

HİZMET İHRACATINDA VERGİ İNDİRİMİ

Beyza Totur

SMMM, Türkiye, e-mail: beyza_krbtn@hotmail.com

A-GENEL OLARAK HİZMET İHRACATINDA VERGİ İNDİRİMİ

15 Haziran 2012 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yapılan düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenleme ile Türkiye'de yerleşmiş olmayanlara Türkiye'den verilen ve yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden elde edilen kazancın % 50'sinin beyanname üzerinde gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirimi öngörüldü.

Burada amaç; hizmet sektöründen daha fazla pay alabilmek için kıyasıya bir rekabet içine girmekte ve bunu sağlayabilmek için de farklı teşvik yöntemleri uygulayabilmek ve özellikle son yıllarda döviz gelirlerini arttırmaktır.

Anılan düzenlemenin yapıldığı 6322 sayılı Kanunun gerekçesinde belirtildiği gibi söz konusu düzenlemeyle;

- * Hizmet ihracı yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğinin artırılması,
- * Yeni ihracat alanlarının oluşturulması,
- * İstihdam imkanlarının yaratılması,
- * Nitelikli işgücünün Türkiye'de istihdamının artırılarak sürdürülmesinin desteklenmesi suretiyle, yüksek katma değer yaratma potansiyeli bulunan hizmetler için yeni bir teşvik unsuru ihdas edilmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda, yurt dışı yerleşiklere yüksek katma değerli hizmet veren hizmet işletmelerine vergisel açıdan teşvikler getirilmiştir. Bu teşviklerin;
- * Ülkemizde belli bir konuda uzmanlaşmış, yabancı dil bilgisine sahip olan vatandaşlarımızın istihdam olanaklarını artırması,

Citation/Atf: TOTUR, B. (2024). HİZMET İHRACATINDA VERGİ İNDİRİMİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 133-140

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Beyza Totur
E-mail: beyza_krbtn@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

* Yurt dışına gitmeksizin dünyanın her yerine birçok hizmetin verilmesi imkanı doğacağı için beyin göçünü de engellemesi, beklenmektedir.

6322 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 89 ve KVK'nun 10 uncu maddelerine,

“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 ve veri saklama hizmeti 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.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükmü eklenerek, anılan işlemlerden sağlanan gelirin %50’sinin gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan sağlanmıştır.

2016 yılında 6728 sayılı Kanun’la, madde kapsamındaki hizmetlere; ürün testi, sertifikasyon, veri işleme ve veri analizi hizmetleri eklendi.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi-ürün testi-sertifika-son-veri saklama-veri işleme-veri analiz hizmetleri, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim faaliyetinde bulunan hizmet işletmeleri, ilgili Bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri alanlarında kurumların elde etmiş oldukları kazançta kanun kapsamında indirim uygulanacaktır.

%50 olan indirim oranı daha sonra % 80 oranına yükseltilmiştir. İlgili kanun, 28,12,2023 tarihli, 32413 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 7491 Sayılı Kanunun 59’uncu maddesi ile, Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1 (ğ) maddesi uyarınca yurtdışına verilen bazı hizmetlerden elde edilen kazançlara uygulanan yüzde 50 indirim oranı, söz konusu düzenleme çerçevesindeki şartlar dahilinde yüzde 80’e çıkarılacak şekilde düzenlenmiştir. Hizmet ihracı olarak ta adlandırılan uygulama Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1 (ğ) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde düzenlenmiştir.

7491 sayılı kanunun 59. maddesinde yapılan düzenleme 01/01/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere 28/12/2023 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, maddede belirtilen şartlar dahilinde yüzde 80 kazanç indiriminin 2023 yılı kazançlarına da uygulanmış ve 2023 için hizmet ihracı yapan firmalara olduğu gibi dövizin kontrol edilmesi anlamında da önemli bir enstrüman olarak da kullanılmıştır.

Hizmet ihracı uygulamasında esaslar;

Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1 (ğ) maddesi uyarınca; Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan mühendislik, mimarlık, tıbbi raporlama, tasarım, yazılım, muhasebe kaydı tutma, veri analizi, veri saklama, veri işleme, sertifikasyon, çağrı merkezi, ürün testi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan diğer 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 yüzde 50’si kurum kazancından indirilebilmekteydi.

7491 sayılı kanunla indirim oranı yüzde 80’e çıkarılmıştır. Kanun kapsamında verilen hizmetten yurt dışında yararlanmış olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, yurt dışı muki-

mi için verilen hizmetin, bu kişilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

Bu hizmetlerden elde edilen kazançlara indirim uygulanabilmesi için kazancın tamamının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmiş ve indirim oranı yüzde 80'e çıkarılmıştır. Ayrıca, bu indirimden yararlanabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Kurumlar vergisi mükellefleri gibi gelir vergisi mükellefleri de indirimden yararlanacaktır.

7491 sayılı kanununun 59. maddesinde yapılan düzenleme kanunun yürürlüğe giriş tarihi nedeniyle ile 2023 yılı kazançlarına uygulanır mı? çelişmesini ortadan kaldırarak, maddede belirtilen şartlar dahilinde yüzde 80 kazanç indiriminin 2023 yılı kazançlarına da uygulanması bizce de isabet olmuştur.

İndirimden faydalanma şartları;

Kapsama giren hizmetlerden elde edilen kazançlarda indirimden yararlanabilmek için;

*Hizmetin, esas faaliyet konuları arasında olması ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişi ve kurumlara sunulması,

*Hizmet karşılığında faturanın yurt dışı mukimi kişi veya kurum adına düzenlenmesi,

*Türkiye'den verilen hizmetten münhasıran yurt dışında yararlanılması ve

*Kazancın tamamının elde edildiği yıla/hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi, gerekiyor.

İndirimden yararlanabilmek için, madde kapsamında elde edilen gelirin döviz veya Türk lirası olması önemli değildir. Her iki durumda da indirimden yararlanılabilir. (03.02.2023 tarih ve 166967 sayılı özelge.)

Söz konusu ihracat şekillerine ait bedellerin tasarrufu serbest bulunmakta olup, bahse konu ihracatlara ilişkin tutarlar için döviz alım belgesi düzenlenmesi zorunluluğu da

bulunmamaktadır. Bununla birlikte, ihraç edilen malın GB'nin 22 nci hanesinde kayıtlı bedelinin yurda getirilerek, fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içinde İBKB düzenlenmesi zorunludur.

Hizmet ihracatında da bu işlemleri tevsik edici somut bir belge gereklidir.

Navlun, sigorta, komisyon gibi hizmetler için GTİP koduna gerek yoktur.(GTİP, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu'nun kısaltmasıdır. Ülkemizde, genel olarak tarife cetvelinin yerine kullanılan GTİP aslında Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde 12 haneli koda verilen isimdir. GTİP, İngilizce'de, HS Code, Customs Tariff, Harmonized Code veya Harmonized System olarak adlandırılmaktadır.)

Yabancı ülkelerde elde edilen kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden, belirli koşul ve sınırlar çerçevesinde mahsup edilebiliyor.

Kanun'un 12. maddesinin 2 numaralı fıkrasında,

" yurt dışındaki müşteri" tabirinin;

ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Dikkat edilmesi gereken husus, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi;

Fatura veya benzeri nitelikteki belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,

Hizmetten yurt dışında faydalanılması ve yurtdışındaki bir firma için yapılması, şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Kapsama giren hizmetlerden elde edilen kazançların % 80'lik kısmı beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılarak, bu kısım üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmıyor. Bu nedenle, yurtdışında ödenen vergi tutarının ancak % 20'lik kısmı, Türkiye'de hesapla-

nan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. (23.07.2013 tarih ve 774 sayılı özelge.)

İlgili kanun ile ilgili biraz başlık ve örnek bilgiler ve uygulamalar hakkında bilgi vermemiz gerekirse,

Hizmet ihracı KDV beyannamesinde, Dönemin hizmet ihracatı istisnası toplam tutarı ilgili dönemin KDV beyannamesinde Tablo 8'de tam istisna kapsamına giren işlemler bölümünde 302 kodlu 11/1-a madde numaralı hizmet ihracatı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi gereğince yurt dışında bulunan müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisna olmakta bu olup bu işlemler nedeniyle yüklenen vergiler de yine anılan Kanun'un 32'nci maddesi gereğince iade alınabilecektir

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11/1(a) bendinde; *ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.*

İndirim uygulamasından yararlanılması mümkün olmayan uygulama örnekleri ;

Yurt dışında bulunan müşteriye, müşterinin Türkiye'de satın alacağı ürünlerin ihraç edilmeden önce kalite kontrol işlemi yapılması, bu işlem sonucunda müşteriye rapor hazırlanması, müşterinin de bu rapor doğrultusunda ürünlerin satın alma işini gerçekleştirme hizmeti, münhasıran yurt dışında yararlanılan bir hizmet olmadığından, (12.04.2017 tarih ve 101659 sayılı özelge.)

Yurt dışında bulunan büyükelçilik binalarına ilişkin mimari projelerin çizimi hizmeti, esas itibarıyla Türkiye Cumhuriyeti Devlete verildiğinden, bu işten elde edilen kazanç için indirim uygulaması yapılamıyor. (09.05.2016 tarih ve 53061 sayılı özelge.)

Avrupa Birliği tarafından finanse edilen, yurt dışında mukim bir kurum liderliğinde

konsorsiyum tarafından Türkiye'de yürütülen proje kapsamında, söz konusu kuruma verilen tasarım ve mühendislik hizmetinden yurt dışında yararlanılmadığından, (14.07.2014 tarih ve 716 sayılı özelge.)

*Danışmanlık faaliyeti düzenleme kapsamında olmadığından, bu faaliyetten elde edilen kazanç için indirim uygulaması mümkün değil. (22.05.2023 tarih ve 107854 sayılı özelge.)

*Yurtdışındaki müşteriye verilen dijital reklam yönetim hizmeti faaliyeti, Kanun'da sayılan faaliyetlerden olmadığından, bu faaliyetten elde edilen kazançta indirim uygulanması mümkün değil. (16.01.2013 tarih ve 3959 sayılı özelge.)

*Tasarım danışmanlık faaliyeti düzenleme kapsamında olmadığından, bu faaliyetten elde edilen kazanç için indirim uygulaması mümkün değil. (11.08.2020 tarih ve 67858 sayılı özelgeler.)

*Yurt dışındaki müşterilere teslim edilen bilgisayar oyunları yazılımları kapsamında, oyunun oynanması esnasında elde edilen reklâm gelirlerinden alınan paylar, yazılım hizmetinden elde edilen gelir olmayıp, bilgisayar oyunlarının yurt içi ve yurt dışındaki kullanıcılar tarafından oynanması esnasında elde edilen gelir niteliğinden olduğundan, bu kapsamda elde edilen kazançtan indirim yapılması mümkün değil. (12.07.2019 tarih ve 235439 sayılı özelge.)

*Yurt dışındaki kişi ve kurumlara Türkiye'de sunulan ve münhasıran yurt dışında yararlanılan tasarım ve mimarlık hizmetlerinden elde edilen kazanç için indirim uygulaması mümkün. Ancak, montaj hizmetlerinin Kanun kapsamına girmemesi nedeniyle bu faaliyetten elde edilen kazançların söz konusu indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değil.

*Hizmetin yurt dışında verilmesi halinde, bu hizmetten elde edilen kazançtan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi uyarınca indirim yapılması olanaklı değil. (06.10.2020 tarih ve 114489 sayılı özelge.)

*Çalışma raporları düzenleme faaliyeti tıbbi raporlama niteliği taşıdığından, aranan koşulların sağlanması halinde, bu hizmetten elde edilen kazançtan indirim yapılabilir. (21.08.2013 tarih ve 885 sayılı özelge.)

İlgili kanun ile ülkemizde bulunan 500 üzeri Hizmet ihracı gerçekleştiren büyük şirketler ve bu konuda girişimci olabilecek işletmeler için oldukça avantajlar sağlayan bir kanun olarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. İlgili kanun, ekonomik kalkınma ve büyüme, hazineye gelir sağlama, dış ödemeler dengesinin giderilmesine katkı, piyasa aksaklıklarının giderilmesi ve daha rekabet edilebilir alan yaratılması, pazar paylarına rekabetçi katılımı katkı sağlayacağı konusu da ülkemiz için önemli olarak değerlendirilebilir.

B-HİZMET İHRACINDAN ELDE EDİLEN KAZANCIN TESPİTİ, KAYITLARDA İZLENMESİ VE BEYANI

1-İndirim tutarının tespiti;

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %80'i, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zarar ile sonuçlanması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

2- Kazancın kayıtlarda izlenmesi;

İndirim 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.

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.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasıllara oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ait 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.

3- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye' de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler;

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %80'ini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad- soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakan-

liğinca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi daire-sine verilmesi gerekmektedir.

4-Esas faaliyet konusu dışında ki gelirler;

İlgili şirketler in esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Örnek1;

Türkiye’de tıbbi raporlama faaliyetin-de bulunan (A) firması, 2023 yılında tam mükellef kişi ve kurumlara vermiş olduğu hizmetlerin yanı sıra, Almanya mukimi (B) İlaç firması ile Fransa mukimi (C) ilaç firmasına da bu ülkelerdeki faaliyetleri dolayısıyla Türkiye’den tıbbi raporlama hizmeti vermektedir.

A firmasının, 2023 yılındaki harcama ve gelirleri aşağıdaki gibidir;

- Firmanın 15 personeli bulunmakta olup, bunlardan 4’ü tamamen (B) firmasıyla, 5’i (C) firmasıyla ilgilenmiştir. Diğer personel ise yurt içindeki firmalara hizmet vermiştir. (A) Firması, yurt dışında bulunan firmalarla ilgilenen personele toplam 120.000 TL, diğer personele ise 80.000 TL ücret ödemiştir.
- Elektrik, su ve doğalgaz giderleri için 5.000 TL ödemiştir.
- Her bir personel aynı cihazları kullanmakta olup cihazlara ilişkin amortisman gideri 4.500 TL’dir.
- Ofis binasına ilişkin yıllık amortisman gideri 2.500 TL’dir.
- Yapmış olduğu tıbbi tahliller için toplam 400.000 TL tutarında sarf malzemesi kullanmış olup, hangi iş için ne kadar malzeme kullanıldığı tam olarak tespit edilememektedir.

- Firma, 2023 yılında yapmış olduğu hizmetler karşılığında yurtiçi müşterilere toplamda 400.000 TL tutarında fatura düzenlenmiştir.

- Alman (B) firması için muhtelif tarihlerde 250.000 TL, Fransız (C) firması adına ise 350.000 TL tutarında fatura düzenlenmiş, fatura bedellerini yıl içinde muhtelif tarihlerde tahsil edilmiştir. Firman ayrıca yurt dışındaki firmalar adına düzenlediği faturalardan kaynaklanan 25.000 TL kur farkı geliri ve 15.000 TL banka faiz geliri bulunmaktadır. Yukarıda açıklamalar doğrultusunda (A) firmasının indirime esas kazancı aşağıdaki gibi olacaktır:

- Personel giderlerinin indirim kapsamında verilen hizmete ilişkin çalışan ve çalışmayan personele göre bölünerek gider kaydedilecektir. Firma, (B) ve (C) firması ile ilgilenen personellerine toplam 120.000 TL, diğer personellerine 80.000 TL ücret ödemiştir. Bu durumda indirime esas kazançta dikkate alınacak gider 120.000 TL olacaktır.

- Elektrik, doğalgaz ve su gideri ile ofis binası amortisman giderleri firmanın müşterek giderlerinden olduğundan indirime esas kazançta isabet eden gider tutarının bulunabilmesi için gider tutarı indirime esas kazancın hasılat içindeki payı doğrultusunda dağıtım tabi tutulmalıdır. Bu durumda elektrik, doğalgaz ve su giderleri ile bina amortisman giderlerinden indirime esas kazanç doğrultusunda dikkate alınacak tutarı $[7.500 \times (600.000 / 1.000.000)] = 4.500$ TL olmaktadır.

- Sarf malzemeleri için de kullanım alanları tam bilinemediği için, satış tutarları esas alınarak hesaplama yapılacaktır. - Personelin kullanmış olduğu cihazlara ilişkin amortisman giderleri, indirime esas kazanç kapsamında çalışan personel sayısı belli olduğundan çalışan sayısının oranına göre dağıtılacak, dağıtım $(4.000 \times (9/15))$ şeklinde olacaktır.

- Yurt dışı firmalardan yapılan tahsilata ilişkin olarak meydana gelen 25.000 TL’lik kur farkı geliri ile 15.000 TL’lik faiz geliri ise ilgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile ola-

ğandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından indirimde esas kazanca dahil edilmeyecektir. Bu verilere göre (A) Firmasının indirimden faydalanabileceği tutar aşağıda hesaplanmıştır

Açıklama	İndirim Kapsamında Olmayan	İndirim Kapsamında Olan
Hasılat	400.000	600.000
Personel Giderleri (-)	80.000	120.000
Elektrik, Su, Doğalgaz ve Kira (-)	3.000	4.500
Cihaz amortisman gideri (-)	1.800	2.700
Sarf malzeme giderleri (-)	160.000	240.000
Kur farkı gelirleri	25.000	0,00
Faiz gelirleri	15.000	0,00
NET GELİR	195.200	232.800
İndirim Tutarı	0	186.240
Vergi matrahı	241.760	

Örnek2:

MÜHENDİS A.Ş. 2023 yılında 10.000.000-TL hizmet hasılatı gerçekleştirmiştir. Hasılatın 7.000.000-TL'si yurtiçi mukimi firmalara verilen sertifikasyon hizmetleri ifasından, 3.000.000-TL'si ise aynı hizmetlerin yurt dışı müşterilerine verilmesinden oluşmaktadır. MÜHENDİS A.Ş. ayrıca 100.000-TL faiz geliri elde etmiştir. 2023 yılında hizmet üretim maliyeti 8.000.000-TL olup, söz konusu maliyetin 6.000.000-TL'sine yurt içi mukimi firmalara sunulan hizmetler, 2.000.000-TL'sine yurtdışı firmalara verilen hizmetler için katlanılmıştır. Buna göre, Brüt satış kazancı 2.000.000.-TL olarak hesaplanmıştır.

MÜHENDİS A.Ş. 2023 yılı için ayrıca aşağıdaki giderlere katlanmıştır:

Pazarlama Giderleri	200.000 TL
Yönetim Giderleri	700.000 TL
Karşılık Giderleri	10.000 TL
Finansman Giderleri	100.000 TL
TOPLAM GİDERLER	1.010.000 TL

Öncelikle indirim 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.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatına oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

Örneğimizde toplamda 1.010.000.-TL gidere katlanılmıştır, ancak bu giderlerin içerisinde yer alan Karşılık Giderleri tutarı olan 10.000.-TL, Kurumlar Vergisi Tebliğinin "10.5.3.4. Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler" başlıklı düzenlemesinin tersine yorumundan, esas faaliyet konusu dışındaki giderlerinde oranlama yapılırken dikkate alınmaması gerektiğini düşünülmektedir. Örneğin çarpıcı olması açısından karşılık giderleri özellikle seçilmiştir. Tersine yorumun dışında reel bir yorum daha yapacak olur isek, karşılık giderleri genelde, daha önceki dönemlerde hasılat/maliyet karşılaştırılması yapılmış, eş deyişle, kurumlar vergisi matrahına dahil edilmiştir. VUK 'da yer alan "şüpheli alacaklarda değerlendirme" hükümlerinde özetle alacağın şüpheli hale geldiği dönemde pasifte karşılık ayırmak suretiyle kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısı ile bu kapsamda oranlama yapılırken dikkate alınmaması gerekmektedir. Kezailerleyen dönemlerde tahsilat olur ise de tebliğ hükümlerince indirimden faydalandırılmayacaktır.

Örneğimizde toplam hasılatın %70'sı yurtiçi müşterilere, %30'ü ise yurtdışı müşterilerine gerçekleştirilmiştir.

Buna göre;

A-Yurtdışı Müşterilerinden Hasılat	3.000.000 TL
B-Yurtdışı Müşterileri Üretim Maliyeti	2.000.000 TL
C-Safi Hasılat (A – B)	1.000.000 TL
D-Giderlerin Yansıtılması (1.000.000 x %30)	300.000 TL
E-İndirim Uygulanacak Kazanç (C – D)	700.000 TL
F-Matrahtan İndirilecek Tutar (E x %80)	560.000 TL

Kaynak: Örnek1, <https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1333.pdf> sayfasından alınıp güncellenmiştir.