



SİRKÜLER SAYI: 2023/072

10.03.2023

İSTİSNA VE İNDİRİMLERDEN YARARLANAN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNE TEK SEFERLİK EK VERGİ ÖDEME YÜKÜMLÜLÜĞÜ GETİRİLDİ

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi TBMM Genel Kurulu'nda 9/3/2023 tarihinde kabul ederek yasalaştı. Genel Kurul görüşmeleri sırasında Kanun Teklifine dahil edilen yeni bir fıkra hükmüyle indirim ve istisnalardan yararlanan veya indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları olan kurumlar vergisi mükelleflerine tek seferlik "ek vergi" ödeme yükümlülüğü getirildi. Sirkülerimizde, henüz Resmi Gazete'de yayımlanmamış olan Kanunun ek vergiye ilişkin hükümlerine değinilmiştir.

1. Yüzde On Oranında Ek Vergiye Tabi İstisna ve İndirim Unsurları

Kanunun 10. maddesinin 27. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan;

- İstisna ve indirim tutarları ile
- İndirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden,

dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin **yüzde 10 oranında** ek vergi hesaplanacaktır. Yüzde 10 ek vergiye tabi istisna ve indirim unsurları, Sirkülerimiz ekinde yer alan **(I) no.lu Tabloda** kurumlar vergisi beyannamesi dispozisyonuna uygun şekilde gösterilmiştir.

Ek vergiye tabi istisna ve indirim tutarlarının yanı sıra, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahlar üzerinden de tek seferlik **yüzde 10 oranında** ek vergi alınacaktır.

2. Yüzde Beş Oranında Ek Vergiye Tabi İstisna Unsurları

Ek vergiye tabi tutulacak istisna ve indirimler için genel vergi oranı yüzde 10 olmakla beraber, Kanunda yurt içi ve yurt dışı iştirak kazançları istisnaları için vergi oranı yüzde 5 olarak öngörülmüştür. Düzenleme uyarınca;

- İştirak kazancı istisnası ile (KVK Mad. 5/1-a),
- Yurtdışından elde edilen ve en az yüzde 15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden (KVK Mad. 5/1-b),

yüzde 5 oranında tek seferlik ek vergi alınacaktır.

3. Ek Verginin Kapsamı Dışında Kalan İstisna ve İndirim Unsurları ile Muafiyet Hükümleri

Yasaya göre, ek vergiye tabi olmayacak istisna ve indirim unsurları aşağıdaki gibidir:

- KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının; (d), (i), (j) ve (k) bentleri ile geçici 14 üncü maddesi kapsamındaki istisnalar, aynı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının; (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,
- 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası,
- İlgili Kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar,
- 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirime konu kazançları.

Yukarıda sayılan bu istisna ve indirim tutarları üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır.

Bu noktada, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan "mikro ve küçük işletmeler" tanımı dışında kalan kurumların teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirime konu kazançları için ek vergi hesaplamak zorunda olduklarını vurgulamak isteriz.

Ek verginin kapsamı dışında kalan istisna ve indirim türlerini Sirkülerimiz ekinde yer alan **(II) no.lu Tablo** yardımıyla görebilirsiniz.

Ayrıca, 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 muaf tutulacaklardır.

4. Ek Verginin Ödeme Süreleri

Sirkülerimizin 1 ve 2 no.lu bölümlerinde açıklanan doğrultuda hesaplanan ek vergilerin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenecektir. Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanacaktır.

5. Ek Vergiyle İlgili Ortak Hükümler

Mükellefler tarafından hesaplanarak ödenen ek vergiler gider ve indirim olarak dikkate alınamayacak ve hiçbir vergiden mahsup edilemeyecektir.

Ek vergi, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin hesaplanacağı için mükelleflerin ilgili hesap dönemlerinin zararlı sonuçlanması veya bahse konu dönemde istisna ve indirimler nedeniyle ödenecek vergi çıkmaması halinde dahi mükellefler vergi ödemek zorunda kalabileceklerdir.

2022 yılına ilişkin olarak kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulması, ek vergi için bu döneme ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Vergi mükellefleri açısından, vergisel yükümlülüklerin belirli ve öngörülebilir olması, vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği için olmazsa olmaz bir unsurdur. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin belirli olması ve öngörülebilirliği ile vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Şu halde, Deprem nedeniyle düzenlendiği gerekçelendirilmiş olan ek vergi uygulamasının 2022 vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılması nedeni ile, sadece istisna ve indirim uygulayan mükelleflere getirilen bu düzenlemenin "ölçülülük", "belirlilik" ve "eşitlik" ölçütlerine aykırı olduğu değerlendirilmiştir. Hal böyleyken ek vergi düzenlemesinin kanunların geriye yürümezliği kuralının ihlaline de sebep olduğundan ihtirazi kayıtla beyanname verip 30 gün için Vergi Mahkemesi nezdinde dava açılabileceği kanaatindeyiz.

Saygılarımızla,

EK

İstisna ve İndirim Tabloları

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars Denge, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Tufan SEVİM

YMM

Mazars Denge, Ortak

tsevim@mazarsdenge.com.tr

TABLO (I): EK VERGİYE TABİ İSTİSNA VE İNDİRİM UNSURLARI

ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	VERGİ ORANI (%)
İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)	5
Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)	5
Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad.5/1-g)	5
Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)	10
Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)	10
Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Satış. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e)	10
Bank.Fin.Kirya da Fin.Şir.veya TMSF'na Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş.ve İşt. His ile Kur.Sen.İnt.San.ve R.Hak.Sat.Kaz. (K.V.K. Mad. 5/1-f)	10
Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)	10
Eğ.Öğ.Kur.Öz.Kreş ve Gün.Bakım. ile Rehabilitasyon Mrkz. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)	10
Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yönetici Şirketlere İlişkin İstisna (5-A/3)	10
Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Mad. 5/B)	10
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar	10
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar*	10
Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar	10
7143 Sayılı Kanun Kapsamındaki Yurtdışı İstisna Kazançlar	10
Diğer İndirimler ve İstisnalar	10
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	VERGİ ORANI (%)
AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)	10
AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)*	10
AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3/A)	10
Tasarım İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3) **	10
Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si (K.V.K.Mad.10/1-ğ)	10
Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı)	10
Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 s. Kanun Mad. 3/5)	10
Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 s. Kanun Geçici Mad. 4)	10
Kapadokya Alanı Başkanlığına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	10
Diğer İndirimler	10

(*) 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan **mikro ve küçük işletmelerin** teknoloji geliştirme bölgelerinde elde ettikleri istisnaya konu kazançları üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır.

(**) 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan **mikro ve küçük işletmelerin** Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri indirim konulu kazançları üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır.

TABLO (II): EK VERGİYE TABİ OLMAYAN İSTİSNA VE İNDİRİM UNSURLARI

Y. Fon ve Ort. Portföy İşl. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)
Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-j)
Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-k)
Kur Korumalı Mevduat Kazanç İstisnası (K.V.K. Geçici Mad. 14.)
Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)
Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)
Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)
Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)
Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1-d)
Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e)
Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-f)
Girişim Sermayesi Fonu (K.V.K. Mad. 10/1-g)
Korumalı İşyeri İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-h)
Yatırım İndirimi İstisnası (Geçici Mad. 61)
İlgili Kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar
10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirimine konu kazançları.