

Sirküler No: 055

İstanbul, 17 Nisan 2023

Konu: 7440 sayılı Kanun'la getirilen ek kurumlar vergisinin uygulanmasına ilişkin Tebliğ yayımlandı.

Özet: 15 Nisan 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3 seri numaralı Tebliğ ile 7440 Sayılı Kanun ile getirilen ek kurumlar vergisinin uygulanmasına ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

- Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin ek vergi ödenmesi gerekmektedir.

- Bu istisna ve indirimlerden bazıları: İştirak kazançları istisnası, yurt dışı iştirak kazançları istisnası, yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası, emisyon primi istisnası, taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası, yurt dışı şube kazançları, yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası, sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası, serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası, yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi, nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi, Ar-Ge ve tasarım indirimi, KVK'nın 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahlar...

- Ek verginin oranı %10'dur. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde düzenlenen iştirak kazancı istisnası ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen yurt dışı iştirak kazançları istisnası üzerinden ise %5 oranında ek vergi hesaplanacaktır.

- Verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenecektir.

- 6 Şubat 2023 tarihi itibarıyla Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün ilçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır.

- 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 tutarlar (değerleme farkları, kıdem tazminatı karşılığı iptali ve vergiye uyumlu mükellef indirimi gibi) üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır.

- Çifte vergilendirmeyi önleme (ÇVÖ) anlaşmaları kapsamında, matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar ek verginin konusuna girmemektedir.

- Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefleri tarafından 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilen kurumlar vergisi beyannamelerindeki indirim, istisna ve indirimli kurumlar vergisi matrahları üzerinden ek vergi hesaplanacaktır.

- Hesaplanan ek vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamaz ve yurt dışında ödenenler de dâhil hiçbir vergiden mahsup edilemez.

Tebliğ, yayım tarihinde (15 Nisan 2023) yürürlüğe girmiştir.

Kuzey YMM ve Bağımsız
Denetim A.Ş.
Maslak Mahallesi
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak Plaza
No: 27 Kat: 1-5 Sarıyer
İstanbul - Turkey
Tel: +90 (212) 315 30 00
Fax: +90 (212) 234 10 67
www.vergidegundem.com
www.ey.com

Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

6 Şubat 2023 tarihinde Kahramanmaraş'ta meydana gelen depremlerin oluşturduğu etkilerin giderilmesini temin etmek amacıyla 7440 sayılı Kanun'un (RG: 12.03.2023) 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasıyla tek seferlik ek kurumlar vergisi getirilmişti.

15 Nisan 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3 seri numaralı "Vergi ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği" ile bu hükmün uygulanmasına ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

A. Ek verginin mükellefleri

Ek verginin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) sayılan mükelleflerdir. Buna göre;

- 1) Sermaye şirketleri,
- 2) Kooperatifler,
- 3) İktisadi kamu kuruluşları,
- 4) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- 5) İş ortaklıkları,

ek verginin mükellefidirler.

Kurumlar vergisi beyannamesi veren dar mükellef kurumlar da ek vergi mükellefleri kapsamındadır.

B. Ek vergiden muaf mükellefler

6 Şubat 2023 tarihi itibarıyla Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün ilçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır.

C. Ek verginin konusuna giren istisna ve indirimler

KVK ve diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancının tespitinde dikkate alınan istisna ve indirim tutarları ile KVK'nın 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahlar ek verginin konusunu oluşturmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dâhil edilmekte, KVK ile diğer kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnalar ise kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" ile "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle kazancın veya vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

1. Ek verginin konusuna giren istisnalar:

- a) İştirak kazançları istisnası (KVK madde 5/1-a)
- b) Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (KVK madde 5/1-b)
- c) Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (KVK madde 5/1-c)
- ç) Emisyon primi kazancı istisnası (KVK madde 5/1-ç)
- d) Taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (KVK madde 5/1-e)
- e) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olanların taşınmaz veya iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası (KVK madde 5/1-f)

- f) Yurt dışı şube kazançları istisnası (KVK madde 5/1-g)
- g) Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (KVK madde 5/1-h)
- ğ) Eğitim ve öğretim kazanç istisnası (KVK madde 5/1-ı)
- h) Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (KVK madde 5/A)
- ı) Sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (KVK madde 5/B)
- i) 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı GVK)
- j) Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun)
- k) Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun)
- l) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun)
- m) Araştırma altyapılarının Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna (6550 Sayılı Kanun)
- n) Özel kanunlarda yer alan ve ek vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer istisnalar.

2. Ek verginin konusuna giren indirimler:

- a) Yurt dışına verilen yazılım, mühendislik, eğitim ve sağlık hizmetleri kazanç indirimi (KVK madde 10/1-ğ)
- b) Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (KVK madde 10/1-ı)
- c) Yatırım indirimi istisnası (Gelir Vergisi Kanunu geçici madde 61 kapsamında tevkifata tabi olmayanlar)
- ç) Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun)
- d) Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun)
- e) Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun)
- f) Özel kanunlarda yer alan ve ek vergi matrahına dâhil edilmesi gereken diğer indirimler.

KVK ile diğer kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmekte olup, ilgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin ilgisine göre beyannamenin “Diğer indirimler ve istisnalar” veya “Diğer indirimler” bölümlerinde gösterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde indirim konusu yapılan istisna ve indirimler de ek verginin konusuna girmektedir.

2022 hesap dönemine ilişkin beyannamelerinde KVK’nın 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu matrahları da ek verginin konusunu oluşturmaktadır.

D. Ek verginin konusu dışında kalan istisna ve indirimler

1. Ek verginin konusu dışında kalan istisnalar:

- a) Yatırım fon ve ortaklığı portföy işletmeciliği kazancı istisnası (KVK madde 5/1-d)
- b) Risturn kazanç istisnası (KVK madde 5/1-i)
- c) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (KVK madde 5/1-j)
- ç) Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (KVK madde 5/1-k)
- d) Kur korumalı mevduat ve katılım hesaplarından elde edilen kazanç istisnası (KVK geçici madde 14)
- e) Yatırım indirimi istisnası (GVK’nın geçici 61. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulanlar).

2. Ek verginin konusu dışında kalan indirimler:

- a) Sponsorluk harcamalarında indirim (KVK madde 10/1-b).
- b) Bağış ve yardımlarda indirim (KVK madde 10/1-c).
- c) Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlarda indirim (KVK md.10/1-ç).
- ç) Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlarda indirim (KVK madde 10/1-d).
- d) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlarda indirim (KVK madde 10/1-e).
- e) Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımlarda indirim (KVK madde 10/1-f).
- f) Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (KVK madde 10/1-g).
- g) 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi (KVK madde 10/1-h).
- ğ) Özel kanunları uyarınca kurum kazancından indirimine izin verilen bağış ve yardımlar.

3. Ek verginin konusu dışında kalan diğer bazı indirimler:

a. Vergi matrahının doğru hesaplanması için diğer indirim ve istisnalar satırına yazılan tutarlar

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 tutarlar üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır.

Bunlar Tebliğ’de; “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki **değerleme farkları**, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk lirasının değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri, kıdem tazminatı karşılığı iptali, vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan GVK’nın mükerrer 121. maddesi kapsamındaki indirim hakkı (vergiye uyumlu mükellef indirimi) gibi” şeklinde belirtilmiştir.

b. Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) anlaşmaları kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilen tutarlar

Yürürlükte bulunan ÇVÖ 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.

c. Mikro ve küçük işletmelerin Ar-Ge ve tasarım indirimleri

“Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” (RG: 18.11.2005) 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 Kanun'un yayım tarihi olan 12 Mart 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 bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

E. Ek verginin matrahı

Kurumlar vergisi mükelleflerince hesaplanacak ek verginin matrahı, Kanun'un 10. maddesinin yirmi yedinci fıkrasında belirlenen ve detaylarına sirkülerimizin "C. Ek verginin konusuna giren istisna ve indirimler" bölümünde yer verilen indirim ve istisnalar ile KVK'nın 32/A maddesi hükmüne istinaden tespit olunan indirimli kurumlar vergisi matrah tutarlarıdır.

F. Ek verginin oranı

2022 yılına ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, tespit olunan matrahlar üzerinden Kanun hükmüne istinaden %10 oranında ek vergi hesaplanacaktır.

KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki iştirak kazançları ile aynı fıkranın (b) ve (g) bentlerinde düzenlenen yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıyan yurt dışı iştirak kazançları ve yurt dışı şube kazançları üzerinden %5 oranında vergi hesaplanacaktır.

KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) ve (h) bentlerinde düzenlenen yurt dışı iştirak hissesi satış kazançları ve yurt dışı 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, 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin üçüncü bölümünde yapılan açıklamalara göre vergi dairelerince yapılacaktır.

G. Verginin ödenmesi

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.

H. Diğer hususlar

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.

2022 yılına ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde ticari zararı bulunanlar, istisnalar nedeniyle cari yıl zararı oluşturanlar 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.

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

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

KVK 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 ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil olunacaktır.

7440 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi hükümleri kapsamında 2022 hesap dönemine ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunulması, ek vergi bakımından bu döneme ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

Sirkülerimiz ekinde yer alan ve yukarıda yer verilen konulara ilişkin örnekleri de içeren Tebliğ, yayım tarihinde (15 Nisan 2023) yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla.
Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Erkan Baykuş

Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde (212) 408 51 79 numaralı telefondan M. Fatih Köprü (fatih.kopru@tr.ey.com) ile temasa geçmenizi rica ederiz.

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.