

İstanbul, 17 Nisan 2023

MALİ MEVZUAT SİRKÜLERİ**NO: 2023 / 81****KONU****7440 Sayılı Kanunla 2022 Yılındaki Bazı Gelirler ve Matrah Kısımları İçin Getirilen Ek Vergi Uygulamasına İlişkin Tebliğ Yayınlanmıştır.**

12 Mart 2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7440 sayılı Kanunun 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik olarak aşağıdaki hükme yer verilmiştir.

“(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 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 indirim 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 muafdir. Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 5779 sayılı Kanun ile diğer kanunlara göre mahallî idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Madde hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, **2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilmek suretiyle;**

a) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, **%10** oranında,

b) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi tutulan matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, **%10** oranında,

c) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a maddesinde düzenlenen iştirak kazançları üzerinden %5 oranında,

d) Yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden **%5** oranında (yurt dışından elde edilen ve %15 oranından az Vergi yükü taşıyan istisna kazançlar üzerinden ise **%10** oranında)

ek vergi hesaplanacaktır. Hesaplanacak vergi ilk taksiti kurumlar vergisi ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda olmak üzere iki taksit halinde ödenecektir.

Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sonra eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanacaktır.

Ek vergi mükelleflerce gider ve indirim olarak dikkate alınamayacak ve hiçbir vergiden mahsup edilemeyecektir. Diğer bir deyişle ek vergi, vergi sonrası net karı azaltılacaktır.

Ek Vergiye Konu Olmayan İstisna ve İndirimler:

Aşağıda sayılan indirim ve istisnalar üzerinden ek vergi hesaplanmayacaktır.

1- 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının; (d), (i), (j) ve (k) bentlerinde yer alan ve aşağıda sayılan **istisnalar**,

“d) Türkiye’de kurulu;

- 1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 2) Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- 4) 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)
- 5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- 6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.”

“i) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar.”

“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.”

“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.”

2- Aynı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının; (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki aşağıda sayılan **indirimler**,

“b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si.

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.

ç) (c) bendinde 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 nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşıatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü.

e) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı.

f) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı.

g) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

h) 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 (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre %150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Cumhurbaşkanlığı; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

3- Aynı Kanunun geçici 14. maddesi kapsamındaki Kur Korumalı TL mevduatlar nedeniyle yararlanılan indirimler,

4- 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası,

5- İlgili kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar,

6- 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 indirim konu kazançları,

7- 6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elâzığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ise ek vergiden muaftr.

Düzenleme 7440 sayılı Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. ([Bakınız, 2023/60 sayılı Sirkülerimiz](#))

Bahse konu düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 15 Nisan 2023 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan “**Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3)**” ile belirlenmiş ve açıklanmıştır.

Anılan Tebliğ Sirkülerimiz ekindedir.

Ayrıca ek vergiye tabi olan ve olmayan istisna ve indirimleri göstermek üzere hazırlanan liste de ektedir.

EK: 1- “Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3)” **2- Ek Vergiye Tabi Olan ve Olmayan İstisna ve İndirimler**

Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Büyükdere Cad. Neutron İş Merkezi No.119/6, 34349 Esentepe- İstanbul
Tel: +90 212 211 9901, 02, 04 Faks: +90 212 211 99 52 E-mail: info@degerymm.com.tr

ECOVIS International tax advisors · accountants · auditors · lawyers in Austria, Belgium, Bulgaria, China, Croatia, Cyprus, Czech Republic, Denmark, Estonia, France, Germany, Great Britain, Greece, Hong Kong, Hungary, India, Ireland, Italy, Japan, Republic of Korea, Latvia, Lithuania, Luxembourg, Malta, Netherlands, Norway, Poland, Portugal, Qatar, Romania, Russia, Slovak Republic, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, Turkey, Ukraine and USA (associated partners).

ECOVIS International is a Swiss association. Each Member Firm is an independent legal entity in its own country and is only liable for its own acts or omissions, not those of any other entity.

ECOVIS Değer Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş. is a Turkish Member Firm of ECOVIS International.

TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

**VERGİ VE DİĞER BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA
İLİŞKİN 7440 SAYILI KANUN GENEL TEBLİĞİ
(SERİ NO: 3)**

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) Bu Tebliğin amacı, 9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun (Kanun) 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrasının uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

(2) Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Kanunun 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrası hükmü uyarınca ödenecek ek vergiye ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

Dayanak

MADDE 2- (1) Bu Tebliğ, 7440 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

Yasal düzenleme

MADDE 3- (1) 7440 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrası hükmü 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 alınmaz 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 indirim 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 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.”

Ek verginin mükellefleri

MADDE 4- (1) Ek verginin mükellefleri, 13/6/2006 tarihli ve 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.

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

(3) 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.

Ek verginin konusu

MADDE 5- (1) 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.

(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançlar kurum kazancına dâhil edilmekte, 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnalar ise kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” ile “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde gösterilmek suretiyle kazancın veya vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

(3) 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve ek verginin konusuna giren istisnalar aşağıdaki gibidir:

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

(4) 5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve ek verginin konusuna giren indirimler şunlardır:

- 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.

(5) 5520 sayılı Kanun 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.

(6) 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.

Ek verginin konusu dışında kalan istisna ve indirimler

MADDE 6- (1) Ek vergi düzenlemesine ilişkin Kanun maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerince kazancın tespitinde dikkate alınan bazı istisnalar ek verginin kapsamı dışında tutulmuş olup, bu istisnalar aşağıdaki gibidir:

- a) Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-d).
- b) Risturn Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-i).
- c) Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Yönelik Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-j).
- ç) Varlık Kiralama İşlemlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-k).

d) Kur Korumalı Mevduat ve Katılım Hesaplarından Elde Edilen Kazanç İstisnası (5520 sayılı Kanun Geçici Madde 14).

e) Yatırım İndirimi İstisnası (193 sayılı Kanunun Geçici Madde 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulanlar).

(2) Ek vergi düzenlemesine ilişkin Kanun maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerince vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınan bazı indirimler verginin kapsamı dışında tutulmuş olup, verginin kapsamı dışında tutulan bu indirimler aşağıdaki gibidir:

a) Sponsorluk Harcamalarında İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-b).

b) Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-c).

c) Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatlarına İlişkin Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ç).

ç) Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-d).

d) Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağışlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-e).

e) Kızılay Derneği ile Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlarda İndirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-f).

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 Korumalı İşyeri İndirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-h).

ğ) Özel Kanunları Uyarınca Kurum Kazancından İndirimine İzin Verilen Bağış ve Yardımlar.

(3) 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.

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

(5) 18/11/2005 tarihli ve 25997 sayılı 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. Öte yandan bu kapsamdaki mükelleflerin, ek vergi kapsamına giren diğer indirim ve istisnaları ile indirimli kurumlar vergisi matrahları nedeniyle ek vergi hesaplamaları gerekmektedir.

(6) 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.

Verginin hesaplanması, beyanı ve ödenmesi

MADDE 7- (1) Kurumlar vergisi mükelleflerince hesaplanacak ek verginin matrahı, Kanunun 10 uncu maddesinin yirmi yedinci fıkrasında belirlenen ve detaylarına bu 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.

(2) 2022 yılına ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, tespit olunan matrahlar üzerinden Kanun hükmüne istinaden %10 oranında ek vergi hesaplanacaktır.

(3) 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki 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.

(4) 5520 sayılı Kanunun 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 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. Söz konusu iadeler, 6/4/2004 tarihli ve 25425 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:252)'nin üçüncü bölümünde yapılan açıklamalara göre vergi dairelerince yapılacaktır.

(5) 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.

(6) 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.

(7) 2022 yılına ilişkin verilen kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları üzerinden ise ek vergi hesaplanmayacaktır.

(8) 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.

(9) 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.

Örnek 1- Mobilya imalatıyla iştigal eden (A) Ltd. Şti., kurumlar vergisi yönünden Hatay Antakya Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi olup, mükellefin 2022 hesap dönemi kurum kazancı 4.500.000 TL'dir. Adı geçen şirketin bu dönemdeki ticari kazancının 500.000 TL'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna iştirak kazançlarından, 600.000 TL'lik kısmı ise Bursa Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan şubesinden elde edilen istisna kazançtan kaynaklanmaktadır. Şirketin ayrıca nakdi sermaye artışından kaynaklı olarak kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapmış olduğu 100.000 TL tutarında indirimi bulunmaktadır.

Anılan şirket deprem tarihi olan 6/2/2023 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, 6/2/2023 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 TL ticari zararı bulunmaktadır. Mükellef kurum bu dönemde, 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesi kapsamında 2.000.000 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 TLx%5=) 100.000 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 TL'dir. Mükellef kurum aynı hesap döneminde 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesi hükmüne istinaden; 1.000.000 TL iştirak kazancı istisnasından, 700.000 TL taşınmaz satış kazancı istisnasından ve 4691 sayılı Kanun kapsamında 500.000 TL tutarında teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnasından yararlanmıştı. Adı geçen Kurum ayrıca, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyasına makbuz karşılığı yaptığı 100.000 TL bağış tutarı ile nakdi sermaye artışı nedeniyle hesapladığı 150.000 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 TL
İstisnalar	
İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-a) (a)	1.000.000 TL

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

Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyasına mükellef tarafından makbuz karşılığı yapılan bağış ek verginin matrahına dâhil edilmeyecek olup, Kanun kapsamında hesaplanan 185.000 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 TL kurum kazancı elde etmiş olup, bu kazancın 2.000.000 TL'si yurt dışında yapılan inşaat işinden sağlanarak genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, 4.000.000 TL'si emisyon primi kazancı ve 5.000.000 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 TL ve Kapadokya Alan Başkanlığına makbuz karşılığı yaptığı bağış nedeniyle de 250.000 TL olmak üzere toplam 750.000 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 TL
İstisnalar	
Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-h) (a)	2.000.000 TL
Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç) (b)	4.000.000 TL
Sat- kiralama- geri al kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-j) (c)	5.000.000 TL
İndirimler	
213 sayılı Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-g) (d)	500.000 TL
Kapadokya Alan Başkanlığına yapılan nakdi bağış (e)	250.000 TL
Ek vergi matrahı	
%10 oranına tabi matrah (a + b)	6.000.000 TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
$[(a + b) \times (0,10)]$	600.000 TL

2022 hesap döneminde sat-kiralama-geri al işlemi nedeniyle elde edilen istisna kazanç, 213 sayılı Kanunun 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 Müdürlüğünün 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 TL, ticari bilanço karı ise 32.000.000 TL'dir. Öte yandan, kurumun aktifine kayıtlı taşınmazı, A Bankasına olan borç nedeniyle bu dönemde bankaya devredilmiş ve bu işlemden 4.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Kurum ayrıca, 2.000.000 TL Ar-Ge indirimi ile geçmiş dönemlerden devreden 1.000.000 TL yatırım indirimini indirim konusu yapmıştır. Yatırım indirimi tutarının 500.000 TL'si üzerinden 193 sayılı Kanunun 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 TL
İstisnalar	
Bankalara borçlu durumda olanların taşınmaz satış kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-f) (a)	4.000.000 TL
İndirimler	
Ar-Ge indirimi (5746 sayılı Kanun) (b)	2.000.000 TL
Yatırım indirimi (193 sayılı Kanun kapsamında tevkifata tabi olmayan) (c)	500.000 TL
Yatırım indirimi (193 sayılı Kanun kapsamında tevkifata tabi olan) (d)	500.000 TL
İndirimli kurumlar vergisi matrahı	
5520 sayılı Kanununun 32/A maddesi kapsamında 2022 hesap dönemindeki indirimli kurumlar vergisi matrahı (e)	25.000.000 TL
Ek vergi matrahı	
%10 oranına tabi matrah (a + b + c + e)	31.500.000 TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
$[(a + b + c + e) \times (0,10)]$	3.150.000 TL

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

Örnek 7- İstanbul Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 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 TL ve vergi indirim oranı %80 olup (Z) A.Ş. 2022 hesap döneminde bu yatırımdan 50.000.000 TL, diğer faaliyetlerinden ise 10.000.000 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 TL, diğer faaliyetlerinden kaynaklı genel orana tabi matrahı ise 10.000.000 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 TL
İndirimli kurumlar vergisi matrahı	
5520 sayılı Kanununun 32/A maddesi kapsamında 2022 hesap dönemindeki indirimli kurumlar vergisi matrahı (a)	50.000.000 TL
Genel orana tabi matrah	
Genel orana tabi matrah (b)	10.000.000 TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
$[(a \times (0,23 \times 0,20)) + (b \times (0,23))]$	4.600.000 TL
Ek vergi matrahı	
%10 oranına tabi matrah (a)	50.000.000 TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
$[(a) \times (0,10)]$	5.000.000 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 TL iştirak kazancı elde etmiştir. Aynı zamanda mükellefin bu dönemde yurt içinde iştirak ettiği tam mükellef kurumdaki iştirak kazancı bulunmaktadır. (Yurt dışında iştirak edilen şirketin ilgili dönem ticari bilanço karı 10.000.000 TL, ilgili ülke mevzuatı gereği vergiden istisna edilen kazancı ise 2.000.000 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 TL
İlgili ülke mevzuatı gereği vergiden istisna edilen kazanç (b)	2.000.000 TL
İlgili ülkedeki kurumlar vergisi oranı (c)	%20
Hesaplanan kurumlar vergisi (d)	1.600.000 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 kurumdan 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 TL
Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-b) (b)	3.000.000 TL
Ek vergi matrahı	
%5 oranına tabi matrah (a + b)	9.000.000 TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
[(a + b) x (0,05)]	450.000 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 TL'dir. Öte yandan kurumun teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiği faaliyetinden dolayı 1.000.000 TL istisna kazancı bulunmaktadır. Kurum ayrıca, 500.000 TL emisyon primi kazancı ve 500.000 TL nakdi sermaye faiz indirimini 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 TL
İstisnalar	
Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç) (a)	500.000 TL
Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun) (b)	1.000.000 TL
İndirimler	
Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ı) (c)	500.000 TL
Ek vergi matrahı	
%10 oranına tabi matrah (a + c)	1.000.000 TL
Ödenmesi gereken ek vergi	
[(a + c) x (0,10)]	100.000 TL

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

Diğer hususlar

MADDE 8- (1) Hesaplanan ek vergi gider ve indirim olarak dikkate alınmayacak ve yurt dışında ödenenler de dâhil hiçbir vergiden mahsup edilemeyecektir.

(2) 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 ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil olunur.

(3) 7440 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesi hükümleri kapsamında 2022 hesap dönemine ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunulması, mezkûr maddenin ikinci fıkrasına göre ek vergi bakımından bu döneme ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmez.

Yürürlük

MADDE 9- (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 10- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

EK VERGİYE TABİ OLAN VE OLMAYAN İSTİSNA VE İNDİRİMLER

İstisna / İndirim	Ek vergi	
	Var/Yok	Oran (%)
İştirak kazançları istisnası (KVK Md. 5/1-a)	Var	5
Yurtdışı iştirak kazançları istisnası (En az %15 vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-b)	Var	5
Yurtdışı iştirak kazançları istisnası (%15'ten az vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-b)	Var	10
Yurtdışı iştirak hisseleri satış kazançları istisnası (KVK Md.5/1-c)	Var	10
Emisyon primi istisnası (KVK Md. 5/1-ç)	Var	10
Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları (KVK Md. 5/1-d)	Yok	-
Taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnası (KVK Md. 5/1-f)	Var	10
Bankalar, finansal kiralama ve finansman şirketleri veya TMSF'ye borçlu olan kurumların taşınmaz ve iştirak hisselerini satmalarından elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna (KVK Md.5/1f)	Var	10
Yurt dışı şube kazançları istisnası (En az %15 vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-g)	Var	5
Yurt dışı şube kazançları istisnası (%15'ten az vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-g)	Var	10

Yurt dışı inşaat ve onarma işleri kazanç istisnası (En az %15 vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-h)	Var	5
Yurt dışı inşaat ve onarma işleri kazanç istisnası (%15'ten az vergi yükü taşıyan) (KVK Md. 5/1-h)	Var	10
Eğitim ve öğretim işletmeleri kazanç İstisnası (KVK Md. 5/1-i)	Var	10
Risturn istisnası (KVK Md. 5(1-i)	Yok	-
Sat- kirala- geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna (KVK Md. 5/1-j)	Yok	-
Kira Sertifikası ihracı amacıyla varlık ve hakların satışından doğan kazançlara ilişkin istisna (KVK Md. 5/1-k)	Yok	-
TUGS'a kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden sağlanan kazançlara ilişkin istisna (4490 sayılı Kanun Md.12)	Var	10
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde elde edilen kazançlara ilişkin istisna (TGBK Geçici Md. 2)	Var	10
Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun Md. 3)	Var	10
1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407. maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgelerinde elde ettikleri kazançlar	Yok	-
1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407. maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri indirim konu kazançları (5746 sayılı Kanun Md. 3)	Yok	-

Kurum kazancından indirim konusu yapılabilen bağış ve sponsorluk indirimleri (KVK Md. 10/1- (b), (c), (ç), (d), (e) ve (f))	Yok	-
İlgili kanunları uyarınca kazançtan indirilebilen bağış ve yardımlar	Yok	-
Girişin sermayesi fonu indirimi (KVK Md. 10/1-g) (VUK Md. 325/A	Yok	-
Korumalı işyeri indirimi (KVK Md. 10/1-h)	Yok	-
Yurtdışı mukim kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden sağlanan kazançların %50'si oranında hesaplanan indirim (KVK Md.10/1-ğ)	Var	10
Nakdi sermaye artışı faiz indirimi (KVK Md. 10/1-ı)	Var	10
Tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası (GVK Geçici Md. 61)	Yok	-
Diğer indirim ve istisnalar	Var	10
İndirimli kurumlar vergisi matrahı (KVK Md. 32/A)	Var	10