



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 15/03/2023
Sirküler No : 2023/055

7440 SAYILI KANUNLA KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ İÇİN İHDAS EDİLEN EK VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Uzunca süredir gündemde olan ve esas itibariyle daha önceki yapılandırma kanunlarının muhteviyatını içeren 7440 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” nihayet 12.03.2023 tarihli ve 32130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu Kanunteklifinde yer almayan ancak TBMM’de yapılan görüşmelerde bir önergeyle Kanun metnine giren “ek vergi”, bir kısım kurumlar vergisi mükellefleri için sürpriz ve önemli bir mali mükellefiyet getirmiştir. Kahramanmaraş’da meydana gelen depremler nedeniyle Hazine’nin yüklendiği ve ileride de yüklenmek zorunda kalacağı büyük mali yükleri bir nebze de olsa karşılaması için getirilen ve Kanun’da “ek vergi” olarak tabir edilen bu vergi kamuoyunda “deprem vergisi” olarak anılmaya başlanmıştır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıнын bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıнын toplam gelirleri 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164’den fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Kanun'un 10'uncu maddesinin 27 inci fıkrasında yer alan bu ek vergiye ilişkin düzenleme 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 yurt dışından 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, 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 Bakanlığıınca belirlenir.”

İşbu düzenleme Kanun'un yayımlandığı 12.03.2023 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Bir kereye mahsus olmak üzere sadece kurumlar vergisi mükelleflerinden alınacak bu vergiye ilişkin görüş ve açıklamalarımız aşağıdaki gibidir. Bu vergiye ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kısa zamanda bir tebliğ düzenlemesi yapması beklenmektedir. Bu tebliğ düzenlemesi yayımlandığında ayrı bir sirkülerimizde duyurulacaktır.

1. VERGİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİ:

Bu verginin konusu 2022 yılı (özel hesap dönemine tabi kurumlar vergisi mükelleflerinde 2022 yılında başlayıp 2023 yılında biten özel hesap dönemi) kurumlar vergisi beyannamelerinde Kurumlar Vergisi Kanunu veya diğer kanunlar uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen veya kurum kazancından indirim konusu yapılan tutarlar ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi uyarınca teşvikli yatırımlar nedeniyle yararlanan indirimli kurumlar vergisinin matrahıdır. Dolayısıyla, mükellefi de bu istisna ve indirimlerden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleridir.

Diğer yandan, 2022 yılı içerisinde faaliyet gösterdiği halde, devir ve tam bölünme gibi nedenlerle tasfiyesiz infisah edip, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini bu düzenlemenin yürürlük tarihi olan 12.03.2023 tarihi itibarıyla vermiş olan şirketlerin beyannamelerinde yararlandıkları indirim ve istisnalar bulunması halinde bu verginin devralan kurum tarafından ödenip ödenmeyeceği hususu net değildir. Bize göre, ek verginin yürürlüğe girdiği 12.03.2023 tarihinden önce 2022 yılına ilişkin olarak verilen beyannamelerde yararlanılan indirim ve istisnalar üzerinden ek vergi hesaplanmamaktadır. Düzenlemenin yürürlük tarihi sonrası verilen bu tür beyannamelerde ise bu vergi hesaplanacaktır. Diğer yandan, KVK'nın 17 nci maddesi uyarınca 2022 yılında tasfiye olan şirketlerin verdiği tasfiye beyannamesi üzerinde ek vergiye konu herhangi bir indirim veya istisna uygulanmışsa bu verginin alınmasının, orta yerde bu vergiyi ödeyecek bir tüzel kişilik kalmadığı cihetle mümkün olmadığını düşünüyoruz.. Tasfiye memurlarının sorumluluğu ise tasfiyeden sonra ihdas edilen vergileri kapsamamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu veya diğer kanunlar gereği kurumlar vergisinden muaf tutulan kurumlar ise muafiyet nedeniyle ek verginin mükellefi değildir. Ancak bunların iktisadi işletmeleri, uyguladıkları istisna ve indirimler nedeniyle ek vergi mükellefi olabilirler.

Ayrıca düzenlemede dar veya tam mükellefiyet ayrımı yoktur. Bununla birlikte dar mükellef kurumların Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları gereği Türkiye'de vergiden istisna tutulan kazançları ve indirimler üzerinden ek vergi alınamayacağını düşünüyoruz. Zira ek vergiye ilişkin düzenleme KVK ve diğer kanunlar uyarınca uygulanan istisna ve indirimleri kapsamaktadır. Her ne kadar vergi anlaşmalarının yürürlüğe girmesine ilişkin Anayasal prosedür gereği kanunla uygun bulursa da istisna veya indirim düzenlemesi anlaşmayı uygun bulan kanundan değil, bizatihi vergi anlaşmasının kendisinden ileri gelir. Ayrıca vergi anlaşmasıyla vergiden istisna edilen veya indirilen bir gelir üzerinden kanunla vergi alınması Anayasa'nın 90 ıncı maddesine aykırılık teşkil edecektir.

Bu nedenle, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde edip vergi anlaşması gereği vergiden istisna tutulan veya indirim konulu olan kazançları üzerinden ek vergi alınamayacağını düşünüyoruz.

Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, ek verginin kazanç üzerinden alınan bir gelir/kurumlar vergisi niteliğinde olmadığı, deprem nedeniyle alınan özel ve olağanüstü bir vergi niteliğinde olduğu, dolayısıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanamayacağını ileri sürülmesi muhtemeldir.

Bu nedenle, Hazine ve Maliye Bakanlığının yayımlayacağı tebliğ beklenmeli ve eğer Bakanlığın yaklaşımı bu şekilde olursa ihtirazî kayıtla beyan ve dava seçeneği değerlendirilmelidir.

Diğer yandan, kanuni düzenleme gereği 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.

2. VERGİNİN MATRAHI VE ORANI:

Ek verginin matrahı 2022 yılı kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde gösterilen Kurumlar Vergisi Kanunu ve diğer kanunlar uyarınca yararlanılan istisna ve indirimler ile KVK'nın 32/A maddesi kapsamında teşvikli yatırımlar nedeniyle 2022 yılında indirimli kurumlar vergisine konu edilen matrahtır. Madde uyarınca bu vergi kurum kazancıyla ilişkilendirilmeksizin alınacağından, kurumlar vergisi matrahı çıkmamış olsa bile bu vergi beyan edilip ödenecektir. Elbette ki, kurum kazancıyla ilgisi olmasa bile alınacağından sadece kazancın olması halinde uygulanabilecek indirimler (bunlar ilerleyen bölümlerde belirtilecektir) ile yine yalnızca kazancın olması halinde uygulanabilen indirimli kurumlar vergisi, kazanç oluşmadığı durumda zaten beyannamede gösterilmediği cihetle bu vergiye konu olmayacaktır.

2022 yılı için hak kazanılan ancak kurumlar vergisi matrahının yeterli olmaması nedeniyle fiilen indirim konusu yapılamayan ve izleyen dönemlere devreden Ar-Ge indirim tutarları ile nakdi sermaye faiz indirim tutarlarının da ek vergiye tabi tutulamayacağını düşünüyoruz.

Diğer yandan, bu verginin genel oranı %10 olmakla beraber, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan iştirak kazançları istisnası ile aynı maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan yurt dışı iştirak kazançları istisnası üzerinden %5 oranında hesaplanacaktır.

3. EK VERGİNİN KONUSUNU OLUŞTURAN UNSURLAR:

Bu verginin konusunu oluşturan unsurlar şunlardır:

3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu ve Diğer Kanunlar Uyarınca Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlar:

Maddede sayılan istisna kalemler hariç Kurumlar Vergisi Kanunu ve diğer kanunlar uyarınca 2022 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinde gösterilen kurumlar vergisinden istisna tüm kazançlar bu vergiye konu olacaktır.

Buna göre, bu vergiye konu istisna kazançlar aşağıdaki gibidir:

3.1.1. Yüzde 5 Oranındaki Ek Vergiye Konu İstisna Kazançlar:

1. KVK'nın 5/1-a Maddesi

(Kurumların;

a) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar (KVK'nın 12 ve 13 üncü maddeleri uyarınca örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle kazancı elde eden kurum nezdinde yapılan düzeltme de iştirak kazancı istisnası olarak yorumlanmaya açıktır)

b) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

- c) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ile katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler
- d) Tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma paylarından elde ettikleri kâr payları ile katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler (portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen kazançlar hariç)
- e) (Yukarıdaki (c) ve (d) yer alan istisna kazançlara kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları)
2. KVK'nın 5/1-b Maddesi (Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri ve yurt dışında en az %15 efektif vergi yükü taşıdığı ve maddedeki diğer şartları taşıdığı için kurumlar vergisinden elde edilen yurt dışı iştirak kazançları)
3. KVK'nın 5/1-g Maddesi (Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna)
4. KVK'nın 5/1-h Maddesi (En az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilmek kaydıyla, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazanç istisnası)

3.1.2. Yüzde 10 Oranındaki Ek Vergiye Konu İstisna Kazançlar:

1. KVK'nın 5/1-c Maddesi (Yurt dışı iştirak kazancı istisnası)
2. KVK'nın 5/1-ç Maddesi (Emisyon primi istisnası)
3. KVK'nın 5/1-e Maddesi (Taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnası)
4. KVK'nın 5/1-f Maddesi (Taşınmaz ve iştirak hisselerinin banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borçların kapatılması amacıyla devrinden doğan kazançlara ilişkin istisna ile banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerinin bu şekilde alacaklarına karşılık devraldıkları iştirak hissesi ve taşınmazların satışından doğan kazançlara ilişkin istisna)
5. KVK'nın 5/1-h Maddesi (%15 oranından daha az oranda vergi yükü taşıyan yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazanç istisnası)
6. KVK'nın 5/1-ı Maddesi (Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna)
7. KVK'nın 5/A Maddesi (Portföy yöneticiliği yapan şirketlerin, maddede belirtilen şartları sağlamak kaydıyla yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançlarına ilişkin istisna)

8. KVK'nın 5/B Maddesi (Sınai mülkiyet haklarında istisna)
9. Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar (3218 sayılı Kanun Geç. Md. 3/a)
10. Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar (4691 sayılı Kanun Geçici Md. 2) (1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 inci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirimine konu kazançları hariç)
11. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar (4490 sayılı Kanun)
12. 5300 sayılı Kanun kapsamındaki tarımsal ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar (GVK Geç. Md.76)
13. GVK'nın mülga 19. Maddesi ve buna istinaden GVK'nın Geçici 69. Maddesi uyarınca hak edilen (%40 oranındaki) yatırım indirimi istisnası

3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu ve Diğer Kanunlar Uyarınca Kurumlar Vergisine Tabi Kazançtan Yapılan İndirimler:

Maddede sayılan indirim kalemleri hariç Kurumlar Vergisi Kanunu ve diğer kanunlar uyarınca 2022 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinde gösterilen indirimler de bu vergiye konu olacaktır. İstisnalardan farklı olarak indirimler için sadece %10 oranı geçerlidir.

Buna göre bu vergiye konu indirimler aşağıdaki gibidir:

1. KVK'nın 10/1-ğ Maddesi (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 oranındaki indirim)
2. KVK'nın 10/1-ı Maddesi (Nakit sermayede faiz indirimi)
3. KVK'nın 10/1-i Maddesi (7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi alan kurumların transit ticaret ve komisyon gelirlerinden elde ettiği kazançlara ilişkin %50 lik indirim)
4. 6491 sayılı Türk Petrol Kanununun 12/5 maddesi kapsamında itfa payı olarak addolunan gelirler
5. 5746 sayılı Kanunun 3. Maddesi uyarınca yararlanılan Ar-Ge ve tasarım indirimi (1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 inci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük

işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirim konuları hariç)

6. Teknogirişim sermaye desteği indirimi (5746 sayılı Kanun Md. 3/5)
7. Teknokent sermaye desteği indirimi (4691 sayılı Kanun Geç. Md.4)

3.3. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar Nedeniyle KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında Uygulanan İndirimli Kurumlar Vergisinin Matrahı:

Bilindiği üzere, Ülkemizde 2009 yılından itibaren teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar için "İndirimli Kurumlar Vergisi" adı altındaki uygulamaya geçilmiştir. Bu kapsamda, yatırımların gelir ve kurumlar vergisi yoluyla desteklenmesi amacıyla uzun süre uygulanan "Yatırım İndirimi İstisnası" yerine, yatırımlardan elde edilen kazançların indirimli oranla vergilendirilmesi esasını benimsenmiştir.

Yeni müessese esas olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 32/A maddesinde düzenlenmiş olup, yatırım harcamaları üzerinden yatırıma katkı tutarı hesaplanması ve yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar beyan edilen kazancın indirimli oranla vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Yatırıma katkı tutarı kadar olan gelir veya kurumlar vergisi yatırımcıdan alınmayarak, yatırımların bu yolla desteklenmesi amaçlanmıştır. 2012/3305 sayılı Teşvik Kararnamesi uyarınca kurumlar vergisi oranında uygulanacak indirim %50 ile %90 arasında değişmektedir. 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca bu indirim %100 e kadar çıkabilmektedir.

KVK'nın 32/A maddesinin ilk halinde indirimli oranla vergilemenin başlangıcı, yatırımın tamamlanıp, yatırımdan kazanç elde edilmeye başlanmasına bağlanmıştır. Ancak daha sonra yapılan değişiklikle yatırımcıların diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için de yatırım aşamasında indirimli vergi uygulamasına imkan tanınmıştır. Böylece diğer faaliyetlerinden kazanç elde eden yatırımcılar için yatırımın tamamlanmasını bekleme gereği ortadan kalkmıştır.

Diğer yandan, 2012/3305 sayılı Teşvik Kararnamesinin geçici 8 inci maddesi uyarınca 1/1/2017 ila 31/12/2022 tarihleri arasında imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için bölgesel ve stratejik teşvik uygulamalarına ilişkin vergi indirimi oranı %100 olarak uygulanmıştır.

Bu şekilde kurumlar vergisi indiriminden yararlanan kurumlar da indirimli kurumlar vergisi matrahı üzerinden ek vergi ödeyeceklerdir. Yararlanılan indirim oranı, ek verginin oranını etkilemeyecek olup, oran %10 olarak uygulanacaktır. Bir diğer ifadeyle; bir teşvik belgesi kapsamındaki indirim oranı % 50 , diğer teşvik belgesinde % 100 olsa bile, ek vergi her iki teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanan matrahlar üzerinden % 10 oranı uygulanmak üzere tatbik edilecektir.

İndirim ve istisnalar üzerinden ödenecek ek vergiden farklı olarak, indirimli kurumlar vergisi sadece vergiye tabi kazancın (matrah) olması durumunda uygulanabildiğinden, zararlı mükelleflerde ek vergi çıkmayacak, ama zarar olsa

dahi indirim ve istisnalardan yararlanan kurumlarda dönem sonucu zarar olsa bile (matrah çıkmasa bile) ek vergi ödenecektir.

4. Ek Vergiye Konu Olmayan İstisna ve İndirimler:

Düzenlemeye göre, aşağıdaki istisna ve indirim unsurları ek vergiye konu değildir:

1. İstisnalar:

1.1. KVK 5/1-d

(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, (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç)
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları)

1.2. KVK 5/1-i (Risturn kazancı istisnası)

1.3. KVK 5/1-j (Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar)

1.4. KVK 5/1- k (Her türlü varlık ve hakların, 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 kazançlar)

1.5. KVK Geçici 14 (Döviz mevcudunun bozdurularak kur korumalı mevduat hesabı açtırılması nedeniyle yararlanılan kur farkı ve faiz gelirlerine ilişkin kurumlar vergisi istisnası)

1.6. GVK'nın Geçici 61 inci maddesi kapsamında yararlanılan %19,8 oranında stopaja tabi yatırım indirimi istisnası

2. İndirimler:

- 2.1. KVK 10/1-b (Spor faaliyetlerine yapılan sponsorluk nedeniyle yapılan indirimler)
- 2.2. KVK 10/1-c (Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan **bağış ve yardımların** toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı)
- 2.3. KVK 10/1-ç (Yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı)
- 2.4. KVK 10/1-d (Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü)
- 2.5. KVK 10/1-e (Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı)
- 2.6. KVK 10/1-f (İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı)
- 2.7. KVK 10/1-g (213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı)
- 2.8. KVK 10/1-h (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)
- 2.9. İlgili Kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar
- 2.10. Geçmiş yıllar zarar mahsubu veya devralınan kuruma ait zarar mahsubu
- 2.11. GVK Mük. 121 (Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi. Yasal düzenleme, kurum kazancından yapılan indirim ve istisnaları kapsadığından, anılan maddede düzenlenen ve hesaplanan kurumlar vergisinden indirilen %5 tutar bu ek verginin konusuna girmemektedir)

- 2.12. İhracatta götürü gider tutarı (Söz konusu indirim asıl olarak GVK'nın 40/1 maddesi kapsamında safi kazancın tespitinde dikkate alınan bir giderdir. Dolayısıyla, bu tutar üzerinden ek vergi hesaplanmaması gerekir)
- 2.13. Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapılan düzeltme amaçlı indirimler. Bu indirimlerin ek vergiye konu olması düşünülemez. Zira bu indirimler, kanunların tanıdığı vergi teşviği/tasarrufu sağlayan indirimler değil, kanunen kabul edilmeyen gider uygulaması gibi sadece mevzuat gereği matrahın olması gerektiği şekilde teşekkül etmesini sağlayan indirimlerdir.

Bu çerçevede örneğin;

- Daha önce KKEG olarak dikkate alınmış konusu kalmayan karşılıklar
 - Malî açıdan gerekli olmayan gelir tahakkukları
 - VUK hükümlerine uygun olmayan reeskont iptalleri
 - Önceki dönemde matraha eklenmiş bulunan kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kazançlarından cari dönemde kar payı olarak dağıtılan kısım
 - Önceki dönemlerde, ödenmemiş olması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan sosyal sigorta primlerinden cari dönemde ödenenler
 - Gider yazılmamış olan ve genel kurulca onaylanan personele temettü ikramiyesi
 - Cari dönemde işten ayrılan personele ödenen ve karşılık iptali yoluyla kayda alınan (yani gider yazılmamış olan) kıdem tazminatı
 - Sair vergi dışı gelirler ve diğer indirimler,
- ek vergiye konu teşkil etmez.

5. Ek Verginin Gider veya İndirim Yazılamayacağı:

Düzenleme uyarınca, ödenecek ek vergi gider yazılamayacak veya indirim konusu yapılamayacaktır.

6. Ek Verginin 2022 Yılı Vergi Karşılığında mı Gösterileceği Yoksa 2023 Yılında Gider mi Yazılacağı:

İşbu vergi 2023 yılında deprem nedeniyle Devletin katlanmak zorunda kaldığı olağanüstü finansmanı karşılamak üzere ihdas edilen yeni ve tek seferlik bir vergidir. Bu nedenle bu verginin 2022 yılı vergi karşılığında gösterilmeyip 2023 yılında gider (KKEG) yazılması gerektiğini düşünüyoruz.

7. İndirim ve İstisnalar ile İndirimli Kurumlar Vergisinden 2022 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmeyerek Yararlanılmasa Bile Ek Vergi Alınabilir mi?

Özellikle şarta bağlı olmayan istisna ve indirim kalemleri mutlak birer istisna ve indirimdir. Mükellefin tercihine bırakılmamıştır. Ancak şarta bağlı istisna ve indirimlerden bu şartların sağlanmaması suretiyle yararlanmamak mümkündür. Örneğin, taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnasından, satıştan elde edilen karın kurumlar vergisi beyannamesi verileceği tarihe kadar fona alınmaması suretiyle yararlanılmayabilir. Her ne kadar indirim ve istisnadan yararlanılmadığı durumda ek vergiden daha ağır bir kurumlar vergisi yükü çıkacaksa da zararlı olması nedeniyle kurumlar vergisi zaten çıkmayan kurumlarda bu alternatif değerlendirilebilir.

KVK'nın 32/A maddesi kapsamındaki indirimli kurumlar vergisine tabi harcamalar açısından ise iki bir ayırımın mümkün olduğunu düşünüyoruz. Söz konusu maddede, yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, işletme döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilmektedir. Buradaki ifade bir zorunluluk taşımaktadır. Bununla birlikte, yatırım döneminde yatırıma katkı tutarına mahsuben, yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilmesine izin veren 2012/3305 sayılı Kararın 15/5 maddesinde ise ihtiyarilik bulunmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamayı tercih edebileceklerini, bununla birlikte işletme döneminde ise bu uygulamadan yararlanmak zorunda oldukları kanaatindeyiz. Maliye İdaresi'nin, işletme döneminde bu hakkı olduğu halde bunu kullanmayan mükelleflerin, bu haklarından ilerleyen dönemde yararlanamayacaklarına yönelik bir yaklaşım sergileyebileceğini düşünüyoruz.

8. 2022 Yılı İçin Kurumlar Vergisi Matrah Artırımında Bulunan Kurumların Durumu:

Bilindiği üzere, Kanunun geçici 1 inci maddesiyle kurumlar vergisi mükellefleri için 2022 yılına ilişkin olarak bazı şartlarla kurumlar vergisi matrah artırımını yapma imkanı getirilmiştir. Bu hükme istinaden 2022 yılına yönelik olarak matrah artırımından yararlanan kurumların, ek verginin tahakkukuna engel olabilecek işlemler (indirim ve istisnaların beyannamede gösterilmemesi, indirim ve istisnadan kısmen veya tamamen yararlanılmaması vb.) yapması durumuna karşı bahse konu geçici 1 nci maddede aşağıdaki şekilde bir hüküm ihdas edilmiştir:

“2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi matrah artırımında bulunulması, bu Kanunun 10 uncu maddesinin yirmiyedinci fıkrası uyarınca alınacak ek vergi için bu döneme ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmez.”

Bu düzenleme nedeniyle, matrah artırımını kurumlar vergisi tarhiyatına engel olsa bile, ek vergi tarhiyatına engel olamayacaktır.

9. Ek Verginin Beyanı ve Ödenmesi:

Bu verginin kurumlar vergisi beyannamesi ile mi yoksa bu vergi için oluşturulacak ayrı bir beyanname ile mi beyan edileceği husus henüz belli değildir. Bu konu Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yakın zamanda açıklanacaktır. Ancak maddede özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu verginin, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanacağı belirtilmektedir. Bu ifadeden hareketle, bu verginin kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edileceği anlaşılmaktadır.

Diğer yandan, bu verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir. Buna göre takvim yılı esasına tabi olanlar ek verginin ilk taksitini Nisan 2023 ayında, ikinci taksitini ise Ağustos 2023 ayında ödeyeceklerdir.

10. İhtirazi Kayda ve Davaya Konu Edilebilecek Hususlar:

İşbu verginin deprem nedeniyle ortaya çıkan finansman açığını kısmen karşılamak üzere çıkarılan ve sadece indirim ve istisnalardan yararlanan kurumlara yönelik oldukça ağır ve öngörülmeleyen bir vergi olması nedeniyle Anayasa'nın geçmişe yürümezlik, hukuki güven, öngörülebilirlik ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu kamuoyunda tartışılmaktadır. Ancak daha önce ek vergiye benzer birer vergi olan ve ikisi de kapanan yıl kazançları/mali verileri üzerinden alınan ekonomik denge vergisi ve net aktif vergisi ve 1999 yılında yaşanan Gölçük Depremi nedeniyle 1998 yılı kazançları üzerinden alınmak üzere ihdas edilen ek gelir ve ek kurumlar vergilerinin iptali için Anayasa Mahkemesine açılan davalarda Anayasa Mahkemesi'nce bu vergilerin iptal etmeyip Anayasa'ya aykırı olmadığına hükmedildiğini hatırlatmak isteriz.

Anayasa Mahkemesi'nin ilgili kararları aşağıdaki gibidir:

- **Ekonomik denge vergisine ilişkin 6.7.1995 gün, E.1995/6, K. 1995/29 sayılı kararı:** "3986 sayılı Yasa'nın 2. maddesine göre ekonomik denge vergisi, 1993 yılı kazançlarına ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken beyannamelerde yer alan matrahlar üzerinden alınacaktır. ...Ancak, ekonomik denge vergisi ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergidir. Bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden alınması geriye dönük vergi koyma anlamına gelmez. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi, 1994 yılına ilişkin götürü matrahın belirlenmesi, ücretlerde belirli miktara ulaşılmasıdır. Böyle olunca geriye yürümeden söz edilemez."
- **Net aktif vergisine ilişkin 13.7.1995 gün, 1994/85, 1995/32 sayılı kararı:** "Net Aktif Vergisi, ülkenin ekonomik koşullarının gerektirdiği ivedi finansman gereksiniminin karşılanması için konulmuş yeni bir vergidir."

Net aktif vergisi matrahının 1993 yılına ilişkin kimi mali veriler üzerinden saptanması, vergiyi doğuran olay veya hukuksal durumun 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmez. Başka bir anlatımla, hukuksal anlamda geçmişe dönük bir vergilendirme söz konusu değildir.”

- **Deprem vergisine ilişkin 28.03.2001 gün, E. 1999/51 K. 2001/63. sayılı kararı:** “Ek gelir ve ek kurumlar vergisi düzenlemesiyle, mükelleflerin 1998 yılı gelirlerine ilişkin olarak, 193 sayılı Gelir Vergisi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Yasalarına göre ödedikleri vergiye ek olarak bir yükümlülük öngörülmüştür. Ancak, Yasa’nın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır”

Böyle olmakla birlikte, bazı istisna kalemlerinden bu verginin alınması oluşu kanun tekniğine aykırıdır. Şöyle ki ilk olarak iştiraki olan şirketlerden elde edilen iştirak kazançları istisnası aynı verginin hem iştirak edilen hem de iştirak eden şirkette mükerrer vergilenmesini önlemeye matuf gerçek olmayan sadece kanun tekniği gereği ihdas edilen bir istisnadır. Nitekim, madde gerekçesinde bu durum “Maddenin (a) bendinde, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.” şeklinde dile getirilmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi kanunları bir arada değerlendirildiğinde hem kurumdan alınan hem de kurum kazancını nihai olarak elde eden gerçek kişiden alınan vergilerin toplamda maksimum vergi oranı 2022 yılı için 38,40’dır. İştirak eden şirkette bir de %5 ilave vergi alınması toplamda bu vergi oranını %42,40 seviyesine çıkarmakta, gelir vergisi mükelleflerinden alınabilecek maksimum %40 lık vergi oranını bile aşmaktadır.

Hele ki 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 5.6.2.4.3 maddesinde yapılan “Dönem karından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kar payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan karlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kar yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.” düzenlemesi gereği kar yedeği kaynaklı sermaye artırımları nedeniyle elde edilen bedelsiz hisseler dolayısıyla elde eden kurumun servetinde hiçbir artış yokken, sırf bu düzenleme nedeniyle iştirak kazancı istisnası uygulayan şirketlerden %5 ek verginin alınması tamamen hukuka aykırıdır.

Yine KVK'nın 5/1-ç maddesinde “Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmı” şeklinde ifade edilen emisyon primi istisnası üzerinden de bu verginin alınması hukuka aykırıdır. Zira bu şekilde kuruma intikal eden bedeller gerçekte bir kazanç değil, ortaklar tarafından kuruma ödenen öz varlık unsurlarıdır. GVK'nın 38'nci maddesinde ticari kazancın tespitinde ortaklar tarafından işletmeye ilave edilen değerlerin dönem başı ve dönem sonu öz varlık kıyaslaması sonucu bulunan farktan (ticari kazanç) indirileceğine dair düzenleme nedeniyle aslında KVK'nın 5/1-ç maddesinde yer alan bu istisnaya gerek bile yoktur. Yalnızca yanlış yorumlamalar olmasın da emisyon primleri üzerinden kurumlar vergisi alınmasın diye ihdas edilen bu istisna üzerinde de gerçek bir istisnayımış gibi ek vergi alınması da hukuka aykırıdır.

Saygılarımızla.