

BİLGENER SİRKÜLER

17 Nisan 2023/ 56

7440 Sayılı Kanun Kapsamında Düzenlenen Ek Vergiye İlişkin Tebliğ Yayınlandı.

09.03.2023 tarihli 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 10'uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrasında kurumlar vergisi mükellefleri için Ek Vergi hükümleri düzenlenmiştir (**13.03.2023/39 sayılı Sirkülerimiz**).

Söz konusu Ek Vergiye ilişkin usul ve esasların belirlendiği 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 3) 15.03.2023 tarih ve 32164 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

Ek Vergi mükelleflerinin tamamı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerden oluşmaktadır. Söz konusu Ek Vergi mükellefleri aşağıdaki gibidir:

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları,
- Kurumlar Vergisi Beyannamesi veren dar mükellefler.

06.02.2023 tarihi itibarıyla Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa ile Sivas ilinin Gürün ilçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar Ek Vergi hükümlerinden muaf tutulmuştur.

Ek Vergiye Konu İstisna ve İndirimler

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve Ek Verginin konusuna giren İstisna ve İndirimler aşağıdaki gibidir:

İSTİSNALAR	İNDİRİMLER
İştirak Kazançları İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-a)	Yurtdışına Verilen Yazılım, Mühendislik, Eğitim ve Sağlık Hizmetleri Kazanç İndirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ğ).
Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-b)	Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ı).
Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-c)	Yatırım İndirimi İstisnası (193 sayılı Kanun Geçici Madde 61 kapsamında tevkifata tabi olmayanlar).
Emisyon Primi Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç)	Ar-Ge ve Tasarım İndirimi (5746 sayılı Kanun).

Bilgener Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Buyaka İş Merkezi
Kule: 2 No: 22
34771 Ümraniye/ İstanbul

+90 216 651 4 651
info@bilgener.com
bilgener.com

Bilgener sahip olduğu yerel uzmanlığı, faaliyete başladığı 1995 yılından beri kazandığı tecrübe ile ahenkli bir şekilde birleştiren Türkiye'nin öncü profesyonel hizmetler sağlayıcı grubudur.

Bilgener'in temel hedefi; Türkiye'de faaliyette bulunan yerel ve global girişimcilerin operasyonel olarak ihtiyaç duydukları üst düzey vergi, denetim ve danışmanlık hizmetlerini tek bir noktadan sunmak suretiyle işlerini daha verimli ve sağlıklı bir şekilde yürütmelerine yardımcı olmaktır.

Bilgener, müşterilerinin sınır ötesi muhasebe, denetim, vergi ve danışmanlık ihtiyaçlarına hizmet eden lider profesyonel hizmet firmalarının oluşturduğu Londra merkezli uluslararası bir birlik olan Morison Global'in 2002 yılından beri Türkiye bağımsız üyesidir.

Taşınmaz, İştirak Hisseleri ve Fon Satış Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-e)	Tekno girişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 sayılı Kanun).
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)	Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 sayılı Kanun).
Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-g)	Özel Kanunlarda Yer Alan ve Ek Vergi Matrahına Dâhil Edilmesi Gereken Diğer İndirimler.
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)	
5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazanç İstisnası (193 sayılı Kanun)	
Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Sağlanan Kazanç İstisnası (4490 sayılı Kanun)	
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası (3218 sayılı Kanun)	
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası (4691 sayılı Kanun)	
Araştırma Altyapılarının Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlarda İstisna (6550 sayılı Kanun)	
Özel Kanunlarda Yer Alan ve Ek Vergi Matrahına Dâhil Edilmesi Gereken Diğer İstisnalar	

İstisna ve indirimler, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilerek indirim konusu yapılmalıdır. Satırı bulunmayan istisna ve indirimler konusuna göre "Diğer İndirimler ve İstisnalar" veya "Diğer İndirimler" bölümlerinde gösterilerek vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınmalıdır. Bu şekilde yapılan istisna ve indirimler de Ek Verginin konusuna girmektedir.

Ayrıca 2022 hesap dönemine ilişkin beyannamelerinde 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahı bulunan mükelleflerin bu matrahları da Ek Verginin konusuna girmektedir.

Ek Verginin Konusu Dışındaki İstisnalar ve İndirimler

Ek Verginin tespitinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye esas matrahının belirlenmesinde dikkate alınan bazı istisna ve indirimler kapsam dışında bırakılmıştır.

Söz konusu kapsam dışı istisna ve indirimler aşağıdaki gibidir:

İSTİSNALAR	İNDİRİMLER
Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-d)	Sponsorluk Harcamalarında İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-b)
Risturn Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-i)	Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-c)
Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-j)	Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatlarına İlişkin Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ç)
Varlık Kiralama İşlemlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-k)	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-d)
Kur Korumalı Mevduat ve Katılım Hesaplarından Elde Edilen Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Geçici Madde 14)	Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağışlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-e)
Yatırım İndirimi İstisnası (193 sayılı Kanunun Geçici Madde 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulanlar)	Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-f)
	213 sayılı Kanunun 325/A Maddesine Göre Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-g)
	5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna Göre Korumalı İşyeri İndirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-h)
	Özel Kanunları Uyarınca Kurum Kazancından İndirime İzin Verilen Bağış ve Yardımlar

- 2022 hesap dönemine ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinin "Diğer İndirimler" veya "Diğer İndirimler ve İstisnalar" bölümlerinde gösterilmesine rağmen mahiyeti itibariyle indirim veya istisna kapsamında olmayan, daha çok vergi matrahının doğru tespit edilmesi amacıyla ilgili bölümlere 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,

- Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dahil edilerek beyannamenin "Diğer İndirimler" veya "Diğer İndirimler ve İstisnalar" bölümlerinde indirim konusu yapılan tutarlar,

- Yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar hükümlerince, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar,

- 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 hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Öte yandan Mikro ve Küçük İşletme olarak sınıflandırılan kurumlar vergisi mükelleflerinin Ek Vergi kapsamına giren diğer indirim ve istisnaları ile indirimli kurumlar vergisi matrahları üzerinden Ek Vergi hesaplamaları gerekmektedir.

Ayrıca 12.03.2023 tarihi itibarıyla Mikro ve Küçük İşletme 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

Ek Vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınacak indirimler ve istisnalar yukarıdaki "Ek Vergiye Konu İstisnalar ve İndirimler" bölümünde açıklanmıştır.

2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilecek olan Ek Vergi matrahları üzerinden kanun hükümleri uyarınca %10 oranında vergi hesaplanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının a bendinde düzenlenen 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 hesaplanan Ek Vergi matrahlarına %5 oranında vergi hesaplanacaktır.

Bununla beraber aynı fıkranın c ve h bentlerinde düzenlenen yurtdışı iştirak hissesi satış kazançları ve yurtdışı inşaat, onarım ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar üzerinden %10 Ek Vergi hesaplanacak olup bu kazançların elde edildiği ülkede en az % 15 oranında vergi yükü taşıdığına ilişkin ispat edici belgelerin kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi durumunda, bu istisnalar üzerinden hesaplanan %10 oranındaki verginin %5'e isabet eden kısmı iade edilecektir. Söz konusu iadeler Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:252)'nin üçüncü bölümünde yapılan açıklamalara göre vergi dairelerince yapılacaktır.

Özel hesap dönemine haiz mükellefler için 2023 yılı içerisinde isabet eden kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde Ek Vergi hesaplaması yapılacaktır.

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 indirimler ve istisnalar üzerinden Ek Vergi hesaplayacaklardır.

2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları üzerinden Ek Vergi hesaplanmayacaktır.

Hesaplanan ek vergi iki eşit taksitte ödenecek olup ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içerisinde ikinci taksiti ise bu süreyi takip eden dördüncü ay içerisinde ödenecektir.

Tasfiye, birleşme, devir ve tam bölünme işlemleri nedeniyle 2022 yılına ilişkin olarak 12.03.2023 tarihinden önce verilmiş olan beyannamelerde faydalanılan indirim ve istisna tutarları üzerinden ek vergi hesaplaması yapılmayacaktır.

Diğer Hususlar

Hesaplanan Ek Vergi gider ve indirim olarak dikkate alınmayacak ve yurtdışında ödenenler de dahil hiçbir vergiden mahsup edilemeyecektir.

Ek Vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınan indirimlerin ve istisnaların beyannamede gösterilmesi esastır. Beyannamede gösterilmeyen veya beyannamede gösterilmekle birlikte ilgili satırlarda yer verilmeyen indirim ve istisnalar nedeniyle eksik tahakkuk eden ek vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil olunur.

2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulması Ek Vergi bakımından bu döneme ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmez.

Örnekler

Söz konusu Ek Vergiye ilişkin ilgili Tebliğde yer alan örnekler aşağıda yer almaktadır:

Örnek: Mobilya imalatıyla iştirak eden (A) Ltd. Şti., kurumlar vergisi yönünden Hatay Antakya Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi olup, mükellefin 2022 hesap dönemi kurum kazancı 4.500.000,00.-TL'dir. Adı geçen şirketin bu dönemdeki ticari kazancının 500.000,00.-TL'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna iştirak kazançlarından, 600.000,00.-TL'lik kısmı ise Bursa Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan şubesiinden elde edilen istisna kazançtan kaynaklanmaktadır. Şirketin ayrıca nakdi sermaye artışından kaynaklı olarak kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapmış olduğu 100.000,00.-TL tutarında indirim bulunmaktadır.

Anılan şirket deprem tarihi olan 06.02.2023 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi yönünden Hatay İline bağlı vergi dairesinin mükellefi olması nedeniyle ek vergiden muaftır.

Örnek 2: (B) A.Ş., kurumlar vergisi yönünden Mersin Liman Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi olup, mükellefin ticari faaliyetlerinin bir kısmı Adana İlinde gerçekleştirilmektedir.

Buna göre, her ne kadar faaliyetlerin bir kısmı depremden etkilenen ve Kanunda sayılan illerden birinde gerçekleştirilse de adı geçen Kurumun, 06.02.2023 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet kaydı Mersin İlinde bulunduğundan, 2022 hesap dönemine ilişkin faydalanılan indirim ve istisna tutarları ile indirimli kurumlar vergisi nedeniyle, mükellef tarafından ek vergi hesaplanması gerekmektedir.

Örnek 3: Giyim sektöründe faaliyette bulunan ve Samsun Bafra Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi olan (C) A.Ş.'nin 2022 hesap dönemine ilişkin vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesinde 4.000.000,00.-TL ticari zararı bulunmaktadır. Mükellef kurum bu dönemde, 5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesi kapsamında 2.000.000,00.-TL iştirak kazancı istisnasından faydalanmıştır.

Buna göre mükellefin ilgili dönem beyannamesinde ticari bilanço zararının bulunması ek vergi hesaplanmasına engel teşkil etmeyecek olup, bu dönemde faydalanılan istisna tutarı üzerinden (2.000.000,00.-TLx%5=)100.000,00.-TL ek vergi hesaplanacak ve bu vergi 2023 yılı Nisan ve Ağustos aylarında iki eşit taksit halinde ödenecektir.

Örnek 4: Edirne Uzunköprü Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi (D) A.Ş.'nin 2022 hesap dönemine ilişkin kurum kazancı 10.000.000,00.-TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde 5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesi hükmüne istinaden; 1.000.000,00.-TL iştirak kazancı istisnasından, 700.000,00.-TL taşınmaz satış kazancı istisnasından ve 4691 sayılı Kanun kapsamında 500.000,00.-TL tutarında teknoloji

geliştirme bölgeleri kazanç istisnasından yararlanmıştı. Adı geçen Kurum ayrıca, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyasına makbuz karşılığı yaptığı 100.000,00.-TL bağış tutarı ile nakdi sermaye artışı nedeniyle hesapladığı 150.000,00.-TL nakdi sermaye faiz indirimi tutarını beyanname üzerinden indirim konusu yapmıştır.

Buna göre, anılan Kurumun ödemesi gereken ek vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurum kazancı	
Ticari bilanço karı	10.000.000,00.-TL
İstisnalar	
İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-a) (a)	1.000.000,00.-TL
Taşınmaz satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-e) (b)	700.000,00.-TL
Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun) (c)	500.000,00.-TL
İndirimler	
Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyasına mükellef tarafından makbuz karşılığı yapılan bağış (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-e) (d)	100.000,00.-TL
Nakdi sermaye artışından kaynaklı faiz indirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ı) (e)	150.000,00.-TL
Ek vergi matrahı	
%5 oranına tabi matrah (a)	1.000.000,00.-TL
%10 oranına tabi matrah (b + c + e)	1.350.000,00.-TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
$[(a) \times (0,05) + (b + c + e) \times (0,10)]$	185.000,00.-TL

Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyasına mükellef tarafından makbuz karşılığı yapılan bağış ek verginin matrahına dâhil edilmeyecek olup, Kanun kapsamında hesaplanan 185.000,00.-TL tutarındaki ek vergi, 2023 yılı Nisan ve Ağustos aylarında iki eşit taksit halinde ödenecektir.

Örnek 5: Kırşehir Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi (İ) A.Ş., 2022 hesap döneminde 25.000.000,00.-TL kurum kazancı elde etmiş olup, bu kazancın 2.000.000,00.-TL'si yurt dışında yapılan inşaat işinden sağlanarak genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, 4.000.000,00.-TL'si emisyon primi kazancı ve 5.000.000,00.-TL'si geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla finansal kiralama şirketine taşınmaz satışından doğan kazançtan oluşmaktadır. Adı geçen Kurum, 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca, Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayırdığı tutar nedeniyle 500.000,00.-TL ve Kapadokya Alan Başkanlığına makbuz karşılığı yaptığı bağış nedeniyle de 250.000,00.-TL olmak üzere toplam 750.000,00.-TL'yi indirim konusu yapmıştır. Yurt dışı inşaat kazancı üzerinden yurt dışında vergi ödenmemiştir.

Buna göre adı geçen şirketin ödemesi gereken ek vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurum kazancı	
Ticari bilanço karı	25.000.000,00.-TL
İstisnalar	
Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-h) (a)	2.000.000,00.-TL
Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç) (b)	4.000.000,00.-TL
Sat- kirala- geri al kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-j) (c)	5.000.000,00.-TL
İndirimler	
213 sayılı Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-g) (d)	500.000,00.-TL
Kapadokya Alan Başkanlığına yapılan nakdi bağış (e)	250.000,00.-TL
Ek vergi matrahı	
%10 oranına tabi matrah (a + b)	6.000.000,00.-TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
[(a + b) × (0,10)]	600.000,00.-TL

2022 hesap döneminde sat-kirala-geri al işlemi nedeniyle elde edilen istisna kazanç, 213 sayılı Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim ile Kapadokya Alan Başkanlığına yapılmış olan bağış, ek verginin matrahına dâhil edilmeyecektir. Hesaplanan 600.000 TL tutarındaki ek vergi, 2023 yılı Nisan ve Ağustos aylarında iki eşit taksit halinde ödenecektir.

Örnek 6: Trabzon Akçaabat Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi(H) A.Ş., imalat sanayiine yönelik bir yatırım için 2017 yılında yatırım teşvik belgesi almış ve söz konusu yatırımı 2021 yılında tamamlamıştır. Mükellef kurumun 2022 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisine tabi matrahı 25.000.000,00.-TL, ticari bilanço karı ise 32.000.000,00.-TL'dir. Öte yandan, kurumun aktifine kayıtlı taşınmazı, A Bankasına olan borç nedeniyle bu dönemde bankaya devredilmiş ve bu işlemde 4.000.000,00.-TL kazanç elde edilmiştir. Kurum ayrıca, 2.000.000,00.-TL Ar-Ge indirimi ile geçmiş dönemlerden devreden 1.000.000,00.-TL yatırım indirimini indirim konusu yapmıştır. Yatırım indirimi tutarının 500.000,00.-TL'si üzerinden 193 sayılı Kanununun geçici 61'inci maddesi kapsamında tevkifat yapılmıştır.

Bu durumda, 2022 hesap döneminde mükellef kurum tarafından beyan edilip ödenmesi gereken ek vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurum kazancı	
Ticari bilanço karı	32.000.000,00.-TL
İstisnalar	
Bankalara borçlu durumda olanların taşınmaz satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-f) (a)	4.000.000,00.-TL
İndirimler	
Ar-Ge indirimi (5746 sayılı Kanun) (b)	2.000.000,00.-TL
Yatırım indirimi (193 sayılı Kanun kapsamında tevkifata tabi olmayan) (c)	500.000,00.-TL
Yatırım indirimi (193 sayılı Kanun kapsamında tevkifata tabi olan) (d)	500.000,00.-TL

İndirimli kurumlar vergisi matrahı	
5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi kapsamında 2022 hesap dönemindeki indirimli kurumlar vergisi matrahı (e)	25.000.000,00.-TL
Ek vergi matrahı	
%10 oranına tabi matrah (a + b + c + e)	31.500.000,00.-TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
$[(a + b + c + e) \times (0,10)]$	3.150.000,00.-TL

Mükellef tarafından 2022 yılında yararlanılan ve tevkifata tabi bulunan 500.000,00.-TL tutarındaki yatırım indirimi istisnası ise Kanun kapsamında ek verginin konusuna girmeyecektir.

Örnek 7: İstanbul Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi (Z) A.Ş., 2015 yılında başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımını 2020 yılında tamamlamıştır. Söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamında hak edilen ve henüz kullanılmayan yatırıma katkı tutarı 120.000.000,00.-TL ve vergi indirim oranı %80 olup (Z) A.Ş. 2022 hesap döneminde bu yatırımdan 50.000.000,00.-TL, diğer faaliyetlerinden ise 10.000.000,00.-TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, mükellef kurumun 2022 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisine tabi matrahı 50.000.000,00.-TL, diğer faaliyetlerinden kaynaklı genel orana tabi matrahı ise 10.000.000,00.-TL'dir.

Buna göre, 2022 hesap döneminde herhangi bir indirim veya istisnası bulunmayan mükellef kurum tarafından beyan edilip ödenmesi gereken ek vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurum kazancı	
Ticari bilanço karı	60.000.000,00.-TL
İndirimli kurumlar vergisi matrahı	
5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi kapsamında 2022 hesap dönemindeki indirimli kurumlar vergisi matrahı (a)	50.000.000,00.-TL
Genel orana tabi matrah	
Genel orana tabi matrah (b)	10.000.000,00.-TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
$[(a \times (0,23 \times 0,20))] + [(b \times (0,23))]$	4.600.000,00.-TL
Ek vergi matrahı	
%10 oranına tabi matrah (a)	50.000.000,00.-TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
$[(a) \times (0,10)]$	5.000.000,00.-TL

Örnek 8: Kocaeli Karamürsel Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi (H) Ltd. Şti., (İ) Ülkesinde faaliyet gösteren (K) Gmbh unvanlı sermaye şirketine bir yılı aşkın süredir %50 ortaklık payıyla iştirak etmektedir. Adı geçen Kurum 2022 hesap döneminde iştirak ettiği şirketten 3.000.000,00.-TL iştirak kazancı elde etmiştir. Aynı zamanda mükellefin bu dönemde yurt içinde iştirak ettiği tam mükellef kurumdan 6.000.000,00.-TL iştirak kazancı bulunmaktadır. (Yurt dışında iştirak edilen şirketin ilgili dönem ticari bilanço karı 10.000.000,00.-TL, ilgili ülke mevzuatı gereği vergiden istisna edilen kazancı ise 2.000.000,00.-TL'dir. (İ) ülkesindeki kurumlar vergisi oranı %20'dir.)

Buna göre (H) Ltd. Şti.'nin ödemesi gereken ek verginin hesaplanmasında öncelikle yurt dışında iştirak edilen şirketten elde edilen iştirak kazancı dolayısıyla ilgili ülkede ödenen vergi yükünün tespit edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışında iştirak edilen şirketin ticari bilanço karı (a)	10.000.000,00.-TL
İlgili ülke mevzuatı gereği vergiden istisna edilen kazanç (b)	2.000.000,00.-TL
İlgili ülkedeki kurumlar vergisi oranı (c)	%20
Hesaplanan kurumlar vergisi(d)	1.600.000,00.-TL
Vergi yükü (d/a)	%16

5520 sayılı Kanunun 5/1-b hükmü uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen ve ilgili ülkede en az %15 vergi yükü taşıdığı tespit edilen istisna kazanç üzerinden, mükellef kurum tarafından %5 oranında ek vergi hesaplanacaktır. Diğer taraftan, yurt içinde iştirak edilen tam mükellef kurumdaki elde edilen iştirak kazançları üzerinden de Kanun hükmüne istinaden aynı oran üzerinden vergi hesaplanması gerekmektedir.

Bu bakımdan, 2022 hesap döneminde mükellef kurum tarafından beyan edilip ödenmesi gereken ek vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İstisnalar	
İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-a) (a)	6.000.000,00.-TL
Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-b) (b)	3.000.000,00.-TL
Ek vergi matrahı	
%5 oranına tabi matrah (a + b)	9.000.000,00.-TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
$[(a + b) \times (0,05)]$	450.000,00.-TL

Örnek 9: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik kapsamında mikro işletme sınıfında değerlendirilen (İ) A.Ş. teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet göstermektedir. Söz konusu şirketin 2022 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde ticari bilanço karı 3.000.000,00.-TL'dir. Öte yandan kurumun teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiği faaliyetinden dolayı 1.000.000,00.-TL istisna kazancı bulunmaktadır. Kurum ayrıca, 500.000,00.-TL emisyon primi kazancı ve 500.000,00.-TL nakdi sermaye faiz indirimi matrahından indirim konusu yapmıştır.

Bu durumda, 2022 hesap döneminde mükellef kurum tarafından beyan edilip ödenmesi gereken ek vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurum kazancı	
Ticari bilanço karı	3.000.000,00.-TL
İstisnalar	
Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç) (a)	500.000,00.-TL
Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun) (b)	1.000.000,00.-TL
İndirimler	
Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ı) (c)	500.000,00.-TL

Ek vergi matrahı	
%10 oranına tabi matrah (a + c)	1.000.000,00.-TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
$[(a + c) \times (0,10)]$	100.000,00.-TL

Mükellefin mikro işletme kapsamında olması nedeniyle teknoloji geliştirme bölgesinde elde ettiği istisna kazancı ise ek verginin konusuna girmeyecektir.

İlgili Tebliğe **buradan** ulaşabilirsiniz.

Saygılarımızla,

BİLGİLER