



# KANIT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Sakıp ŞEKER Sicil No : 861 Mühür No: 898 Ankara YMM Odası  
Adres : Ahlatlıbel Mah. 1822. Sok. No:70 Çankaya/ ANKARA Tel : (312) 417 05 96 - 489 20 18  
Vergi Dairesi : Doğanbey Vergi Kimlik No : 4960640814 Fax: (312) 417 66 73  
Web: [www.kanitymm.com.tr](http://www.kanitymm.com.tr) E-mail : [sakipseker@kanitymm.com.tr](mailto:sakipseker@kanitymm.com.tr)

Ankara, 14.03.2023

## SİRKÜLER NO:2023/11 (REVİZE)

### 2022 YILINA AİT KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE GÖSTERİLECEK BAZI İNDİRİM VE İSTİSNA KAZANÇLAR ÜZERİNDEN EK KURUMLAR VERGİSİ ALINMASINA İLİŞKİN KANUN RESMİ GAZETEDE YAYIMLANDI

TBMM Genel Kurulunda görüşülmekte olan “*Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi*”nin görüşülmesi sırasında yapılan kanun teklifine göre, 6 Şubat 2023 tarihinde meydana gelen depremin zararlarını telafi etmek amacıyla, kurumlar vergisi mükellefleri için 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden bir defaya mahsus olarak **ek kurumlar vergisi** getirilmiştir. Kanun teklifi TBMM tarafından kabul edilmiş olup, 12.03.2023 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun Teklifi üzerinde TBMM’de daha sonra yapılan bazı değişiklikler nedeniyle 10.03.2023 tarihli Sirkülerimizde de bazı düzeltmelerin ve değişikliklerin yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

#### I- EK VERGİNİN KAPSAMI

Teklifte göre, kurumlar vergisi mükelleflerine 2022 yılı beyannameleri üzerinde uygulayacakları bazı indirim ve istisna tutarları üzerinden %10 ek vergi ödeme yükümlülüğü getirildi. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen iştirak kazançları ile yurtdışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise %5 ek vergi hesaplanacaktır. Kanun teklifinin 10. Maddesine eklenen 27. fıkrası aşağıdaki gibidir:

*(27) 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 tevsik 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 ile ilgili Kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar ile 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesininin 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” üzerinden bu vergi hesaplanmaz.*

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 muafır.

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.

Kanun hükmüne göre iştirak kazancı istisnası kapsamındaki kazançlar ile yurt dışında elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıyan istisna kazançlar için %5 oranında, diğer istisna kazanç ve indirimlerde %10 oranında ek vergi hesaplanacaktır. Kazanç yetersizliği nedeniyle 2022 yılında kullanılmayan indirim ve istisnalar için ek vergi hesaplanmayacaktır.

## **II- EK VERGİDEN MUAF OLACAKLAR MÜKELLEFLER**

6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa İlleri ile Sivas ilinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaf tutulmuştur.

## **III- EK VERGİ HESAPLANACAK İSTİSNA VE İNDİRİMLER**

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 5. Maddesinde, indirimli kurumlar vergisi 32/A maddesinde, diğer indirimler ise 10. Maddesinde yer almaktadır. Ek vergi hesaplanacak istisna ve indirimler aşağıdaki gibidir:

1) İştirak kazançları istisnası (Yatırım fonlarından ve yatırım ortaklıklarından elde edilen kazançlar dahil) (KVK, 5/1-a)

2) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları; (KVK, 5/1-b)

3) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları. (KVK, 5/1-c)

4) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarı değeri aşan kısmı. (Emisyon primi) (KVK, 5/1-ç)

**Emisyon primi**, anonim şirketlerde şirketin çıkardığı hisse senedinin nominal bedelin üzerinden ortaklara satılması halinde ortaya çıkmakta olup, şirket ortakları tarafından şirkete ödenen bir sermaye yedeği niteliğindedir. Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan kurumlar vergisi beyannamesinde “zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” başlığı altında “istisna kazanç” olarak gösterilmektedir. Tekdüzen Hesap Planı gelir tablosu formatında ise kazanç olarak değil, bilançoda öz kaynak grubu içinde raporlanmaktadır. Emisyon priminin kazanç olarak değerlendirilmemesi gerektiği görüşündeyiz.

5) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı. (KVK, 5/1-e)

6) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile

rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.(KVK, 5/1-f)

7) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları; (KVK, 5/1-g)

8) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar. (KVK, 5/1-h)

9) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ( özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (KVK, 5/1-ı)

10) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. (KVK,10/ğ)

11) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi ( KVK, 10/h)

12) Nakit sermaye faiz indirimi (KVK, 10/ı)

13) 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi alanların yurt dışı mal alım satımlarından kaynaklanan kazanç indirimi (KVK, 10/i)

**Kurumlar Vergisi Kanunu Dışındaki Diğer Kanunlarda Yer Alan Ek Vergi Kapsamına Giren İndirim ve İstisnalar**

1) 4691 sayılı Kanunun geçici 2.maddesinde yer alan bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, (**mikro ve küçük işletmelerin söz konusu kazançları hariç**)

2) 5746 sayılı Kanunun 3.maddesindeki Ar-Ge ve tasarım harcamalarına ilişkin istisna (**mikro ve küçük işletmelerin söz konusu kazançları hariç**)

KOBİ Yönetmeliğine göre, “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** sayılmaktadır. Buna göre, 50 kişi ve daha fazla çalışmanı olan ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 50 milyon lirayı aşan işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-Ge ve tasarım merkezinden elde ettikleri kazançları **ek vergiye** tabi olacaktır. Buna göre KOBİ Yönetmeliğine göre orta ve büyük işletmelerin kurumlar vergisinden istisna olan söz konusu kazançları üzerinden %10 oranında ek vergiye tabi olacaktır. Bağlı işletmeler ise bağlı olduğu şirketle birlikte değerlendirilmektedir.

3) 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu 12.maddesinde yer alan gemilerin ve yatların işletilmesi ve devredilmesinde elde edilen kazançlardan istisna

4) 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3.maddesindeki serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlara ilişkin istisna

#### IV- EK VERGİYE TABİ OLMAYAN İSTİSNA KAZANÇ VE İNDİRİMLER

##### 1) Türkiye'de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

(KVK, 5/1-d)

##### 2) Kooperatiflerde rüstrun istisnası (KVK, 5/1-i)

##### 3) Sat geri kiralama işlemlerinden doğan kazanç istisnası (KVK, 5/1-j)

##### 4) Kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlara ilişkin istisna, (KVK, 5/1-k)

##### 5) KVK'nın geçici 14 üncü maddesi kapsamında uygulanan KKM kazanç istisnaları,

##### 6) Sponsorluk harcamalarına ilişkin indirimler (KVK, 10/1-b)

##### 7) Bağış ve yardım indirimleri (KVK, 10/1-c,ç,d,e,f)

##### 8) Girişim sermayesi fonu (KVK, 10/1-g)

##### 9) Korunmalı işyeri kazanç indirimi (KVK, 10/1-h)

##### 10) GVK'nun geçici 61.maddesi kapsamındaki yatırım indirimi istisnası (stopajlı)

##### 11) 1 sayılı Cumhurbaşkanı kararnamesinin 407. Maddesinde tanımlanan "Mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile AR-GE ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna kazançlar"

#### V- EK VERGİNİN ÖDEME TARİHLERİ

Ek vergi, iki taksitte ödenecektir. Birinci taksit, kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde (yani 30 Nisan 2023 akşamına kadar), ikinci taksit ise bu süreyi takip eden dördüncü ayda (Ağustos ayı içinde) yapılacaktır.

#### VI- DİĞER HUSUSLAR

Ek vergi, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin hesaplanacak olup, beyannamede "**zarar olsa dahi indirilecek indirim ve istisnalar**" ile "**kazancın bulunması halinde istisna ve indirimler**" satırına yazılan tutarlar üzerinden (Sirkülerimizin yukarıdaki IV. Bölümünde belirtilen istisna ve indirimler hariç) hesaplanacaktır.

Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde ek vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamede gösterilen indirim ve istisnalar üzerinden hesaplanacaktır.

Ek vergi gider ve indirim olarak dikkate alınmayacak ve hiçbir vergiden mahsup edilemeyecektir. Hesaplama ve ödeme 2023 yılında yapılacağından **kanunen kabul edilmeyen gider** olarak dikkate alınmalı veya 2022 yılı kazancından ya da geçmiş yıllar karlarından karşılanmalıdır.

Önceki dönemlerde kanunen kabul edilmeyen gider yazılan ancak, kanun gereği fiilen ödendiğinde vergi uygulamasında indirim konusu edilen ödenen SGK primi indirimi, ödenmeyen kıdem tazminatı gibi indirimler ek vergiye tabi değildir.

## VII- EK VERGİYE İLİŞKİN GÖRÜŞÜMÜZ

Söz konusu ek vergi düzenlemesi geçmiş döneme (2022 yılına) ait kazançlar üzerinden alınacağı için **kanunların geriye yürümezliği** ilkesi yönünden tartışmalıdır. Olağanüstü hallerde yapılacak vergilendirme mantığı içinde teşvik niteliğindeki bazı indirim ve istisnaların ek vergiye tabi tutulması kabul edilebilir olmakla birlikte, iştirak kazançları istisnası üzerinden %5 oranında ek vergi alınması **mükerrer** vergilendirme sonucunu da doğurmaktadır.

Şirketler tarafından tüzel kişi ortaklara dağıtılan söz konusu kazançlar, kar payını dağıtan şirket bünyesinde daha önce vergilendirilmektedir. Söz konusu istisna bir teşvik niteliğinde değil, teknik bir istisnadır. Bu nedenle gerek nakdi olarak yapılan kar dağıtımı şeklinde gerekse iç kaynaklardan yapılan sermaye artışı sonucunda kurum ortaklara verilen bedelsiz hisselerin “iştirak kazancı” sayılarak, üzerinden %5 oranında vergi alınması doğru değildir ve hukuka uygun olmamıştır. Özellikle tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançlarına ilişkin düzenlemenin; ödeme gücü ilkesi, **hukuki güvenlik, öngörülebilirlik, eşitlik ilkeleri** ile vergi hukukunda mükerrer vergilendirmeye neden olunmaması yönünden vergilendirme ilkelerine aykırı olduğu görüşündeyiz.

Ek vergi tahakkukunun 2022 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden yapılacağı ve uygulama için Gelir İdaresi Başkanlığınca bir genel tebliğ yayımlanması beklenmektedir. Konuyla ilgili gelişmeler konusunda ayrıca bilgi verilecektir.

Saygılarımızla.

KANIT YMM A.Ş.