

Sirküler Tarihi : 30/04/2021

Sirküler No : 2021 /74

314 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 30.04.2021 tarih ve 31470 no.lu Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe gitmiştir.

Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesiyle Mal İhracatı Kapsamında Elde Edilen Kazançlarda İndirim ile ilgili açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

7256 sayılı **Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun** 16. maddesi ile 193 sayılı Kanunun 89. maddesine aşağıdaki bent eklenmiştir.

“16. Tam mükellef gerçek kişilerin, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 225. maddesi kapsamında **dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler** tarafından düzenlenen **elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle** gerçekleştirdikleri mal ihracatı kapsamında **elde ettikleri kazancın %50’si.**

Bu indirimden yararlanılabilmesi için bu kapsamda sayılan;

- a) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık **400.000 Türk lirasına** kadar olanların, ilgili yılda **kendilerinin sigortalı olması,**
- b) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık **800.000 Türk lirasına** kadar olanların, ilgili yılda **kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,**
- c) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık **1.600.000 Türk lirasına** kadar olanların, ilgili yılda **kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,**
- d) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık **2.400.000 Türk lirasına kadar olanların,** **(AZAMI HAD)** ilgili yılda **kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama üç tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması şarttır.**

(Bu bentte geçen sigortalı olma ibaresi 5510 sayılı Kanun kapsamında sigortalı sayılanları ifade eder.)

HASILAT VE İŞÇİ ÇALIŞTIRMA ŞARTLARININ BİRLİKTE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ GEREKMEKTEDİR.

Hasılat Toplamı	Gerçek kişi Kendisi Sigortalılık	En az Çalıştırılması Gereken Personel Sayısı / Tam zaman ya da eş değer kısmi zamanlı
400.000 TL'ye kadar olan	1	-
800.000 TL'ye kadar olan	1	1
1.600.000 TL'ye kadar olan	1	2
2.400.000'e kadar (Azami Tutar)	1	3

Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oran, tutar ve sayıları yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya, Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Söz konusu hükmün 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

Bu bölümde geçen;

a) Elektronik ticaret gümrük beyannamesi: 4458 sayılı Kanunun 225. maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi veya hızlı kargo taşıma hizmeti veren şirketler tarafından miktar ve değer itibarıyla Ticaret Bakanlığınca belirlenen sınırı geçmeyen eşyanın ihracatı kapsamında elektronik ortamda düzenlenen beyannameyi,

b) Hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket: Ticaret Bakanlığınca belirlenen koşulları taşıyan ve 4458 sayılı Kanunun 225. maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan şirketi,

c) Mal ihracatı: Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasıdır.

İndirimden yararlanabilecek mükellefler ve yararlanma şartları

- İndirimden, **tam mükellef gerçek kişiler** yararlanabilecektir.
- 10/3/2013 tarihli ve 28583 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4 Seri No.lu Posta ve Hızlı Kargo Taşımacılığı - Gümrük Genel Tebliği uyarınca, **miktarı brüt 300 kilogramı ve değeri 15.000 Avro’yu geçmeyen mallar** için dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından elektronik ticaret gümrük beyannamesi düzenlenebileceğinden, **miktar veya değer itibarıyla bu sınır içerisinde yer alan malların ihracatından elde edilen kazançlar beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.**
- İndirim şartı olarak belirtilen işçi çalıştırma sayısının tespitinde, mükelleflerin ilgili takvim yılında **aylık ya da üç aylık olarak verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde bildirdikleri çalışan sayılarının ortalaması** dikkate alınacaktır.
- Döviz cinsi hasılatların Türk lirasına çevrilmesinde, **satış hasılatının fiili ihraç tarihi itibarıyla tahakkuk ettiği kabul edilerek Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kuru** dikkate alınacaktır.
- Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen mal ihracatı dışında, **mükelleflerin başka şekillerde ihracat gelirlerinin olması**, söz konusu **indirimden yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.**
- Ancak anılan mükellefler tarafından diğer şekillerde yapılan ihracat kazançları beyanname üzerinden **indirim konusu yapılamayacak olup**, yalnızca Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı aracılığıyla bent kapsamında yapılan mal ihracatından elde edilen kazançlar indirim konusu edilebilecektir.

Örnek -1:

Tam mükellef Bay (F), büro mobilyalarının imalatı faaliyetinin yanında mobilya aksesuarlarının perakende ticareti faaliyetiyle de iştigal etmektedir.

Mükellefin bu faaliyetlerine ilişkin ihracat gelirleri de bulunmaktadır.

Bay (F)'nin 2021 takvim yılında elde etmiş olduğu gelirler aşağıdaki gibidir:

Hasılat Türü	Hasılat	Maliyet	Kazanç
Yurtiçi Satışlar	2.200.000,00	1.100.000,00	1.100.000,00
Büro mobilyalarının satışından elde edilen hasılat	2.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Mobilya aksesuarlarının perakende ticaretinden elde edilen hasılat	200.000,00	100.000,00	100.000,00
Yurtdışı Satışlar	1.900.000,00	1.100.000,00	800.000,00
Büro mobilyalarının satışından elde edilen hasılat	1.000.000,00	500.000,00	500.000,00
Mobilya aksesuarlarının perakende ticaretinden elde edilen hasılat	900.000,00	600.000,00	300.000,00

Bay (F), ihraç etmiş olduğu **mobilya aksesuarlarını hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracılığıyla** büro mobilyalarını ise lojistik tırlar vasıtasıyla yurtdışındaki alıcılarına teslim etmektedir.

Buna göre Bay (F), Kanundaki diğer şartların da oluşması halinde, **sadece mobilya aksesuarlarının ihracından elde ettiği kazanç için indirimden faydalanabilecek olup, lojistik tırlar vasıtasıyla yaptığı büro mobilyalarının ihracatından elde ettiği kazanç için indirimden faydalanamayacaktır.**

İndirim şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde;

Hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracılığıyla yapılan mobilya aksesuarlarından elde edilen ihracat hasılat bedeli dikkate alınacaktır.

Bay (F) tarafından bu kapsamdaki ihracat faaliyetinden 900.000 TL ihracat hasılatı elde edildiğinden, ilgili dönemde **mükellefin kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması** koşuluyla söz konusu indirimden faydalanılabilecektir.

- Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen mal ihracatı yanında, başka şekillerde de ihracatları bulunan mükelleflerin, faaliyetlerine ilişkin **hasılat, maliyet ve gider unsurlarını ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir.**
- Müşterek genel giderler, **indirim konusu yapılabilecek ihracat faaliyetlerinden elde edilecek hasılatların toplam hasılat içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır.**
- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının

amortismanları 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.

Örnek - 2:

Tam mükellef Bay (G), oltu taşından tespih ve süs eşyaları üretmekte olup, söz konusu ürünleri hem yurtiçine hem de yurtdışına satmaktadır.

Mükellef yurtdışındaki alıcılara, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracılığı ile ürünlerin teslimini gerçekleştirmektedir. Mükellefin 2021 yılında söz konusu ürünlerin ihracatından elde ettiği hasılatı 3.000.000 TL'dir.

Buna göre Kanundaki diğer şartlar sağlansa dahi, bir takvim yılında hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesi aracılığıyla elde edilen ihracat hasılatı, Kanunda belirtilen ihracat hasılatının azami tutarı olan **2.400.000 TL'yi aştığından, mükellef Bay (G) söz konusu **indirimden faydalanamayacaktır.****

Örnek – 3:

Tam mükellef Bay (H), 2021 takvim yılında kendisine ait tekstil atölyesinde üretmiş olduğu bebek giyim ürünlerini, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle ihraç etmiştir.

Mükellef 2021 takvim yılı içerisinde gerçekleştirilen ihracat kapsamında 1.650.000 TL hasılat elde etmiş olup, ihracat kazancı 500.000 TL'dir.

İlgili takvim yılında mükellef sigortalı olup, iki tam zamanlı da işçi çalıştırmaktadır.

Buna göre Bay (H) 2021 takvim yılında **üç tam zamanlı işçi çalıştırmadığından söz konusu indirimden faydalanamayacaktır.**

- Mezû bent kapsamında ihraç edilen malların sonradan çeşitli nedenlerle **tamamen veya kısmen geri gelmesi halinde**, geri gelen mallara tekabül eden tutarlar **indirim konusu yapılamayacaktır.**

- **Yazılım, tasarım, mimarlık, mühendislik başta olmak üzere her türlü hizmet ihracı kapsamında elde edilen kazançlar düzenleme kapsamında yer almamaktadır.**

Uygulanacak indirim oranı

Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen mal ihracatından **kaynaklanan kazancın %50'si** (bentte yer alan diğer şartlar dâhilinde) kazancın elde edildiği takvim yılına ait verilecek **yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.**

İndirimden yararlanabilmek için;

Yıllık gelir vergisi beyannamesinde vergiye tabi gelirin bulunması gerekmekte olup, zarar halinde indirim söz konusu olmayacaktır.

İndirim konusu yapılamayan tutarların gelecek yıllara devri mümkün değildir.

Örnek – 4:

Türkiye’de yerleşik Bay (I), üretmiş olduğu kalem ve anahtarlıktan oluşan set şeklindeki ürünleri hem yurtiçinde satmakta hem de yurtdışına ihraç etmektedir.

Malların yurtdışındaki alıcılara teslimi, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracı kılınarak elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilmektedir. Mükellefin 2021 takvim yılında bu ihracattan elde ettiği hasılatı 450.000 TL, ihracat kazancı ise 200.000 TL’dir.

Mükellef Bay (I) 2021 takvim yılındaki faaliyetleri nedeniyle 5.000 TL zarar beyan etmiştir.

Buna göre Bay (I), Kanunda belirtilen diğer şartları taşımış olsa bile 2021 takvim yılında zarar beyan etmesi nedeniyle söz konusu indirimden faydalanamayacaktır.

Ayrıca ilgili takvim yılında faydalanılamayan indirim tutarı ($200.000 \times \%50 = 100.000$ TL) gelecek yıla devredilemeyecektir.

İndirimden geçici vergi dönemlerinde yararlanılması ve kur farklarının indirim tutarında dikkate alınmaması

Mükellefler geçici vergi dönemlerinde de anılan indirimden faydalanabileceklerdir.

İndirimden yararlanılabilmesi için Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler aracılığıyla yapılan mal ihracatından elde edilen hasılatlara ve çalıştırılan işçi sayılarına ilişkin Kanunda belirtilen şartların sağlanıp sağlanmadığı **her bir geçici vergi dönemi için ayrı ayrı değerlendirilecektir.**

Geçici vergi dönemlerinde aranılacak azami hasılat tutarı, **bir takvim yılı için belirlenen hasılat tutarlarının geçici vergi dönemine tekabül eden kısmı olacaktır.**

Örnek – 5:

Tam mükellef Bayan (İ)'nin kendisi sigortalı olup, mükellefin 2021 takvim yılında hızlı kargo taşımacılığı aracılığıyla mal ihracatından elde ettiği hasılat tutarları ile aylık olarak verdiği muhtasar beyannamelerinde bildirimde bulunduğu işçi sayılarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Geçici Vergi Dönemi	Hasılat Tutarı (TL)	Muhtasar Beyan Dönemi	Çalışan İşçi Sayısı (Tam Zamanlı)
1. Dönem	90.000	Oca.21	1
		Şub.21	1
		Mar.21	2
2. Dönem	290.000	Nis.21	2
		May.21	2
		Haz.21	2
3. Dönem	790.000	Tem.21	3
		Ağu.21	3
		Eyl.21	2
4. Dönem	1.400.000	Eki.21	6
		Kas.21	6
		Ara.21	6
Toplam	1.400.000		

Bayan (İ)'nin **1. geçici vergi döneminde** hasılatı 90.000 TL ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 1,33 (4/3)'tür.

Mükellef 1. geçici vergi döneminde (a) alt bendinde yer alan ve ilk geçici vergi dönemine tekabül eden $[(400.000/(12/3))= 100.000 \text{ TL}]$ hasılat sınırını geçmediğinden indirimden yararlanabilmesi için yalnızca kendisinin sigortalı olması yeterli olup, bu şart sağlandığından mükellef indirimden faydalanabilecektir.

2. geçici vergi döneminde Bayan (İ)'nin hasılatı 290.000 TL (90.000+200.000) ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 1,66 (10/6)'dır.

Mükellef 2. geçici vergi döneminde (a) alt bendinde yer alan ve ikinci geçici vergi dönemine tekabül eden $[(400.000/(12/6))= 200.000 \text{ TL}]$ hasılat sınırını geçmiş olmakla birlikte (b) alt bendinde yer alan ve 2.geçici vergi dönemine tekabül eden $[(800.000/(12/6))=400.000 \text{ TL}]$ hasılat sınırını geçmediğinden, Bayan (İ)'nin indirimden yararlanabilmesi için kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı işçi çalıştırması yeterli olup, mükellef bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.

3. geçici vergi döneminde Bayan (İ)'nin hasılatı 790.000 TL (90.000+200.000+500.000) ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 2 (18/9)'dir.

Mükellef 3. geçici vergi döneminde (c) alt bendinde yer alan ve üçüncü geçici vergi dönemine tekabül eden $[(1.600.000/(12/9))=1.200.000 \text{ TL}]$ hasılat sınırını geçmediğinden, indirimden yararlanabilmesi için mükellefin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı işçi çalıştırılması yeterli olup, adı geçen bu şartları sağladığından **indirimden faydalanabilecektir.**

4. geçici vergi döneminde Bayan (İ)'nin hasılatı 1.400.000 TL (90.000+200.000+500.000+610.000) ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 3 (36/12)'tür.

Mükellef 4. geçici vergi döneminde (c) alt bendinde yer alan ve 4. geçici vergi dönemine tekabül eden (1.600.000 TL) hasılat sınırını geçmediğinden, Bayan (İ)'nin indirimden yararlanabilmesi için kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı işçi çalıştırması yeterli olup, mükellef bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.

Geçici Vergi Dönemi	Döneme İsbet Eden Hasılat	Ortalalama İşçi Sayısı Hesaplama	Ortalama İşçi Sayısı	Hasılat Sınırı Hesaplama	Vergi Dönemine Tekabil Eden Hasılat Sınırı (a bendi)	Vergi Dönemine Tekabil Eden Hasılat Sınırı (b bendi)	Vergi Dönemine Tekabil Eden Hasılat Sınırı (c bendi)	Yararlanma durumu
1. Dönem	90.000	(1+1+2)/3	1,33	(400.000 / 12) x 3	100.000	-	-	Hasılat sınırını geçmediğinden indirimden yararlanabilmesi için yalnızca kendisinin sigortalı olması yeterli olup, bu şart sağlandığından mükellef indirimden faydalanabilecektir.
2. Dönem	200.000	(1+1+2+2+2+2)/6	1,67	(400.000 / 12) x 6	200.000	400.000	-	b bendine ilişkin hasılat sınırını geçmediğinden, Bayan (İ)'nin indirimden yararlanabilmesi için kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı işçi çalıştırması yeterli olup, mükellef bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.
3. Dönem	500.000	(1+1+2+2+2+2+3+3+2)/9	2,00	(400.000 / 12) x 9	-	-	1.200.000	c bendi hasılat sınırını geçmediğinden, indirimden yararlanabilmesi için mükellefin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı işçi çalıştırılması yeterli olup, adı geçen bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.
4. Dönem	610.000	(1+1+2+2+2+2+3+3+2+6+6)/12	3,00	-	-	-	-	c bendinde yer alan ve 4. geçici vergi dönemine tekabül eden (1.600.000 TL) hasılat sınırını geçmediğinden, Bayan (İ)'nin indirimden yararlanabilmesi için kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı işçi çalıştırması yeterli olup, mükellef bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.

Mükellefler tarafından söz konusu kapsamda yapılan mal ihracatından kaynaklanan döviz cinsinden hasılatların fiili ihraç tarihinden ileriki bir tarihte tahsil edilmesi durumunda; tahsilatın yapıldığı tarihteki kur farkından dolayı oluşan kar veya zarar hasılat hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

