

| S İ R K Ü L E R R A P O R | |
|---------------------------|---|
| Tarih: | 17.04.2023 |
| Sayı: | 2023/37 |
| Konu: | Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 3) |

Özet: Bu Tebliğin Amacı, 9/3/2023 Tarihli Ve 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun (Kanun) 10 Uncu Maddesinin Yirmi Yedinci Fıkrasının Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esasların Belirlenmesidir. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Tarafından, Kanunun 10 Uncu Maddesinin Yirmi Yedinci Fıkrası Hükmü Uyarınca Ödenecek Ek Vergiye İlişkin Açıklamalar Bu Tebliğin Konusunu Oluşturmaktadır.

Yasal Düzenleme

7440 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrası hükmü aşağıdaki gibidir:

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 tevsiik 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.

Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanır. Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamaz ve hiçbir vergiden mahsup edilemez. Şu kadar ki 5520 sayılı Kanunun 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, ilgili Kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar ile 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 üzerinden bu vergi hesaplanmaz.

6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır. Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 5779 sayılı Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Ek Verginin Mükellefleri

Ek verginin mükellefleri, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir. Buna göre;

Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadi kamu kuruluşları, Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler, İş ortaklıkları ek verginin mükellefidirler.

Ek verginin konusu

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancının tespitinde dikkate alınan istisna ve indirim tutarları ile 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahlar ek verginin konusunu oluşturmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dâhil edilmekte, 5520 sayılı Kanun 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.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve ek verginin konusuna giren istisnalar aşağıdaki gibidir:

- a) iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı kanun madde 5/1-a).
- b) yurtdışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı kanun madde 5/1-b).
- c) yurtdışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası (5520 sayılı kanun madde 5/1-c).
- ç) emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı kanun madde 5/1-ç).
- d) taşınmaz, iştirak hisseleri ve fon satış kazancı istisnası (5520 sayılı kanun 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 (5520 sayılı kanun madde 5/1-f).
- f) yurtdışı şube kazançları istisnası (5520 sayılı kanun madde 5/1-g).
- g) yurtdışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı kanun madde 5/1-h).
- ğ) eğitim ve öğretim kazanç istisnası (5520 sayılı kanun madde 5/1-ı).
- h) yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası (5520 sayılı kanun madde 5/a).
- ı) sınai mülkiyet hakları satış kazancı istisnası (5520 sayılı kanun madde 5/b).
- i) 5300 sayılı tarım ürünleri lisanslı depoculuk kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası (193 sayılı kanun).
- 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.

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve ek verginin konusuna giren indirimler şunlardır:

- 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.

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.

2022 hesap dönemine ilişkin beyannamelerinde 5520 sayılı Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu matrahları da ek verginin konusunu oluşturmaktadır.

Ek verginin konusu dışında kalan istisna ve indirimler;

Ek vergi düzenlemesine ilişkin Kanun maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerince kazancın tespitinde dikkate alınan bazı istisnalar ek verginin kapsamı dışında tutulmuş olup, bu istisnalar aşağıdaki gibidir:

- Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-d).
- Risturn Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-i).
- Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-j).
- Varlık Kiralama İşlemlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-k).
- Kur Korunmalı Mevduat ve Katılım Hesaplarından Elde Edilen Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Geçici Madde 14).
- Yatırım İndirimi İstisnası (193 sayılı Kanununun Geçici Madde 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulanlar).

Ek vergi düzenlemesine ilişkin Kanun maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerince vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınan bazı indirimler verginin kapsamı dışında tutulmuş olup, verginin kapsamı dışında tutulan bu indirimler aşağıdaki gibidir:

- Sponsorluk Harcamalarında İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-b).
- Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-c).
- Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatlarına İlişkin Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ç).
- Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlarda İndirim₃ (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.

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.

18/11/2005 tarihli ve 25997 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “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 12/3/2023 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.

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. Söz konusu iadeler, 6/4/2004 tarihli ve 25425 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:252)'nin üçüncü bölümünde yapılan açıklamalara göre vergi dairelerince yapılacaktır.

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. 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.

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 ziyai 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.

[Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği \(Seri No:3\)](#)

Saygılarımızla