

SİRKÜLER (2023'41)

Konu: 7440 Sayılı Kanunun 10/7 inci Maddesi ile İhdas Edilen Ek Vergi Uygulamasına İlişkin Tebliği Yayınlanmıştır.

“Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği” (Seri No:3) yayımlanmış olup, bu tebliğ ile 7440 sayılı Kanun’un 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrasının uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu Kanunun 10. maddesine tebliğle eklenen yirmi yedinci fıkra hükmüyle tek seferlik yeni bir vergi ihdas edilmiştir. Düzenlemeye göre

“Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile aynı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin % 10 oranında, 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurtdışından elde edilen ve en az % 15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise %5 oranında ek vergi hesaplanır ve bu verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir.”

06/02/2023 tarihi itibarıyla Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa İlleri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır.

Verginin doğru hesaplanması amacıyla yapılan indirimler

Kurumlar vergisi mükelleflerince 2022 hesap dönemine ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan (Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki değerlendirme farkları, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası’nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında yapılan indimler

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dâhil edilerek beyannamenin "Diğer indirimler" ile "Diğer indirimler ve istisnalar" satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar ek verginin konusuna girmeyecektir. Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da ek vergi kapsamında değildir.

Mikro ve küçük işletmelerin Ar-Ge ve tasarım indirimleri

"Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" kapsamında mikro ve küçük işletme olarak sınıflandırılan kurumlar vergisi mükelleflerinin; teknoloji geliştirme bölgelerinden elde ettikleri kazançlar ile Ar-Ge ve tasarım merkezi bulunan mükelleflerin bu merkezlerdeki Ar-Ge ve tasarım harcamaları üzerinden hesaplanan Ar-Ge ve tasarım indirimleri ek vergi kapsamının dışındadır. Öte yandan bu kapsamdaki mükelleflerin, ek vergi kapsamına giren diğer indirim ve istisnaları ile indirimli kurumlar vergisi matrahları nedeniyle ek vergi hesaplamaları gerekmektedir.

7440 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 12/03/2023 itibarıyla mikro ve küçük işletme kapsamındaki mükelleflerin, bu durumlarını tevsik edici Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığından aldıkları belgeyi kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı izleyen ayın sonuna kadar bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Zararda olanlar ya da geçmiş yıl zararlarının mahsubu

2022 yılına ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde ticari zararı bulunanlar, istisnalar nedeniyle cari yıl zararı oluşanlar veya kurumlar vergisine tabi matrahları bulunmayan mükellefler de bu dönemde faydalandıkları indirim ve istisna tutarları üzerinden ek vergi hesaplayacaklardır.

2022 yılına ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları üzerinden ise ek vergi hesaplanmayacaktır.

2022 yılı içinde tasfiye devir birleşme nedeniyle beyanname verenler

Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle 2022 yılına ilişkin olarak Kanunun yayım tarihi olan 12/03/2023 tarihinden önce vermiş oldukları beyannamelerde faydalandıkları indirim ve istisna tutarları üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır.

Özel Hesap Dönemi kullanan mükellefler

Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için 2023 yılı içinde sona erecek hesap dönemi için verilmesi gereken kurumlar vergisi beyannamelerinde dikkate alınan indirim, istisna ve indirimli kurumlar vergisi matrahları üzerinden ek vergi hesaplanacaktır.

Verginin hesaplanması, beyanı ve ödenmesi

2022 yılına ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, tespit olunan matrahlar üzerinden Kanun hükmüne istinaden %10 oranında ek vergi hesaplanacaktır. 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki iştirak kazançları ile aynı fıkranın (b) ve (g) bentlerinde düzenlenen yurtdışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıyan yurtdışı iştirak kazançları ve yurtdışı şube kazançları üzerinden %5 oranında vergi

hesaplanacaktır.

Hesaplanan ek vergi, ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içerisinde, ikinci taksiti ise bu süreyi takip eden dördüncü ay içerisinde olmak üzere iki eşit taksit halinde ödenecektir.

5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) ve (h) bentlerinde düzenlenen yurtdışı iştirak hissesi satış kazançları ve yurtdışı inşaat, onarım ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar üzerinden ise ek vergi %10 oranında hesaplanacak olup bu kazançların elde edildiği ülkede en az %15 oranında vergi yükü taşıdığına ilişkin tevsik edici belgelerin kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunulan vergi dairelerine ibraz edilmesi durumunda, bu istisnalar üzerinden hesaplanan %10 oranındaki verginin %5'e isabet eden kısmı iade edilecektir.

Söz konusu iadeler, 06/04/2004 tarihli ve 25425 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:252)' inin üçüncü bölümünde yapılan açıklamalara göre vergi dairelerince yapılacaktır.

Diğer hususlar

Hesaplanan ek vergi gider ve indirim olarak dikkate alınmayacak ve yurt dışında ödenenler de dâhil hiçbir vergiden mahsup edilemeyecektir.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca, hak kazanılan istisna ve indirimlerin beyannamede gösterilmesi esas olup, beyannamede gösterilmeyen veya beyannamede gösterilmekle birlikte indirimler/istisnalar satırlarında yer verilmeyen indirim ve istisnalar nedeniyle eksik tahakkuk eden ek vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil olunur.

7440 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesi hükümleri kapsamında 2022 hesap dönemine ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunulması, mezkûr maddenin ikinci fıkrasına göre ek vergi bakımından bu döneme ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmez.

Söz konusu tebliğde uygulamaya ilişkin örneklere yer verilmiştir.

EK VERGİYE TABİ OLAN VE OLMAYAN İNDİRİM VE İSTİSNALAR

İndirim / İstisna	Ek vergi	
	Var/Yok	Oran (%)
İştirak kazançları istisnası (KVK Md. 5/1-a)	Var	5
Yurtdışı iştirak kazançları istisnası (En az %15 vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-b)	Var	5
Yurtdışı iştirak kazançları istisnası (%15'ten az vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-b)	Var	10
Yurtdışı iştirak hisseleri satış kazançları istisnası (KVK Md. 5/1-c)	Var	10

Emisyon primi istisnası (KVK Md. 5/1-ç)	Var	10
Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları (KVK Md. 5/1-d)	Yok	-
Taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnası (KVK Md. 5/1-f)	Var	10
Bankalar, finansal kiralama ve finansman şirketleri veya TMSF'ye borçlu olan kurumların taşınmaz ve iştirak hisselerini satmalarından elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna (KVK Md. 5/1-f)	Var	10
Yurt dışı şube kazançları istisnası (En az %15 vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-g)	Var	5
Yurt dışı şube kazançları istisnası (%15'ten az vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-g)	Var	10
Yurt dışı inşaat ve onarma işleri kazanç istisnası (En az %15 vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-h)	Var	5
Yurt dışı inşaat ve onarma işleri kazanç istisnası (%15'ten az vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-h)	Var	10
Eğitim ve öğretim işletmeleri kazançları (KVK Md. 5/1-ı)	Var	10
Risturn istisnası (KVK Md. 5(1-i))	Yok	-
Sat- kirala- geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna (KVK Md. 5/1-j)	Yok	-
Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık ve hakların satışından doğan kazançlara ilişkin istisna (KVK Md. 5/1-k)	Yok	-
TUGS'a kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden sağlanan kazançlara ilişkin istisna (4490 sayılı Kanun Md. 12)	Var	10
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde elde edilen kazançlara ilişkin istisna (TGBK Geçici Md. 2)	Var	10

Serbest bölgede elde edilen kazançlara ilişkin istisna (SBK Geçici Md. 3)	Var	10
1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407. maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgelerinde elde ettikleri kazançlar	Yok	-
Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun Md. 3)	Var	10
1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407. maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri indirim konu kazançları (5746 sayılı Kanun Md. 3)	Yok	-
Kurum kazancından indirim konusu yapılabilen bağış ve sponsorluk indirimleri (KVK Md. 10/1- (b), (c), (ç), (d), (e) ve (f))	Yok	-
İlgili kanunları uyarınca kazançtan indirilebilen bağış ve yardımlar	Yok	-
Girişin sermayesi fonu indirimi (KVK Md. 10/1-g)	Yok	-
Korumalı işyeri indirimi (KVK Md. 10/1-h)	Yok	-
Yurtdışı mukim kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden sağlanan kazançların %50'si oranında hesaplanan indirim (KVK Md.10/1-ğ)	Var	10
Nakdi sermaye artışı faiz indirimi (KVK Md. 10/1-ı)	Var	10
Tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası (GVK Geçici Md. 61)	Yok	-
Diğer indirim ve istisnalar	Var	10
İndirimli kurumlar vergisi matrahı (KVK Md. 32/A)	Var	10

Bu tebliğ yayımı tarihinde (15.04.2023) yürürlüğe girmektedir.

(Resmi Gazete: 15.04.2023 tarih 32164 sayılı)

Söz konusu tebliğe aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/04/20230415-5.htm>

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

TÜRKERLER Bağımsız Denetim
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.