imkânı olacaktı. Söz konusu istisnanın uygulanması üzerine matrah oluşmayacak, faydalanamayan istisna tutarı ise ertesi yıla aktarılmayacaktı.

Oysa yürürlükte olan uygulamaya göre, şirketin kazancının tamamı ihracattan elde edilen kazanç olduğu kabul edildiğinden, söz konusu kazancın ticari bilanço karına oranı %100 olduğundan, vergiye tabi kazancın tamamı 5 puan indirimli kurumlar vergisinden yararlandırılacaktır. Bu durumda şirket 2024 yılına ilişkin 3.000.000.- TL tutarındaki kurum kazancı üzerinden %20 oranında olmak üzere 600.000.- TL kurumlar vergisi ödeyecektir. Söz konusu istisnadan yararlanamamış olsaydı, ödeyeceği kurumlar vergisi tutarı 750.000.- TL olacaktı. Yani 30 milyon lira tutarında ihracat yapan bir kuruma sağlanan vergisel teşvik imkânı sadece ve sadece 150 bin lira olmaktadır.

Yukarıdaki örnekten de çok rahat olarak anlaşılacağı üzere, eski uygulamanın mükelleflerin ihracata çok daha fazla yönelmesini sağlayacak yönde etkilerinin bulunduğunu kabul etmek gerekir. Daha açık bir ifade şekliyle, yeni uygulamada yer alan teşvik unsurlarının çok marjinal kaldığını söyleyebiliriz.

4.4. Hâsılat Esasına Dayalı Yeni Bir Yasal Düzenleme Yapılması Şart

Yukarıda yaptığımız değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları ile ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına 1 ve 5 puanlık indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmak için mükelleflerin bir hayli karmaşık hesaplamalar yapması gerekmektedir.

Yukarıdaki bölümde örnekte yapılan hesaplamalardan görüleceği üzere, 2024 yılında %10 kâr marjıyla çalışan ve 1 milyon ABD Doları tutarı karşılığında olmak üzere 30.000.000.- TL tutarında ihracat yapan bir kurumun uygulamadan sağlayacağı vergisel avantaj tutarı sadece 150.000.- TL olmaktadır.

Diğer taraftan, bu vergisel avantajlar kazancın varlığına dayalıdır. Yani kazanç varsa söz konusu vergi indiriminden yararlanılacak yoksa faydalanma olanağı olmayacaktır. Oysa ihracat öyle bir faaliyettir ki bazen firmalar dış pazarlardaki yerini kaybetmemek için zararına dahi satış yapmak zorunda kalabilir. Bu durum aslında şu anlama geliyor, milyonlarca dolar ihracatın da olsa kar elde etmemişsen vergisel olarak faydalanabileceğin herhangi bir avantaj bulunmuyor.

Bu nedenle, geçmişte uygulanmış ve yürürlükten kaldırılmış bulunan sanayi ürünleri ihracat istisnası uygulamasından edinilmiş tecrübeler de dikkate alınarak, 5 puanlık indirim uygulamasının gözden geçirilmesi ve ihracatı gerçekten teşvik eden hasılat esasına dayalı yeni bir yasal düzenleme yapılmasında fayda görüyoruz.