

Ökçün Yeminli Mali Müşavirlik

Mevzuat Sirküleri

2023-KVK-3 / 15.04.2023

Konu: 7440 Sayılı Kanun Kapsamındaki "Ek Vergi" Yükümlülüğüne ilişkin Tebliğ Yayınlandı.

Bu Tebliğin amacı, 9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun (Kanun) 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrasının uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Kanunun 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrası hükmü uyarınca ödenecek **ek vergiye** ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

Ek Vergi Mükellefleri

- Sermaye Şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi Kamu Kuruluşları
- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler
- İş Ortaklıkları

Kanun ile ihdas edilen ek vergi mükellefleridir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi veren Dar Mükellef kurumlar da ek vergi mükellefiyeti kapsamındadır.

6/2/2023 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.

Ek Vergi Kapsamı

5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah
İstisnalar
a) İştirak Kazançları İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-a).
b) Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-b).
c) Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-c).
ç) Emisyon Primi Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç).
d) Taşınmaz, İştirak Hisseleri ve Fon Satış Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-e).
e) Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olanların Taşınmaz veya İştirak Hisselerinin Satış Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-f).
f) Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-g).
g) Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-h)
ğ) Eğitim ve Öğretim Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ı).
h) Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yönetici Şirketlere İlişkin Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/A).
ı) Sınai Mülkiyet Hakları Satış Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/B)
5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazanç İstisnası (193 sayılı Kanun).
Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Sağlanan Kazanç İstisnası (4490 sayılı Kanun).
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası (3218 sayılı Kanun)
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası (4691 sayılı Kanun)
Araştırma Altyapılarının Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlarda İstisna (6550 sayılı Kanun)
Özel Kanunlarda Yer Alan ve Ek Vergi Matrahına Dâhil Edilmesi Gereken Diğer İstisnalar.
İndirimler
Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ğ).
Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ı).
Yatırım İndirimi İstisnası (193 sayılı Kanun Geçici Madde 61 kapsamında tevkifata tabi olmayanlar)
Ar-Ge ve Tasarım İndirimi (5746 sayılı Kanun)
Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 sayılı Kanun)
Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 sayılı Kanun)
Özel Kanunlarda Yer Alan ve Ek Vergi Matrahına Dâhil Edilmesi Gereken Diğer İndirimler.
Diğer İndirim Ve İstisnalar
5520 sayılı Kanun 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.

Ek verginin konusu dışında kalan istisna ve indirimler

İstisnalar
a) Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-d).
) Risturn Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-i).
c) Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-j).
ç) Varlık Kiralama İşlemlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-k)
d) Kur Korunmalı Mevduat ve Katılım Hesaplarından Elde Edilen Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Geçici Madde 14).
e) Yatırım İndirimi İstisnası (193 sayılı Kanunun Geçici Madde 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulanlar).
İndirimler
a) Sponsorluk Harcamalarında İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-b)
c) Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatlarına İlişkin Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ç)
ç) Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-d)
d) Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağışlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-e)
e) Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-f)
f) 213 sayılı Kanunun 325/A Maddesine Göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-g)
g) 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna Göre Korunmalı İşyeri İndirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-h)
ğ) Özel Kanunları Uyarınca Kurum Kazancından İndirimine İzin Verilen Bağış ve Yardımlar.
Diğer İndirim Ve İstisnalar
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.
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.
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.

Verginin hesaplanması, beyanı ve ödenmesi

Kurumlar vergisi mükelleflerince hesaplanacak ek verginin matrahı, Kanunun 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrasında belirlenen ve detaylarına bu Tebliğin 5 inci maddesinde yer verilen indirim ve istisnalar ile 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi hükmüne istinaden tespit olunan indirimli kurumlar vergisi matrah tutarlarıdır.

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.

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

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 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.

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.
(**Nisan/2023 – Ağustos/2023**)

Mükelleflerin; tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle 2022 yılına ilişkin olarak Kanunun yayım tarihi olan 12/3/2023 tarihinden önce vermiş oldukları beyannamelerde faydalandıkları indirim ve istisna tutarları üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır.

Örnek-1: Trust Bilgi Teknolojileri Sanayi ve Tic. A.Ş.’ nin 2022 hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve buna ilişkin “Ek Vergi” hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Kurum kazancı	
Ticari bilanço karı	12.900.000,00
İstisnalar	
a İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-a)	1.200.000,00
b Taşınmaz satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-e)	720.000,00
c Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun)	380.000,00
İndirimler	
d Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyasına mükellef tarafından makbuz karşılığı yapılan bağış (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-e)	125.000,00
e Nakdi sermaye artışından kaynaklı faiz indirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ı)	178.000,00
Ek vergi matrahı	
%5 oranına tabi matrah (a)	1.200.000,00
%10 oranına tabi matrah (b + c + e)	1.278.000,00
Ödenmesi gereken ek vergi	
$[(a) \times (0,05) + (b + c + e) \times (0,10)]$	187.800,00

Örnek-2: Cashflow İnşaat Sanayi ve Tic. A.Ş.’ nin 2022 hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve buna ilişkin “Ek Vergi” hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Kurum kazancı		
	Ticari bilanço karı	27.000.000,00
İstisnalar		
a	Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-h)	3.000.000,00
b	Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç)	7.500.000,00
c	Sat- kirala- geri al kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-j)	3.500.000,00
İndirimler		
d	213 sayılı Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-g)	400.000,00
Ek vergi matrahı		
	%10 oranına tabi matrah (a + b)	10.500.000,00
Ödenmesi gereken ek vergi		
	$[(a + b) \times (0,10)]$	1.050.000,00

Örnek-3: Agent Savunma Sanayi ve Tic. A.Ş.’ nin 2022 hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve buna ilişkin “Ek Vergi” hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Kurum kazancı		
	Ticari bilanço karı	70.000.000,00
İndirimli kurumlar vergisi matrahı		
a	5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi kapsamında 2022 hesap dönemindeki indirimli kurumlar vergisi matrahı	48.000.000,00
Genel orana tabi matrah		
b	Genel orana tabi matrah	22.000.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi		
	$[(a \times (0,23 \times 0,20))] + [(b \times (0,23))]$	7.268.000,00
Ek vergi matrahı		
	%10 oranına tabi matrah (a)	48.000.000,00
Ödenmesi gereken ek vergi		
	$[(a) \times (0,10)]$	4.800.000,00

Örnek-4: Horoscope Future San ve Tic. A.Ş.’ (**Mikro İşletme Sınıfındaki**) nin 2022 hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve buna ilişkin “Ek Vergi” hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Kurum kazancı		
	Ticari bilanço karı	7.000.000,00
İstisnalar		
a	Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç) (a)	1.500.000,00
b	Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun) (b)	1.200.000,00
c	İndirimler	
	Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ı) (c)	570.000,00
Ek vergi matrahı		
	%10 oranına tabi matrah (a + c)	2.070.000,00
Ödenmesi gereken ek vergi		
	$[(a + c) \times (0,10)]$	207.000,00

Örnek-5: HT Tower Sanayi ve Tic. A.Ş.’nin 2022 hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve buna ilişkin “Ek Vergi” hesaplaması aşağıdaki gibidir. Mükellef Kurum (İ) Ülkesinde faaliyet gösteren (K) Gmbh unvanlı sermaye şirketine bir yılı aşkın süredir %50 ortaklık payıyla iştirak etmektedir. Adı geçen Kurum 2022 hesap döneminde iştirak ettiği şirketten 3.000.000 TL iştirak kazancı elde etmiştir. Aynı zamanda mükellefin bu dönemde yurt içinde iştirak ettiği tam mükellef kurumdan 6.000.000 TL iştirak kazancı bulunmaktadır. (Yurt dışında iştirak edilen şirketin ilgili dönem ticari bilanço karı 10.000.000 TL, ilgili ülke mevzuatı gereği vergiden istisna edilen kazancı ise 2.000.000 TL’dir. (İ) ülkesindeki kurumlar vergisi oranı %20’dir.)

Yurt dışında iştirak edilen şirketin ticari bilanço karı (a)	10.000.000,00
İlgili ülke mevzuatı gereği vergiden istisna edilen kazanç (b)	2.000.000,00
İlgili ülkedeki kurumlar vergisi oranı (c)	% 20
Hesaplanan kurumlar vergisi (d)	1.600.000,00
Vergi yükü (d/a)	% 16

İstisnalar	
İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-a) (a)	6.000.000,00
Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-b) (b)	3.000.000,00
Ek vergi matrahı	
%5 oranına tabi matrah (a + b)	9.000.000,00
Ödenmesi gereken ek vergi	
$[(a + b) \times (0,05)]$	450.000,00

Tebliğe ilişkin her türlü sorularınız ve hesaplama ile destek almak için info@okcunymm.com adresine iletebilirsiniz.

[İlgili tebliğe bağlantıdan ulaşabilirsiniz.](#)