

VERGİ.TC SİRKÜLER



Sirküler Tarihi: 24.04.2023

Sirküler No: 2023 / 037

EK VERGİYE İLİŞKİN GENEL TEBLİĞ YAYINLANMIŞTIR

Tebliğ ile yapılan açıklama ve düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

1. EK VERGİNİN MÜKELLEFLERİ:

Ek verginin mükellefleri aşağıdaki gibidir:

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortaklıkları
- Kurumlar vergisi beyannamesi veren dar mükellef kurumlar

2. EK VERGİNİN KONUSU:

Kurumlar Vergisi Kanunu 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.

2.1. Ek Verginin Konusuna Giren İstisnalar:

- İştirak Kazançları İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-a)
- Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-b)
- Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-c)
- Emisyon Primi Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1 -ç)
- Taşınmaz, İştirak Hisseleri ve Fon Satış Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-
- 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)
- Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1 -g)
- Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-h)
- Eğitim ve Öğretim Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ı)
- Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde Yönetici Şirketlere İlişkin Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/A)
- Sınai Mülkiyet Hakları Satış Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/B)

VERGİ.TC SİRKÜLER



- i) 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazanç İstisnası (193 sayılı Kanun)
- j) Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Sağlanan Kazanç İstisnası (4490 sayılı Kanun)
- k) Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası (3218 sayılı Kanun)
- l) Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası (4691 sayılı Kanun)
- m) Araştırma Altyapılarının Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlarda İstisna (6550 sayılı Kanun)
- n) Özel Kanunlarda Yer Alan ve Ek Vergi Matrahına Dâhil Edilmesi Gereken Diğer İstisnalar

Tebliğde ayrıca belirtilmemiş olmakla birlikte, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle yapılan düzeltme neticesinde oluşan iştirak kazancı istisnasının da ek vergiye konu olacağı anlaşılmaktadır.

2.2. Ek Verginin Konusuna Giren İndirimler:

- a) Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1 -ğ)
- b) Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ı)
- c) Yatırım İndirimi İstisnası (193 sayılı Kanun Geçici Madde 61 kapsamında tevkifata tabi olmayanlar)
- ç) Ar-Ge ve Tasarım İndirimi (5746 sayılı Kanun)
- d) Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 sayılı Kanun)
- e) Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 sayılı Kanun)
- f) Özel Kanunlarda Yer Alan ve Ek Vergi Matrahına Dâhil Edilmesi Gereken Diğer İndirimler

Tebliğe göre, Kurumlar Vergisi Kanunu 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.

Ayrıca Tebliğ’de Kurumlar Vergisi Kanunu ve diğer kanunlar uyarınca hak kazanılan istisna ve indirimlerin beyannamede gösterilmesinin gerektiği, beyannamede gösterilmeyen veya beyannamede gösterilmekle birlikte indirimler/istisnalar satırlarında yer verilmeyen indirim ve istisnalar nedeniyle eksik tahakkuk eden ek verginin, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil olunacağı belirtilmiştir.

VERGİ.TC SİRKÜLER



Diğer yandan, şartlı istisnaların şartlarını yerine getiremeyen mükelleflerin istisnadan yararlanması mümkün bulunmadığından bu mükelleflerin bu kazançları üzerinden ek vergi ödemeleri söz konusu olamaz. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamında taşınmaz ve hisse satış kazancına konu satış yapan bir mükellefin, satıştan doğan kazancını öz varlıklar arasında fona almaması yani dönem kazancı içerisinde tutması halinde istisnadan yararlanması mümkün olmadığından bu mükellefin ek vergi ödemesi de söz konusu olmaz.

ununa birlikte, 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 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 konusunu oluşturmaktadır.

2.3. Ek Verginin Konusu Dışında Kalan İstisna ve İndirimler:

2.3.1. Ek Verginin Konusuna Girmeyen İstisnalar:

- 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)
- 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 Kanunun Geçici Madde 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulanlar)

2.3.2. Ek Verginin Konusuna Girmeyen İndirimler:

- 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 İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-d)
- Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağışlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-e)
- Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-f)

VERGİ.TC SİRKÜLER



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.

2022 yılına ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları da ek vergiye tabi olmayacaktır.

Ayrıca 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. Aynı şekilde, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da ek vergi kapsamında değildir.

18/11/2005 tarihli 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.

VERGİ.TC SİRKÜLER



Bahse konu Yönetmelik uyarınca on kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri beş milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler mikro işletme, elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri elli milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler ise küçük işletme olup, bunlar söz konusu istisna kazançları üzerinden ek vergi ödemeyeceklerdir.

Tebliğ uyarınca 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.

Halen sistemde bulunan kurumlar vergisi beyannamesi programı, bu durumda olan mikro ve küçük işletmelerin yararlandıkları bu istisnalar üzerinden otomatik olarak ek vergi hesaplamaktadır. Bu durum mikro ve küçük işletmeler adına fuzulen ek vergi takakkukuna yol açmaktadır. Bu durumda olan mükellefler dikkate alınarak beyanname formatının duruma uyarlanması gerekmektedir. Eğer uyarlanmazsa bu durumda olan mükelleflerin, söz konusu istisna tutarlarını diğer indirimler satırına yazmaları ve bu durumu açıklayan bir dilekçeyi mikro veya küçük işletme olduklarını tevsik eden belgeyle birlikte vergi dairelerine bildirmelerini öneriyoruz.

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

3. Verginin Hesaplanması, Beyanı ve Ödenmesi:

Kurumlar vergisi mükelleflerince hesaplanacak ek verginin matrahı, Kanunun 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrasında belirlenen ve detaylarına 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.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki yurt içindeki kurumlardan elde edilen 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.

VERGİ.TC SİRKÜLER



Diğer yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 ÷lkede en az %15 oranında vergi yükü taşıdığına ilişkin tevsik edici belgelerin kurumlar vergisi yönünden bağılı bulunulan vergi dairelerine ibraz edilmesi durumunda, bu istisnalar üzerinden hesaplanan %10 oranındaki verginin %5'e isabet eden kısmı terkin ve ödenmişse iade edilecektir. Söz konusu iadeler 252 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğı'nde 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.

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.

Saygılarımızla.

**ESENLIK YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.**