

7440 SAYILI KANUN KAPSAMINDA EK VERGİ UYGULAMASINA İLİŞKİN ESASLAR

Sirküler No: 2023/36
İstanbul, 18.04.2023

Kahramanmaraş'ta meydana gelen depremler nedeniyle genel bütçede ortaya çıkacak olumsuz etkilerin giderilmesi amacıyla etmek amacıyla 7440 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin (27) numaralı fıkrasıyla tek seferlik ek kurumlar vergisi getirilmiştir.

15.04.2023 tarihli ve 32164 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 3 seri numaralı "**Vergi ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği**" ile Kanun hükmünün uygulama esasları belirtilmiş olup, konuyla ilgili açıklamalara aşağıda bölümler halinde yer verilmiştir.

A- Verginin Mükellefleri

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.

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

Deprem felaketi nedeniyle olağanüstü hal ilan edilen il ve ilçelerde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır.

B- 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.

C- Ek Verginin Konusuna GİREN İstisna ve İndirimler

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve **ek verginin konusuna giren istisna ve indirimler** aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

a) İstisnalar

İstisna Kalemi	Kanun	Md/Fıkra-Bent
❖ <i>İştirak Kazançları İstisnası</i>	5520	5/1-a
❖ <i>Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası</i>	5520	5/1-b
❖ <i>Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası</i>	5520	5/1-c
❖ <i>Emisyon Primi Kazancı İstisnası</i>	5520	5/1-ç
❖ <i>Taşınmaz, İştirak Hisseleri ve Fon Satış Kazancı İstisnası</i>	5520	5/1-e
❖ <i>Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketleri, TMSF'ye Borçlu Durumda Olanların Taşınmaz veya Hisselerinin Satış Kazancı İstisnası</i>	5520	5/1-f
❖ <i>Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası</i>	5520	5/1-g
❖ <i>Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler İstisnası</i>	5520	5/1-h
❖ <i>Eğitim ve Öğretim Kazanç İstisnası</i>	5520	5/1-ı
❖ <i>Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde Şirketlere İlişkin Kazanç İstisnası</i>	5520	5/A
❖ <i>Sınai Mülkiyet Hakları Satış Kazancı İstisnası</i>	5520	5/B
❖ <i>5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Çıkarılmasından Doğan Kazanç İstisnası</i>	193	
❖ <i>Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi Sağlanan Kazanç İstisnası (4490 sayılı Kanun).</i>	4490	
❖ <i>Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası</i>	3218	
❖ <i>Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası</i>	4691	
❖ <i>Araştırma Altyapılarının Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinin Ettiği Kazançlarda İstisna</i>	6550	
❖ <i>Özel Kanunlarda Yer Alan ve Ek Vergi Matrahına Dâhil Edilmesi Gereken Diğer İstisnalar</i>		

b) İndirimler

<i>İndirim Kalemi</i>	<i>Kanun</i>	<i>Md/Fıkra-Bent</i>
❖ <i>Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Hizmetleri Kazanç İndirimi</i>	5520	10/1-ğ
❖ <i>Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi</i>	5520	10/1-ı
❖ <i>Yatırım İndirimi İstisnası (stopaja tabi olmayanlar)</i>	193	19
❖ <i>Ar-Ge ve Tasarım İndirimi</i>	5746	
❖ <i>Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi</i>	5746	
❖ <i>Teknokent Sermaye Desteği İndirimi</i>	4691	
❖ <i>Özel Kanunlarda Yer Alan ve Ek Vergi Matrahına Dâhil Edilmesi Gereken Diğer İndir</i>		

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan istisna ve indirimlerin, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmektedir.

İlgili satırı bulunmayan istisna ve indirimlerin içerik olarak uygunluk durumuna göre beyannamenin

- ✓ “Diğer indirimler ve istisnalar” veya
- ✓ “Diğer indirimler”

bölümlerinde gösterilerek, vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınacak ve ek vergiye dahil edilecektir.

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

D- Ek Verginin Konusuna GİRMEYEN İstisna ve İndirimler

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınmakla birlikte **ek verginin kapsamı dışında tutulmuş** olan **istisna** ve **indirimler** aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir

a) İstisnalar

İstisna Kalemi	Kanun	Md/Fıkra/Bent
❖ Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası	5520	5/1-d
❖ Risturn Kazanç İstisnası	5520	5/1-i
❖ Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik Kazanç İstisnası	5520	5/1-j
❖ Varlık Kiralama İşlemlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası	5520	5/1-k
❖ Kur Korumalı Mevduat ve Katılım Hesaplarından Elde Edilen İstisnası	5520	Geçici-14
❖ Yatırım İndirimi İstisnası (stopaja tabi tutulanlar)	193	Geçici-61

b) İndirimler

İndirim Kalemi	Kanun	Md/Fıkra/Bent
❖ Sponsorluk Harcamalarında İndirim	5520	10/1-b
❖ Bağış ve Yardımlarda İndirim	5520	10/1-c
❖ Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatlarına İlişkin Yardımlarda İndirim	5520	10/1-ç
❖ Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlarda İndirim	5520	10/1-d
❖ Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Bağışlarda İndirim	5520	10/1-e
❖ Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Yardımlarda İndirim	5520	10/1-f
❖ 213 sayılı Kanununun 325/A Maddesine Göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlarda İndirim	5520	10/1-g
❖ f) g) 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna Göre Korunan Kişilerin İndirimi	5520	10/1-h
❖ Özel Kanunları Uyarınca Kurum Kazancından İndirimine İzin Verilen Bağış ve Yardımlarda İndirim		

D- Ek Verginin Konusuna GİRMEYEN DİĞER İndirim ve İstisnalar

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

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 yazılmış bulunan;

- ✓ TMS/TFRS ile VUK 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'nun mükerrer 121. maddesi kapsamındaki vergiye uyumlu mükellef indirimi

gibi tutarlar üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır.

b) Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) anlaşmaları kapsamında vergiden istisna kazançlar

Yürürlükte bulunan ÇVÖ anlaşmaları kapsamında;

- ✓ Vergilendirme hakkının diğer ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya
- ✓ Anlaşma 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 Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden elde ettikleri kazançlar ile 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.

Ancak; bu kapsamdaki mükelleflerin, ek vergi kapsamına giren diğer indirim ve istisnaları ile indirimli kurumlar vergisi matrahları nedeniyle ek vergi hesaplamaları gerekmektedir.

E. Ek Verginin Matrahı

Kurumlar vergisi mükelleflerince hesaplanacak ek verginin matrahı, Kanun’un 10. maddesinin yirmi yedinci fıkrasında belirlenen ve

- ✓ Sirkülerimizin “C- Ek Verginin Konusuna GİREN İstisna ve İndirimler” bölümünde yer verilen indirim ve istisnalar ile
- ✓ Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesi hükmüne istinaden tespit olunan indirimli kurumlar vergisi matrahı

tutarlarıdır.

F. Ek Verginin Oranı ve Hesaplanması

a) 2022 yılına ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, tespit olunan matrahlar üzerinden **%10 oranında** ek vergi hesaplanacaktır.

b) Kurumlar Vergisi Kanunu’nun;

- ✓ (5/1-a) bendi kapsamındaki iştirak kazançları,
- ✓ (5/1-b) ve (5/1-g) bentlerinde düzenlenen yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıyan yurt dışı iştirak kazançları,
- ✓ yurt dışı şube kazançları üzerinden

%5 oranında vergi hesaplanacaktır.

c) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun;

- ✓ (5/1-c) bendinde düzenlenen yurt dışı iştirak hissesi satış kazançları,
- ✓ (5/1-h) bendinde düzenlenen 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.

d) Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, 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 hesaplayacaktır.

e) 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde

- ✓ Ticari zararı bulunanlar,
- ✓ İstisnalar nedeniyle cari yıl zararı oluşanlar,
- ✓ Kurumlar vergisine tabi matrahları bulunmayanlar

bu dönemde **faydalandıkları indirim ve istisna tutarları üzerinden ek vergi hesaplayacaklardır.**

Örneğin; 2022 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde 2.000.000 TL ticari zararı bulunan mükellef (RR), bu dönemde, 5520 sayılı Kanunun (5/1-a) kapsamında 1.000.000 TL iştirak kazancı istisnasından faydalanmış ise ilgili dönem beyannamesinde ticari bilanço zararının bulunması ek vergi hesaplanmasına engel teşkil etmeyecek ve bu dönemde faydalanılan istisna tutarı üzerinden (1.000.000*%5=) 50.000 TL ek vergi hesaplanacaktır..

Ancak; 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde **indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları** üzerinden ek vergi **hesaplanmayacaktır.**

f) Tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle 2022 yılına ilişkin olarak 12.03.2023 tarihinden önce verilen beyannamelerde faydalanılan indirim ve istisna tutarları üzerinden ek vergi **hesaplanmayacaktır.**

G. Verginin Ödenmesi

Hesaplanan ek vergi,

- ✓ İlk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içerisinde,
- ✓ İkinci taksiti ise bu süreyi takip eden dördüncü ay içerisinde

olmak üzere **iki eşit taksit** halinde ödenecektir.

K- Diğer Hususlar

a) Hesaplanan ek vergi

- ✓ Gider ve indirim olarak dikkate alınamayacak ve
- ✓ Yurt dışında ödenenler de dâhil hiçbir vergiden mahsup edilemeyecektir.

b) 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 ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil olunacaktır.

c) 7440 sayılı Kanun 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 etmeyecektir.

Bilgilerinize Sunulur.

Saygılarımızla.

RSM Turkey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Member Of RSM International