



SİRKÜLER SAYI: 2022/096

16.05.2022

İHRACAT VE ÜRETİM KAZANÇLARINA 1 PUAN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULANMASINA DAİR GENEL TEBLİĞ YAYINLANMIŞTIR

14.05.2022 tarih ve 31835 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan 20 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile ihracat yapan kurumlar ile üretim faaliyeti ile iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasına dair düzenleme yapılmıştır.

1. İHRACAT FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA KURUMLAR VERGİSİ ORANININ 1 PUAN İNDİRİMLİ UYGULANMASI

Mal ve hizmet ihraç eden kurumların ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri **kazançlara münhasır** olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir.

Yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi (transit ticaret) halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 1 puan indirimden yararlanılabilecektir. Yine 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.

Hizmet ihracı yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır.

Mükelleflerin **ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması** halinde, ihracattan kaynaklanan ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, **ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması** suretiyle tespit edilecektir.

İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç
İndirimli oran uygulanacak matrah: Matrah x -----
Ticari bilanço kârı

1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarı gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacaktır. Dolayısıyla, mükelleflerin **ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço kârından fazla olması** halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

2. ÜRETİM FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA KURUMLAR VERGİSİ ORANININ 1 PUAN İNDİRİMLİ UYGULANMASI

Sanayi sicil belgesine haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir.

Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir.

Sanayi sicil belgesine haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında **yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda** gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Sanayi sicil belgesine haiz mükelleflerin **üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması** halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç
İndirimli oran uygulanacak matrah: Matrah x -----
Ticari bilanço kârı

Bu şekilde hesaplanan ve 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarın gerek üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacaktır.

Dolayısıyla, mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

3. İHRACAT VE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN BİRLİKTE YAPILMASI HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ ORANININ 1 PUAN İNDİRİMLİ UYGULANMASI

Sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı, **üretilen ürünlerin yurt içinde ve yurt dışında satılmasına göre ayırım yapılmaksızın, “üretim faaliyetinden elde edilen kazanç” olarak** KVK’nun 32. maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca 1 puan indirimli uygulanacaktır.

Kanunun 32. maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın bir kısmı veya tamamı ihracattan kaynaklansa bile bu kazanca üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirime yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

4. İHRACAT VE ÜRETİM FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇ TOPLAMININ TİCARİ BİLANÇO KARINDAN BÜYÜK OLMASI HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ ORANININ 1 PUAN İNDİRİMLİ UYGULANMASI

Sanayi sicil belgesine haiz mükelleflerce üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen ve kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak olan kazanç safi kurum kazancını (kurumlar vergisi matrahını) aşamayacaktır. Ancak, zaman zaman mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması nedeniyle üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç toplamı ticari bilanço karından fazla olabilmektedir.

Üretim ve ihracattan elde edilen toplam kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde, 1 puan indirim uygulanacak matrah, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanca oranına göre tespit edilecektir. Her halükârda üretim ve ihracattan elde edilen kazanç, safi kurum kazancını (kurumlar vergisi matrahını) aşamayacaktır.

Aynı durum ticari bilanço kârının olmamasına rağmen kurumlar vergisi matrahının oluştuğu durumlar için de geçerli olacaktır.

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

5.1. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının Kanunun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirime konu edilmiş olması halinde uygulama

KVK'nun 10/ğ maddesi uyarınca Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan 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 Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca 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 %50'si kurumlar vergisinden istisnadır.

Hizmet ihracatı faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin söz konusu kazançlarının %50'lik kısmının Kanunun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirimle konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır.

İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın Kanunun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan bu indirimle konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 1 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilmektedir. Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirimle konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço kârından da çıkarılacaktır.

5.2. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde uygulama

Gerek KVK gerekse diğer kanunlardaki muhtelif düzenlemeler dolayısıyla mükelleflerin üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir.

Mükelleflerin, üretim ve/veya ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, istisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

6. PAYLARI BORSA İSTANBUL PAY PİYASASI'NDA İLK DEFA İŞLEM GÖRMEK ÜZERE EN AZ %20 ORANINDA HALKA ARZ EDİLEN KURUMLARDA ÜRETİM VE İHRACAT FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA 1 PUAN İNDİRİM UYGULAMASI

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasası'nda 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 kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için 1 puanlık oran indirimi, Kanunun 32. maddesinde yer alan diğer indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır. Bu nedenle, mükelleflerce, aynı dönemde Kanunun 32. maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkralarından yararlanılabilmesi halinde öncelikle 32. maddenin altıncı fıkrası hükmü (2 puan indirim) uygulanacak ardından yedinci ve sekizinci fıkralardaki 1 puanlık indirim hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle iştigal edilerek Kanunun 32. maddesinin yedinci ve/veya sekizinci fıkrası kapsamında bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için (Kanunun 32. maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim ilave olarak) 1 puan indirim daha uygulanacaktır.

7. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDEN YARARLANILMASI HALİNDE 1 PUAN İNDİRİM UYGULAMASI

Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesine haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, hem Kanunun 32. maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 1 puanlık indirimden hem de Kanunun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.

Bu durumda, öncelikle Kanunun 32. maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki matraha 1 puanlık indirim uygulanacak, daha sonra ise tespit edilen indirimli bu orana Kanunun 32/A maddesi kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekecektir.

8. ÜRETİM VEYA İHRACAT FAALİYETİ KAZANCININ TESPİTİNDE GENEL GİDERLERİN DAĞILIMI

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca 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** tespit edilerek dağıtılabilecektir.

Öte yandan, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde **müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.**

9. MÜNHASIRAN ÜRETİM VEYA İHRACAT KAZANÇLARINA İSABET EDEN KUR FARKI VE DİĞER GELİRLERİN DURUMU

Gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan **alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler 1 puan indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilirken, bu faaliyetler kapsamındaki alacakların tahsilinden sonra oluşan kur farkı, faiz ve benzeri gelirler ise söz konusu indirimli oran uygulanacak matrahın tespitinde dikkate alınmayacaktır.**

10. UYGULAMAYA DAİR ZORLUKLAR

Tebliğde yer verilen düzenlemeler bütün olarak değerlendirildiğinde mükellef kurumun defter kayıt ve belgelerinin ihracat faaliyeti/üretim faaliyetinden doğan kazançlar ile bunların dışındaki faaliyetlerden doğan kazançların ayrı ayrı tespitine imkân verecek şekilde tutulmuş olması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Ancak bu faaliyetlere ilişkin giderlerin ayrı ayrı tespitine imkân olmaması halinde, bu giderlerin “uygun” bir dağıtım anahtarı ile dağıtılması gerekecektir. Alacaklardan kaynaklanan kur farkları indirimli oran uygulanacak kazanç tespitinde dikkate alınacaktır. Bununla birlikte her ne kadar tebliğde lafzen değinilmemiş olsa da bu faaliyetlerle ilgili olan borçlardan kaynaklanan kur farklarının da hesaplamada dikkate alınması gerekir. Tebliğdeki açıklamalardan anlaşıldığına göre tahsil edilen ve artık kayıtlarda nakit olarak yer alan tutarlardan kaynaklı kur farkı ve faiz gelirleri indirimli oran uygulanacak matrahın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

İmalatçılara ve ihracatçılara 1 puan indirimli kurumlar vergisi düzenlemesi her ne kadar önemli bir teşvik olsa da tebliğde yapılan açıklamalar söz konusu 1 puanlık kurumlar vergisi indiriminin hesaplanmasını büyük ölçüde zorlaştırmaktadır. Mükellef ve Mali İdare arasında yaşanabilecek uyuşmazlıkları en aza indirmek için ikincil düzenlemelerin daha basit ve uygulanabilir şekilde yapılması faydalı olacaktır.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK

20 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars Denge, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars Denge, Direktör

gogredik@mazarsdenge.com.tr

TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)’NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ**(SERİ NO: 20)**

Bu Tebliğde, 19/1/2022 tarihli ve 7351 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 15 inci maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen yedi, sekiz ve dokuzuncu fıkralarda yer alan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

MADDE 1- 3/4/2007 tarihi ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “32.1.1. Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli uygulanması” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“32.1.2. İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

32.1.2.1. Yasal düzenleme

7351 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine 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.”

32.1.2.2. Kapsam ve yararlanacak olanlar

Kurumlar vergisi mükellefleri, gerek ihracat faaliyetlerinden gerekse üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir.

İhracat yapan kurumların münhasıran ihracat faaliyetinden elde ettikleri kazançları, sanayi sicil belgesini haiz kurumların ise münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançları söz konusu 1 puanlık indirime konu edilebilecektir.

32.1.2.3. Kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasının şartları

- İhracat yapan kurumların ihracattan elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanabilmesi için ihracat faaliyetiyle iştigal etmeleri yeterli olacaktır.

- Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

- Sanayi sicil belgesine sahip olma ve
- Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme

şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştirak etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştirak etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden yararlanamayacaklardır.

32.1.2.4. İndirimin uygulanacağı dönem

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler Tebliğde belirtilen şartları sağlamak kaydıyla 1/1/2022 tarihinden itibaren üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için 1 puanlık bu indirimden yararlanabileceklerdir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesi uyarınca, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun olmayıp Hazine ve Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler ise 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimini uygulayabileceklerdir. Örneğin, hali hazırda 01 Nisan – 31 Mart özel hesap dönemini kullanan ve sanayi sicil belgesini haiz (A) A.Ş. bu dönemde üretim faaliyetinden veya ihracat faaliyetinden kazanç elde etse dahi 1/4/2021 – 31/3/2022 özel hesap dönemi için 1 puanlık indirimden faydalanamayacak olup, söz konusu indirimden ancak 1/4/2022 – 31/3/2023 özel hesap döneminden başlamak üzere faydalanabilecektir.

32.1.2.5. İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

ihracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihracılarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 1 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir.

Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Öte yandan, 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.

Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

Ayrıca, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında 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. 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.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı (TBK)}}$
------------------------------------	--------	---	--

Örnek 1: Aydın ilinde üreticilerden satın aldığı incirleri ihraç eden (B) A.Ş. söz konusu ihracattan 2022 yılında 900.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde herhangi bir indirim ve istisnadan yararlanmayan, zarar mahsubu ve başkaca kazancı olmayan (B) A.Ş.’nin bu kazancına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Örnek 2: Toptan ve perakende ürün ticareti yapan (C) A.Ş.’nin 2022 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.200.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	800.000 TL
KKEG	200.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası.....	100.000 TL
Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar	100.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

(C) A.Ş.’nin 2022 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço kârı}}$
------------------------------------	--------	---	--

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)

: 2.000.000 TL x (1.200.000/2.000.000)

: 2.000.000 TL x %60

: 1.200.000 TL

Dolayısıyla, (C) A.Ş. 2.000.000 TL’lik 2022 yılı matrahının 1.200.000 TL’lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 800.000 TL’lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 3: İhracat faaliyetinde bulunan (Ç) A.Ş. 2022 yılında bu faaliyetinden 600.000 TL kazanç elde etmiş ancak 1 puan indirim kapsamında olmayan diğer faaliyetleri zararlar sonuçlanmıştır. (Ç) A.Ş.’nin 2022 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	500.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	600.000 TL
-Diğer zarar	100.000 TL
KKEG	300.000 TL
Matrah	800.000 TL

(Ç) A.Ş.’nin 2022 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (600.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (500.000 TL) fazla olduğu için safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın (600.000 TL) tamamına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli olarak uygulanacaktır.

Örnek 4: İhracat faaliyetinde bulunan (D) A.Ş. 2022 yılında bu faaliyetinden 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. 1 puan indirim kapsamında olmayan faaliyetlerinden ise 50.000 TL zarar doğan (D) A.Ş.’nin geçmiş yıl zararları nedeniyle kurumlar vergisi matrahı 200.000 TL olmuştur. (D) A.Ş.’nin 2022 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	950.000 TL
-İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	1.000.000 TL
-Diğer zarar.....	50.000 TL
Geçmiş yıllar zararları	750.000 TL
Matrah	200.000 TL

(D) A.Ş.'nin 2022 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği kazanç (1.000.000 TL) mükellefin ticari bilanço karından (950.000 TL'den) fazla olsa da bu döneme ilişkin safi kurum kazancı 200.000 TL olduğu için ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın ancak safi kurum kazancına (200.000 TL) kadar olan kısmına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Örnek 5: Türkiye'de telekomünikasyon alanında faaliyette bulunan (E) A.Ş. aynı zamanda yabancı kullanıcıların kendi ülkelerinde almış oldukları mobil hatlarıyla Türkiye'de telefon hizmetinden yararlanabilmeleri için ilgili ülke operatörleriyle yapmış olduğu anlaşmalar kapsamında dolaşım hizmeti sağlamaktadır. Bu kapsamda, 2022 yılında muhtelif ülkelere mukim telekomünikasyon firmalarının müşterileri tarafından Türkiye'de telefon kullanım (dolaşım/roaming) hizmetinden faydalanılmıştır.

(E) A.Ş.'nin 2022 faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	50.000.000 TL
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç	5.000.000 TL
(Dolaşım/roaming hizmetinden elde edilen kazanç)	
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)	45.000.000 TL
KKEG	2.000.000 TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası	12.000.000 TL
Matrah	40.000.000 TL

(E) A.Ş.'nin 2022 yılında ihracat (dolaşım/roaming hizmeti) faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço kârı}}$
------------------------------------	--------	---	--

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)
: 40.000.000 TL x (5.000.000/50.000.000)
: 40.000.000 TL x %10
: 4.000.000 TL

Dolayısıyla, (E) A.Ş. 40.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 4.000.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 36.000.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.6. Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

Sanayi sicil belgesini haiz olan ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar, münhasıran bu üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranını 1 puan indirimli uygulayabileceklerdir. Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir. 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 oranı 1 puan indirimli uygulanabilecektir.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	--------	---	---

Öte yandan, bu şekilde hesaplanan ve 1 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek üretimden elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.

Dolayısıyla, mükelleflerin üretim faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 1 puan indirim uygulanabilecektir.

Örnek 1: Buzdolabı üreterek iç piyasada satışa sunan ve sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.’nin 2022 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	: 2.000.000 TL
-Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	: 1.400.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	: 600.000 TL
KKEG	: 500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	: 1.200.000 TL
Matrah	: 1.300.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (F) A.Ş.’nin 2022 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah:	Matrah	x	$\frac{\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç}}{\text{Ticari bilanço karı}}$
------------------------------------	--------	---	---

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)

: 1.300.000 TL x (1.400.000/2.000.000)

: 1.300.000 TL x %70

: 910.000 TL

Dolayısıyla, (F) A.Ş. 1.300.000 TL’lik 2022 yılı matrahının 910.000 TL’lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 390.000 TL’lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş. 2022 yılında ürettiği tarımsal makinelerin satışından 3.800.000 TL kazanç elde etmiş, ürettiği sağlık ürünlerinin satış faaliyeti ise 1.200.000 TL zararlar sonuçlanmıştır. Öte yandan, (G) A.Ş. diğer üretim faaliyetlerinden ise 1.800.000 TL zarar etmiştir.

(G) A.Ş.’nin 2022 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	: 2.000.000 TL
-Tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç	: 3.800.000 TL
-Sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar	: 1.200.000 TL

-Diğer üretim faaliyetinden doğan zarar	: 1.800.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	: 1.200.000 TL
KKEG	: 1.000.000 TL
Geçmiş yıl zararları	: 2.000.000 TL
Matrah	: 1.000.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.’nin 2022 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazançla ilişkin olarak kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak matrahın tespitinde, tarımsal makinelerin satışından elde edilen kazanç ile gerek sağlık ürünlerinin satışından doğan zarar gerekse diğer üretim faaliyetinden doğan zararın toplamı dikkate alınacaktır.

Sanayi sicil belgesini haiz (G) A.Ş.’nin birden fazla üretim faaliyetinden elde ettiği net kazanç olan (3.800.000 TL kazanç + 1.200.000 TL zarar + 1.800.000 TL zarar) 800.000 TL kazanç dikkate alınarak indirimli oran uygulanacak matrah aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)
: 1.000.000 TL x (800.000/2.000.000)
: 1.000.000 TL x %40
: 400.000 TL

Dolayısıyla, (G) A.Ş. 1.000.000 TL’lik 2022 yılı matrahının 400.000 TL’lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 600.000 TL’lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Öte yandan, (G) A.Ş.’nin bu üretim faaliyetlerinin sonucunda toplamda zarar doğması halinde, mükellefin ticari bilanço karı ve/veya safi kurum kazancı bulunsu dahi, üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirim uygulanmasının söz konusu olmayacağı tabiidir.

32.1.2.7. İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması

Mükellefler, ürettikleri ürünlerin gerek yurt içi piyasalarda gerekse yurt dışı piyasalarda satışını gerçekleştirebilmektedirler. Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı, üretilen ürünlerin yurt içinde ve yurt dışında satılmasına göre ayırım yapılmaksızın, “üretim faaliyetinden elde edilen kazanç” olarak bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca 1 puan indirimli uygulanacaktır.

Bu Kanunun 32 nci maddesinin gerek yedinci gerekse sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın bir kısmı veya tamamı ihracattan kaynaklansa bile bu kazançla üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirimde yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 1: Sanayi sicil belgesini haiz ve çanta üretimiyle uğraşan (H) A.Ş. ürettiği çantaların bir kısmını yurt içi piyasada satarken bir kısmını da ihraç etmektedir. (H) A.Ş. üretmiş olduğu söz konusu çantaların 2022 yılında yurt içinde satışından 400.000 TL, ihracatından ise 600.000 TL olmak üzere toplamda 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

2022 yılında ticari bilanço kârı ve safi kurum kazancı da 1.000.000 TL olan (H) A.Ş.'nin üretim ve ihracattan elde ettiği 1.000.000 TL'lik bu kazancına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacaktır. Her ne kadar 1.000.000 TL'lik bu kazancın 600.000 TL'lik kısmı ihracat faaliyetinden elde edilmiş olsa da sanayi sicil belgesini haiz (H) A.Ş. tarafından bu kazancın tamamına "üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak" 1 puan indirim uygulanacağı için söz konusu kazancın ihracata isabet eden 600.000 TL'lik kısmına, ikinci defa indirimde yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.

Örnek 2: Sanayi sicil belgesini haiz (I) A.Ş. ısıtma sistemleri üreterek bir kısmını iç piyasada satışa sunmakta bir kısmını da ihraç etmekte olup 2022 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	3.000.000 TL
-Yurt içi satıştan elde edilen kazanç	900.000 TL
-İhraç edilen ürünlerden elde edilen kazanç	1.500.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	600.000 TL
KKEG	200.000 TL
Geçmiş yıl zararları	1.200.000 TL
Matrah	2.000.000 TL

(I) A.Ş.'nin ürettiği ısıtma sistemlerinin satışından (ihraç edilenlerden kaynaklananlar da dahil olmak üzere) elde edilen kazanç bu şirketin 2022 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç olarak 1 puan indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Bu kazancın ihracattan kaynaklanan kısmı da dahil olmak üzere tamamı "üretim faaliyeti" kapsamında 1 puan indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacağı için ihracattan elde edilen kazanç olarak ilaveten 1 puan daha indirim uygulanması yani 2 puan indirim söz konusu olmayacaktır.

Kurumlar vergisinin 1 puan indirimli uygulanmasında, (I) A.Ş.'nin üreterek ihraç ettiği ürünlerden elde ettiği kazancın üretim faaliyetinden elde edildiği kabul edileceğinden söz konusu ısıtma sistemlerin (gerek yurt içi gerekse yurt dışı) satışından elde edilen ve kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak toplam kazanç aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

$$\begin{aligned} \text{İndirimli oran uygulanacak matrah} &: \text{Matrah} \times (\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK}) \\ &: 2.000.000 \text{ TL} \times [(900.000 + 1.500.000) / 3.000.000] \\ &: 2.000.000 \text{ TL} \times (2.400.000 / 3.000.000) \\ &: 2.000.000 \text{ TL} \times \%80 \\ &: 1.600.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, (I) A.Ş. 2.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 1.600.000 TL'lik kısmına bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacak, matrahın kalan 400.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 3: Sanayi sicil belgesini haiz olup inşaat makineleri ve hırdavat malzemeleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalarda satışını yapan (İ) A.Ş. beyaz eşya üreten (H) Ltd. Şti.'nden aldığı ürünleri de ihraç etmektedir. (İ) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	2.000.000 TL
-İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	1.400.000 TL
-Hırdavat ürünlerinin ihracından doğan zarar.....	800.000 TL
-Beyaz eşya ihracından elde edilen kazanç	400.000 TL

-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	: 1.000.000 TL
KKEG	: 500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	: 1.200.000 TL
Matrah	: 1.300.000 TL

(i) A.Ş.'nin 2022 yılında, ürettiği inşaat makinelerinin satışından 1.400.000 TL kazanç, ürettiği hırdavat ürünlerinin ihracından ise 800.000 TL zararı doğduğu için 2022 yılı üretim faaliyeti toplamda (1.400.000 TL kazanç + 800.000 TL zarar olmak üzere) 600.000 TL karla sonuçlanmıştır. (i) A.Ş.'nin 2022 yılında üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)
: 1.300.000 TL x (600.000/2.000.000)
: 1.300.000 TL x %30
: 390.000 TL

Öte yandan, satın aldığı beyaz eşyaların ihracından elde edilen 400.000 TL kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrah kısmı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)
: 1.300.000 TL x (400.000/2.000.000)
: 1.300.000 TL x %20
: 260.000 TL

Dolayısıyla, (i) A.Ş. 1.300.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 390.000 TL'lik kısmına üretim faaliyeti nedeniyle, 260.000 TL'lik kısmına da ihracat faaliyeti nedeniyle olmak üzere toplamda (390.000 TL + 260.000 TL=) 650.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranını (%23-%1=) %22 olarak uygulayacaktır. Matrahın kalan 650.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Örnek 4: Sanayi sicil belgesini haiz (J) A.Ş. tarım makineleri üreterek yurt içi ve yurt dışı piyasalara satışını yapmakta ve muhtelif üreticilerden aldığı organik gübreleri de ihraç etmektedir. (J) 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	: 600.000 TL
-Tarım makinelerinin ihracından elde edilen kazanç	: 500.000 TL
-Organik gübre ihracından elde edilen kazanç.....	: 800.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	: 300.000 TL
KKEG	: 200.000 TL
Matrah	: 1.200.000 TL

Üretim faaliyetinin değerlendirilmesi:

(J) A.Ş., 2022 yılında, ürettiği tarım makinelerinin yurt içinde satışından 600.000 TL zarar ederken, kendi ürettiği bu makinelerin ihracından ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef kendi ürettiği ürünleri ihraç etmiş olduğu için tarımsal makinelerin gerek yurt içinde satışından gerekse ihracından doğan kazanç/zarar birlikte "üretim faaliyetinin" sonucu olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla, (J) 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.

İhracat faaliyetinin değerlendirilmesi:

(J) A.Ş.'nin ürettiği tarım makinelerinin ihracından doğan kazanç "üretim faaliyeti"nin sonucu olarak değerlendirildiğinden, kurumlar vergisinin 1 puan indirimli uygulanmasında ihracat faaliyetinin sonucu olarak sadece organik gübre ihracından elde edilen 800.000 TL kazanç dikkate alınacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)

: 1.200.000 TL x (800.000/1.000.000)

: 1.200.000 TL x %80

: 960.000 TL

(J) A.Ş.'nin 2022 yılında 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.

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

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen ve kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacak olan kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir. Ancak, zaman zaman mükelleflerin diğer faaliyetlerinden zarar doğması nedeniyle üretim faaliyeti ile ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç toplamı ticari bilanço karından fazla olabilmektedir.

Üretim ve ihracattan elde edilen toplam kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 1 puan indirim uygulanacak matrah, üretim ve ihracat faaliyetinden elde edilen toplam kazancın ayrı ayrı üretim ve ihracattan elde edilen kazanç oranına göre tespit edilecektir. Her halükarda üretim ve ihracattan elde edilen kazanç, safi kurum kazancını aşamayacaktır.

Aynı durum ticari bilanço karının sıfır olmasına rağmen kurumlar vergisi matrahının oluştuğu durumlar için de geçerli olacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz (K) A.Ş. muhtelif makineleri üreterek yurt içi piyasalara satışını yapmakta ve (Z) A.Ş.'den satın aldığı mobilyaları da ihraç etmektedir. (K) A.Ş.'nin bu faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	: 2.000.000 TL
-Muhtelif makinelerin satışından elde edilen kazanç	: 1.500.000 TL
-Mobilya ihracından elde edilen kazanç.....	: 1.000.000 TL
-Diğer zararlar	: 500.000 TL
KKEG.....	: 700.000 TL
Matrah	: 2.700.000 TL

(K) A.Ş.'nin 1 puan indirimli matrahın tespitinde dikkate alınacak kazancı (üretimden 1.500.000 TL, ihracattan 1.000.000 TL olmak üzere) 2.500.000 TL'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 bu 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.

32.1.2.9. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın indirim veya istisnaya konu edilmesi halinde uygulama

32.1.2.9.1. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın bir kısmının Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirime konu edilmiş olması halinde uygulama

Bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan 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 Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle 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 %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İhracat faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %50’lik kısmının Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının zaten söz konusu indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır. İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan bu indirime konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar 1 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirime konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara mimarlık hizmeti vermekte olan (L) A.Ş.’nin bu hizmetinden münhasıran yurt dışında yararlanılmaktadır. (L) A.Ş. yurt dışına yönelik mimarlık hizmeti faaliyetinden elde ettiği 800.000 TL kazancın %50’sini (400.000 TL) bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında 2022 yılı beyannamesinde indirim olarak dikkate almıştır.

Yurt dışına yönelik olarak mimarlık hizmeti sunan (L) A.Ş.’nin 2022 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	: 2.000.000 TL
-Yurt dışına yönelik mimarlık hizmetinden elde edilen kazanç	: 800.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	: 1.200.000 TL
KKEG	: 200.000 TL
İştirak kazançları istisnası.....	: 600.000 TL
KVK 10/1-ğ kapsamında hizmet ihracı indirimi	: 400.000 TL
Matrah	: 1.200.000 TL

(L) A.Ş. 2022 yılında ihracat faaliyetinden 800.000 TL kazanç elde etmiş olsa da bu kazancın 400.000 TL’lik kısmı beyanname üzerinden Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında zaten kurum kazancından indirilmiş ve vergi dışı bırakılmış olduğundan, 1 puan indirim ancak kalan tutara uygulanabilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah : $\text{Matrah} \times (\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK})$
: $1.200.000 \text{ TL} \times [(800.000 - 400.000) / (2.000.000 - 400.000)]$
: $1.200.000 \text{ TL} \times \%25$
: 300.000 TL

(L) A.Ş.'nin 2022 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği 800.000 TL'lik kazançtan bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirimine konu edilen 400.000 TL'lik tutar mahsup edildikten sonra kalan (800.000 TL-400.000 TL=) 400.000 TL'lik tutar, ihracattan elde edilen kazanç olarak dikkate alınmış ve kurumlar vergisinin 1 puan indirimli olarak uygulanacağı matrah 300.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu hesaplama göre, 1.200.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 300.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı (%23-%1=) %22 olarak uygulanacak, matrahın kalan 900.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.9.2. Üretim veya ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi halinde uygulama

Gerek bu Kanundaki gerekse diğer kanunlardaki muhtelif düzenlemeler dolayısıyla mükelleflerin üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir.

Mükelleflerin, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, istisnaya konu edilen üretim veya ihracat kazancı için, Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde, 1 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında, istisnaya konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan üretim veya ihracat kazancı, ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz (M) A.Ş. 2022 yılında Mersin Serbest Bölgesindeki üretim faaliyetinden 700.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu firma, aynı zamanda serbest bölge dışında ürettiği inşaat makinelerinin yurt içinde satışından da 800.000 TL kazanç elde etmiştir.

(M) A.Ş.'nin faaliyetlerinin 2022 yılı sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	: 1.600.000 TL
-Serbest bölgedeki üretim faaliyetinden elde edilen kazanç	: 700.000 TL
-İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	: 800.000 TL
-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	: 100.000 TL
KKEG	: 400.000 TL
Serbest bölge kazanç istisnası	: 700.000 TL
Geçmiş yıl zararları	: 300.000 TL
Matrah	: 1.000.000 TL

Sanayi sicil belgesini haiz (M) A.Ş.'nin 2022 yılında Mersin Serbest Bölgesindeki üretim faaliyetinden elde ettiği kazanç, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında değerlendirilmeyecektir. (M) A.Ş. tarafından serbest bölge dışında üretilen inşaat makinelerinin yurt içinde satışından elde edilen ve herhangi bir istisnaya tabi tutulmamış olan 800.000 TL tutarında kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrah aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah : $\text{Matrah} \times (\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK})$
: $1.000.000 \text{ TL} \times [(1.500.000 - 700.000) / (1.600.000 - 700.000)]$
: $1.000.000 \text{ TL} \times 800.000 / 900.000$
: $1.000.000 \text{ TL} \times \%88,89$
: 888.888,89 TL

Dolayısıyla, (M) A.Ş. 1.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının serbest bölge dışında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde edilen 800.000 TL'lik kısmına bu Kanunun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını $(\%23 - \%1 =) \%22$ olarak uygulayacak, matrahın kalan 200.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

32.1.2.10. Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda 1 puan indirim uygulaması

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 kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için 1 puanlık oran indirimi, Kanunun 32 nci maddesinde yer alan diğer indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır. Bu nedenle, mükelleflerce, aynı dönemde Kanunun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkralarından yararlanılabilmesi halinde öncelikle 32 nci maddenin altıncı fıkrası hükmü (2 puan indirim) uygulanacak ardından yedinci ve sekizinci fıkralardaki 1 puanlık indirim hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle iştigal edilerek Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve/veya sekizinci fıkrası kapsamında bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için (Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim ilave olarak) 1 puan indirim daha uygulanacaktır.

Örnek: 2021 yılında payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere %30 oranında halka arz edilen (N) A.Ş. sanayi sicil belgesini haiz olup inşaat makineleri üreterek yurt içine satmaktadır. (N) A.Ş.'nin 2022 yılı faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	: 2.000.000 TL
- İnşaat makinelerinin satışından elde edilen kazanç	: 1.400.000 TL
- Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan).....	: 600.000 TL
KKEG	: 500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	: 2.000.000 TL
Matrah	: 500.000 TL

(N) A.Ş., 10/2/2021 tarihinde gerçekleşen halka arz işleminden dolayı 2022 yılında Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını 2 puan indirimli $(\%23 - \%2 =) \%21$ olarak dikkate alacaktır.

2022 yılında ürettiği inşaat makinelerinin satışından elde etmiş olduğu 1.400.000 TL'lik kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edecektir.

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

: 500.000 TL x (1.400.000/2.000.000)

: 500.000 TL x %70

: 350.000 TL

(N) A.Ş.'nin 2021-2025 hesap dönemlerinde matrahının tamamına Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli uygulanacağından 2022 yılında üretim faaliyetinden kaynaklanan 1 puan indirim ise 2 puanlık bu indirimden sonra uygulanabilecektir.

Delaysıyla, (N) A.Ş.'nin 500.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 350.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı Kanunun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirim (%23-%2= %21'e) ilave olarak 1 puan indirimli (%21-%1=%20) olarak uygulanacak, matrahın kalan 150.000 TL'lik kısmına ise (%23-%2=) %21 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır.

32.1.2.11. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılması halinde 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 uygulanabilmektedir. Ayrıca, bu mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları delaysıyla yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden veya ihracat faaliyetlerinden kazanç elde etmiş olmaları halinde, hem Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 1 puanlık indirimden hem de Kanunun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.

Bu durumda, 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.

Örnek: (O) A.Ş.'nin 2020 yılında başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2022 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 5.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve 2022 yılında bu yatırımdan 300.000 TL kazanç elde edilmiştir. (O) A.Ş., 2022 yılı matrahının tamamını (300.000 TL yatırımdan elde edilen kazanç, 1.700.000 TL diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak) Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi tutacaktır.

(Yatırıma katkı oranı: %50, vergi indirim oranı: %80)

2022 yılında mal ihracatı faaliyetinden 1.500.000 TL kazanç elde etmiş olan (O) A.Ş.'nin 2022 yılı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı : 2.000.000 TL

-Mal ihracatından elde edilen kazanç : 1.500.000 TL

-Diğer kazançlar (1 puan indirim kapsamında olmayan)..... : 500.000 TL

Matrah : **2.000.000 TL**

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)

: 2.000.000-TL x (1.500.000/2.000.000)

: 2.000.000 TL x %75

: 1.500.000 TL

(O) A.Ş.'nin 2022 yılı matrahının tamamına Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanacağı için yatırım teşvik belgesindeki %80 vergi indirim oranı,

-Matrahın, ihracat faaliyetinden elde edilen kazanç nedeniyle 1 puan indirim uygulanan 1.500.000 TL'lik kısmı için $(\%23 - \%1) = \%22$ oranına,

-Matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için de %23 oranına

uygulanacaktır.

Dolayısıyla, matrahın 1.500.000 TL'lik kısmına $[\%22 - (\%22 \times \%80)]$ %4,4 oranı uygulanırken, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmına $[\%23 - (\%23 \times \%80)]$ %4,6 oranı uygulanacaktır. (O) A.Ş. indirimli kurumlar vergisi uygulaması dolayısıyla 2022 yılında (264.000 TL + 92.000 TL) olmak üzere 356.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından yararlanmış olacaktır.

Öte yandan, (O) A.Ş.'nin Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaması halinde, 2.000.000 TL'lik 2022 yılı matrahının 1.500.000 TL'lik kısmı için kurumlar vergisi oranını $(\%23 - \%1) = \%22$ olarak, matrahın kalan 500.000 TL'lik kısmı için ise genel oranı (%23) dikkate alacaktır.

32.1.2.12. Diğer hususlar

32.1.2.12.1. 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 tespit edilerek dağıtılabilecektir.

Öte yandan, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

32.1.2.12.2. Mühhasıran üretim veya ihracat kazançlarına isabet eden kur farkı ve diğer gelirlerin durumu

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

MADDE 2- Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3- Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.