



2023

8

Alacak Yapılandırması Düzenlemesinde Kurumlara Ek Vergi Surprizi

TBMM Genel Kurulunda, kamuya olan borçların yapılandırılmasını da içeren Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi'nin 12 maddeden oluşan birinci bölümü [kabul edilmiştir](#).

Kabul edilen kısımda kurumlar vergisi mükelleflerine ek vergi yükü getiren bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenlemeyle; Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin yüzde 10 oranında; kurumlar vergisi istisnaları ile yurtdışından elde edilen ve en az yüzde 15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise yüzde 5 oranında tek seferlik ek vergi alınması öngörülmektedir.

Ancak hemen belirtelim ki, yukarıdaki düzenlemeyi de içeren Kanun Teklifi henüz Cumhurbaşkanı onayından geçmemiş ve Resmi Gazete'de yayımlanmamıştır. Diğer bir anlatımla sözü geçen ek vergiler henüz yasalaşmamıştır. Kanun teklifinin yasalaşma süreci tamamlandığında alacak yapılandırma düzenlemeleri de dahil olmak üzere bütünü hakkında ayrıca bilgi verilecektir.

1) Kapsama Giren ve Girmeyen Mükellefler

İstisnalar ve indirimler üzerinden alınacak ek vergi sadece kurumlar vergisi mükellefleri için getirilmiştir. Gelir vergisi mükellefleri için geçerli olmayacaktır.

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

2) İstisna ve İndirim Türlerine Göre Vergi Oranları

Ek vergi oranı genel olarak %10 olmakla birlikte iki istisna türü için %5 olarak öngörülmektedir.

2.1. %5 Oranına Tabi İstisnalar

Aşağıdaki istisnalar üzerinden %5 oranında vergi hesaplanacaktır.

- 5520 sayılı Kanunun 5/1-a maddesinde düzenlenen iştirak kazançları istisnalarından,
- Yurtdışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlardan,

2.2. %10 Oranına Tabi İstisnalar

Aşağıdaki istisnalar ve indirimler üzerinden %10 oranında vergi hesaplanacaktır.

- Yukarıdaki 2.1. ile aşağıdaki 2.3. bölümündekiler hariç olmak üzere kurum kazancından indirim konusu yapılan diğer istisna ve indirimlerden,

Bu kapsama giren en sık karşılaşılan istisna ve indirimleri şu şekilde örneklendirebiliriz:

- İştirak ve taşınmaz kazançları istisnaları (KVK 5/1-e)
- Araştırma-geliştirme / tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun)
- Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun)
- Nakit sermaye indirimi (KVK 10/1-ı)
- Bir kısım hizmet ihraç kazançları indirimi (mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, eğitim ve sağlık kazançları)
- KVK'nun 32/A maddesi kapsamındaki indirimli kurumlar vergisine tabi matrahlardan

2.3. Ek Vergiye Tabi Olmayan İstisnalar ve İndirimler

Aşağıdaki istisnalar ve indirimler ek vergiye tabi bulunmamaktadır.

- Kooperatiflerde risturn istisnası:** 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 (KVK/1-i),
- Sat-Kirala-Geri Al İstisnası:** 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 (KVK/1-j),
- Varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışından doğan kazançlarda istisna:** 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 (KVK/1-j),

d) **Kur Korumalı Mevduat İstisnası:** KVK'nın geçici 14 üncü maddesi kapsamında uygulanan KKM istisnaları,

e) Sponsorluk harcamaları (KVK. Md. 10/1-b),

f) 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 yardımlar (KVK. Md. 10/1-c)

g) Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile ibadethanelerin inşası ve mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar (KVK. Md. 10/1-ç)

h) 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 yerlere yapılan bağış ve yardımlar (KVK. Md. 10/1-d),

j) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan bağışlar (KVK. Md. 10/1-e),

k) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan bağış veya yardımlar (KVK. Md. 10/1-f),

l) Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı (KVK. Md. 10/1-g),

m) Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyeri indirimi (KVK. Md. 10/1-h),

n) Yatırım indirimi istisnası (GVK. Mad. Geçici 61),

o) İlgili özel Kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar.

3) Verginin Hesaplanması ve Ödenmesi

Düzenleme uyarınca ek vergi, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna ve indirim tutarları ile indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin hesaplanacaktır.

Buna göre, beyanname üzerinde ek vergi kapsamına giren istisna ve indirimler sonucunda mükellef kurumlar vergisi matrahı oluşmamış olsa dahi, istisna ve indirimler üzerinden ek vergi hesaplanacaktır.

Örneğin, 2022 yılı ticari kurum kazancı 10 Milyon TL olan ancak aynı tutarda taşınmaz kazançları istisnası (KVK 5/1-e) bulunması nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmamış olan bir mükellefin, bu ek vergi ihdas edilmemiş olsaydı hesaplanan ve ödenecek kurumlar vergisi sıfır olacak idi. Ancak bu ek düzenleme uyarınca mükellef 10 Milyon TL'lik taşınmaz kazançları istisnasından yararlanmış olduğu için (10 Milyon TL * %10 =) 1 Milyon TL kurumlar vergisi ödeme durumunda kalacaktır.

Ek verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde (Nisan), ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda (Ağustos) ödenecektir.

Özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde ek vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için hesaplanacak, ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti ise bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenecektir.

Ödenecek ek vergi, gider ve indirim olarak dikkate alınamayacaktır ve hiçbir vergiden mahsup edilemeyecektir.

4) Düzenlemenin Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesine Uygunluk Sorunu

Sözü geçen düzenlemenin Cumhurbaşkanı onayıyla yasalaşması halinde, geriye doğru yürüyen bir düzenleme yapılmış olacaktır. Zira 2023/Nisan ayında verilecek olan beyannameye esas 2022 yılı sona erdikten sonra, bu yıla ilişkin olarak yeni vergiler ihdas edilmektedir.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, kanunlar kamu yararı ve kamu düzeninin gereği kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi istisnai durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Kanımızca, yukarıda izah edilen ek vergi düzenlemesi kanunların geriye yürümezliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Düzenleme aynen yasalaşır ise bir çok mükellefin 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameelerini İhtirazi Kayıt Şerhi ile vereceğini ve konuyu yargıya taşıyacaklarını düşünmekteyiz.

Bu Sirkülerimize ilişkin görüş, öneri ve sorularınızı info@narcon.com.tr'ye iletebilirsiniz.

Saygılarımızla.

NARCON YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

www.narcon.com.tr

9.3.2023