

SİRKÜLER (2022'39)

Konu: 7394 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarına Yapılan Değişiklikler.

7394 Sayılı "Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" yayımlandı.

Söz konusu kanunda vergi kanunlarında yapılan değişiklikler özet olarak aşağıdadır.

I- Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler

I.1) Finans sektöründe kurumlar vergisi oranının %25 olarak uygulanması

7394 sayılı kanunun 25 inci maddesi ile 5520 sayılı Kanunun "**Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı**" başlıklı 32 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik aşağıdaki şekildedir.

(1) Kurumlar vergisi kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır. Şu kadarki bankalar,6361 sayılı kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi %25 oranında alınır.

(Yapılan bu oran değişikliği, 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde (15.04.2022) yürürlüğe girmektedir.)

7394 sayılı kanunun 26 ıncı maddesi ile 5520 sayılı Kanununun **geçici** 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

Şu kadar ki bankalar. 6361 sayılı kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketlerinin 2022 yılı vergilendirme dönemine ait kazançlar için kurumlar vergisi %25 oranında alınır.

(Yapılan bu değişikliğe göre, yukarıda anılan kurumlar için 01.07.2022 tarihinde itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 01.01.2022 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine ait kurumlar kazançları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde (15.04.2022) yürürlüğe girmektedir.)

Yukarıdaki maddede tadat edilen kurumlar haricindeki diğer kurumlar için, kurumlar vergisi oranı, 2022 yılı için %23, yeni bir yasal düzenleme yapılmazsa, 2023'ten itibaren %20 olarak uygulanacaktır.

1.2) Sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi durumunda ortaklarca şirketlere aktarılan "sermaye tamamlama fon tutarının" kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması

7394 sayılı kanunun 23 üncü maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunun Safi kurum kazancı başlıklı 6 ıncı maddesine eklenen (3) no.lu fıkra ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun, Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu başlıklı 376 ıncı maddesi uyarınca zayi olan sermayenin ortaklar tarafından karşılanması /tamamlanması halinde, zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan tutarlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı yönünde düzenleme yapılmıştır.

(Yapılan bu değişiklik kanunun yayımı tarihinde (15.04.2022) yürürlüğe girmektedir.)

1.3) Katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirlerin istisna kapsamına alınması

7394 sayılı Kanunun 22 üncü maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (3) ve (4) numaralı alt bentlerinde yer alan kar payı ibareleri “Kar payları ile kar payı katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler” şeklinde değiştirilmiş, aynı bende aşağıdaki alt bent eklenmiş (d) bendinin (4) numaralı alt bendine (Esas faaliyet konusu itibariyle gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç) ibaresi eklenmiş ve (e) bendinin birinci paragrafında yer alan “ ve rüçhan haklarının ibaresi” rüçhan hakları ve ve bu fuktanın (a) bendi kapsamında istisna kazançların akaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma payları şeklinde değiştirilmiştir.

“5- (3) ve (4) numaralı alt bentlerde yer alan istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları”

İçin kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır.

Bu düzenlemeye göre; 01.01.2022 tarihinden itibaren, tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma paylarından elde ettikleri kâr payları (*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*) kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır.

Düzenleme mevcut haliyle fon katılma paylarının fona iadesi suretiyle elde edilen kazançları kapsamamaktadır. Ayrıca söz konusu fonların katılma paylarından Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında dönem sonu değerlemesine tabi olanlar açısından, bu değerlemeden doğan kazançlar da istisna kapsamında değildir.

7394 sayılı Kanununun 22 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun 5 inci maddesinde yapılan değişiklikle bu değişiklikte tadat edilen yatırım fonlarından elde edilen kar paylarına ilave olarak katılma paylarının fona iadesi suretiyle elde edilen kazançlar da istisna kapsamına alınmakta, bu payların dönem sonu değerlendirilmesinden kazanç oluşması halinde ise bu kazançlar da istisna olarak değerlendirilmektedir.

Ayrıca, yatırım fonlarının katılma paylarının iki yıldan uzun süreyle elde tutulması halinde satışından doğan kazançların da %75 oranında istisnaya tabi olması sağlanmaktadır.

Gayrimenkul yatırım ortaklıklarına tanınan kazanç istisnasının kapsamı

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendi uyarınca gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisnadır.

7394 sayılı Kanunun 22 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun 5 inci maddesinde yapılan değişiklikle münhasıran altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işletecek gayrimenkul yatırım ortaklıkları gibi esas faaliyet konusu gayrimenkullerle ilgili portföy işletmeciliği olmayan gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisi kanununun 5 inci maddesindeki istisna kapsamında olmadığı yönünde düzenleme yapılmıştır.

(Yapılan bu değişiklik kanunun yayımı tarihinde (15.04.2022) yürürlüğe girmektedir.)

1.4) Haklarında reklam yasağı uygulananlara, verilen reklam giderlerinin vergi matrahından indirim konusu yapılamayakları,

7394 sayılı kanunun 24 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun; Kabul edilmeyen indirimler başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

“J) 04.05.2007 tarihli 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlemesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunun ek 4 üncü maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderleri”

Vergi matrahından indirilemeyeceği yönünde düzenleme yapılmıştır.

(Yapılan bu değişiklik kanunun yayımı tarihinde (15.04.2022) yürürlüğe girmektedir.)

II) Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler

II.1) Vergi Usul Kanunun (VUK) 359 uncu maddesi kapsamında işlenen vergi ceza suçlarına etkin pişmanlık hükümlerinden soruşturma ve kovuşturma aşamasında yararlanılmasına imkanı verilmesi

7394 sayılı kanunun 4, 5 ve 6 ncı maddelerinde VUK’unun 359 ila 367 inci maddeleri kapsamında işlenen vergi suçları nedeniyle doğan hapis cezalarının üst sınırları artırılmış olup, maddede geçen hürriyeti kısıtlayıcı (hapis cezası) 3 yıllık üst sınır 5 yıla, 5 yıl olan üst sınır 8 yıl olarak değiştirilmiş olup, 359 uncu maddeye son fıkradan önce gelmek üzere aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.”

(Türk Ceza Kanununun 43 maddesi aşağıdadır.)

Zincirleme suç

Madde 43- (1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir.

Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır.

Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır. Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.

Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz.)

Bu Kanunun 4 üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunun “**Kaçakçılık suçları ve cezaları**” başlıklı 359 uncu maddesinde yapılan düzenlemeyle etkin pişmanlık hükümlerinden soruşturma ve kovuşturma aşamasında yararlanılmasına imkanı verilmektedir.

Buna göre, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilecektir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilecektir.

Belirtilen bu ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şart olarak sayılmaktadır.

Ayrıca, bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır denilerek hapis cezalarının üst sınırı artırılmaktadır.

(Yapılan bu değişiklik kanunun yayımı tarihinde (15.04.2022) yürürlüğe girmektedir.)

II.2) Vergi daireleri tarafından düzenlenen ve vergi dairesince imzalanması gereken belgelerin bu daireler adına Gelir İdaresi Başkanlığınca imzalanması

7394 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile Vergi Usul Kanununun “Vergi dairesi” başlıklı 4 üncü maddesinde yapılan düzenlemeyle; vergi dairesince yapılan işlemlerde elektronik imza, mühür veya onay kullandırma, vergi daireleri tarafından düzenlenen ve vergi dairesince imzalanması gereken belgelerin bu daireler adına Gelir İdaresi Başkanlığınca elektronik ortamda imzalanması, mühürlenmesi veya onaylanmasına izin verme, elektronik imza, mühür veya onayın kullanım usul ve esaslarını düzenleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

(Yapılan bu değişiklik kanunun yayımı tarihinde (15.04.2022) yürürlüğe girmektedir.)

III) Katma Değer Vergisi Kanunda Yapılan Değişiklikler

III.1) Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları ile yabancılara KDV istisnası kapsamında teslim edilen konut veya iş yerinin elde tutma süresinin 3 yıla çıkarılması

7394 sayılı kanunun 10 uncu maddesiyle, Katma Değer Vergisi Kanunun “**Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna**” başlıklı 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi uyarınca, konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri KDV'den istisnadır.

İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin üç (bir önceki süre bir idi.) yıl içerisinde elden çıkarılması halinde ise zamanında tahsil edilmeyen verginin, tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.

(Yapılan bu değişiklik kanunun yayımı tarihini takip eden aybaşından itibaren (01.05.2022) yürürlüğe girmektedir.)

III.2) Teşvik belgeli yatırımlar kapsamında yapılan inşaat işlerine ilişkin yüklenilen KDV'nin iadesine ilişkin düzenlemenin istisna uygulaması kapsamına alınması

7394 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunun geçici 37 inci maddesindeki, imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi uygulaması, istisna uygulamasına çevrilmekte, ayrıca turizme yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan inşaat işleri de bu istisna kapsamına alınmakta ve süresi 31/12/2025 tarihine kadar uzatılmıştır.

Buna göre, imalat sanayi ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilecektir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilecektir.

Cumhurbaşkanı, yukarıda birinci fıkrada yer alan süreyi üç yıla kadar uzatmaya yetkili kılınmıştır.

(Yapılan bu değişiklik kanunun yayımı tarihini takip eden aybaşından itibaren (01.05.2022) yürürlüğe girmektedir.)

III.3) Elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de üreten mükelleflere verilen mühendislik hizmetlerinin 31/12/2023 tarihine kadar KDV'den istisna edilmesi

7394 sayılı Kanunun 12 inci maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen geçici madde 42 ile, Türkiye'de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflere bu araçların geliştirilmesine yönelik verilen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan mühendislik hizmetleri 31/12/2023 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmektedir.

(Yapılan bu değişiklik kanunun yayımı tarihinde (15.04.2022) yürürlüğe girmektedir.)

IV) Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler

IV.1) Reklam yasağı getirilen sosyal ağlara reklam vermeyi sürdüren gelir vergisi mükelleflerinin bu giderlerinin vergi matrahının tespitinde gider kabul edilmemesi

7394 sayılı kanununun 1 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesine eklenen bent gereği; 5651 sayılı “*İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun* ek 4 üncü maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklam harcamalarının vergi matrahından indirilemeyeceği yönünde düzenleme yapılmıştır.

(Yapılan bu değişiklik kanunun yayımı tarihinde (15.04.2022) yürürlüğe girmektedir.)

IV.2) Bir veya birden fazla özel sağlık kuruluşu ile sözleşme düzenleyerek hekimlik faaliyetini yürüten hekimlerin serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi

7394 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun “**Serbest Meslek Erbabı**” başlıklı 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasına eklenen bent aşağıdadır.

“6. 5510 Sayılı Kanunun ek 10 uncu maddesi uyarınca anılan kanunu 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında, sigortalı sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler” ibaresi eklenmiştir.

Bu düzenlemeye göre bir veya birden fazla özel sağlık kuruluşu ile sözleşme düzenleyerek hekimlik faaliyetini yürüten hekimlerin serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi ve kazançlarının serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi düzenlenmektedir

Sigortalı olarak aynı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunun Ek 10 uncu maddesi kapsamında çalışan hekimler serbest meslek erbabı olarak kabul edilecektir. Ücretli olarak çalışan hekimlerin gelirleri ise önceden olduğu gibi ücret hükümlerine göre vergilendirilmeye devam edilecektir.

(Yapılan bu değişiklik kanunun yayımı tarihinde (15.04.2022) yürürlüğe girmektedir.)

Resmi Gazete: 15.04.2022 tarihli 31810 sayılı)

Söz konusu kanun metnine aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220415-1.htm>

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

TÜRKERLER Bağımsız Denetim
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

