

**Sirküler No : 2022/29**

**16.04.2022, Bursa**

**Konu: 7394 Sayılı Kanunla Kurumlar, Vergi Usul, KDV Ve Gelir Vergisi Kanunlarında Değişiklikler Yapılmıştır.**

15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmi Gazete'de 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*" yayımlanmış olup bu kanunla vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler sirkülerimizin aşağıdaki bölümünde özetlenmiştir.

## **1- KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER**

### **a) Finans sektöründe kurumlar vergisi oranının %25 olarak uygulanacaktır**

5520 sayılı Kanunun "**Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı**" başlıklı 32 . maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle; bankalar, finansal kiralama, factoring, finansman ve tasarruf finansman şirketleri, 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 oranının %25 olarak uygulanması hükme bağlanmıştır. Ayrıca %25'lik oranın 1/7/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 1/1/2022 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere 2022 takvim yılında da uygulanabilmesi düzenlenmiştir.

Buna göre, yukarıda anılan kurumlar için 2022 yılı ikinci geçici vergi döneminden itibaren kurumlar vergisi oranı %25 olarak uygulanmaya başlanacaktır. Diğer kurumlar için bu oran, 2022 yılı için %23, eğer yeni bir yasal düzenleme yapılmazsa, 2023'ten itibaren yüzde 20 olarak uygulanacaktır.

### **b) Sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi durumunda ortaklarca şirketlere aktarılan "sermaye tamamlama fon tutarlarının" kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.**

Kurumlar Vergisi Kanununun "**Safi kurum kazancı**" başlıklı 6. maddesine eklenen aşağıdaki fıkra ile sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde ortaklarca şirketlere bu kapsamda aktarılan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması sağlanmaktadır.

*"(3) (Yürürlük tarihi: 15/4/2022)13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan tutarlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaz."*

6102 sayılı Kanununun 376. maddesi sermayenin kaybı veya borca batık olma durumunda Zararın, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisine eşit veya bu tutardan çok olması halinde, toplantıya çağrılan genel kurul; Sermayenin tamamlanmasına, karar verebilmektedir.

Sermayenin tamamlanması, bilânço açıklarının ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından kapatılmasıdır. Sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde her ortak zarar sebebiyle karşılıksız kalan tutarı kapatacak miktarda parayı vermekle yükümlü olmaktadır. Bu yükümlülük, sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde olmayıp karşılıksızdır. Ayrıca yapılan ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak nitelendirilmemektedir. Bilanço zararlarının kapatılması için getirilen yükümlülükler uyarınca yapılan ödemeler öz kaynaklar içerisinde sermaye tamamlama fonu hesabında toplanmakta ve takip edilmektedir. Sermaye tamamlama fonu yalnızca zararların mahsup edilmesi suretiyle kullanılabilir.

#### **c) Katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler istisna kapsamına alınmıştır.**

Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (4) numaralı alt bendi uyarınca kurumların, 1.1.2022 tarihinden itibaren,(15.04.2022 den geçerli olmak üzere) 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 vergisinden istisnadır.

Düzenleme mevcut haliyle fon katılma paylarının fona iadesi suretiyle elde edilen kazançları kapsamamaktadır. Ayrıca söz konusu fonların katılma paylarından Vergi Usul Kanununun 279. maddesi kapsamında dönem sonu değerlemesine tabi olanlar açısından, bu değerlemeden doğan kazançlar da istisna kapsamında değildir. Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinde yapılan değişiklikle belirtilen 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.

#### **d) Gayrimenkul yatırım ortaklıklarına tanınan kazanç istisnasının kapsamı**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendi uyarınca gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Diğer taraftan, “Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı” ama esas faaliyet konusu gayrimenkullerle ilgili portföy işletmeciliği olmayan bu mükelleflerin istisna kapsamında olup olmadıkları hususunda yargıya taşınan ihtilaflar söz konusu olmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinde yapılan (2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere) değişiklikle münhasıran altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işletecek gayrimenkul yatırım ortaklıkları gibi esas faaliyet konusu gayrimenkullerle ilgili portföy işletmeciliği olmayan gayrimenkul yatırım ortaklıklarının istisna kapsamında olmadığı hususuna açıklık getirilmektedir.

## **2) VERGİ USUL KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER**

### **a) Etkin pişmanlık hükümlerinden soruşturma ve kovuşturma aşamasında yararlanılmasına imkan verilmiştir.**

Vergi Usul Kanunu'nun "**Kaçakçılık suçları ve cezaları**" başlıklı 359. maddesinde yapılan düzenlemeyle etkin pişmanlık hükümlerinden soruşturma ve kovuşturma aşamasında yararlanılmasına imkan verilmektedir.

Buna göre, 359. maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına 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. maddesi uygulanır denilerek hapis cezalarının üst sınırı artırılmaktadır.

### **b) Vergi daireleri tarafından düzenlenen ve vergi dairesince imzalanması gereken belgelerin bu daireler adına Gelir İdaresi Başkanlığınca imzalanacaktır.**

Vergi Usul Kanununun 4. 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.

## **3) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER**

### **a) 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 çıkarılmıştır.**

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/1-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 yıl içerisinde elden çıkarılması halinde ise zamanında tahsil edilmeyen verginin, tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.

**b) Teşvik belgeli yatırımlar kapsamında yapılan inşaat işlerine ilişkin yüklenilen KDV'nin iadesine ilişkin düzenlemenin istisna uygulaması kapsamına alınmıştır.**

İmalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi uygulaması, istisna uygulamasına çevrilmiş olup, ayrıca turizme yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan inşaat işleri de bu istisna kapsamına alınmış 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 yer alan süreyi üç yıla kadar uzatmaya yetkili olacaktır.

**c) Elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de üreten mükelleflere verilen mühendislik hizmetleri 31/12/2023 tarihine kadar KDV'den istisna edilmiştir**

KDVK'nuna eklenen geçici 42. maddeyle, 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 edilmiştir.

#### **4) GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER**

**a) Reklam yasağı kararına rağmen, reklam yasağı getirilen sosyal ağlara reklam vermeyi sürdüren gelir vergisi mükelleflerinin bu harcamalarının vergi matrahının tespitinde gider kabul edilmemesi**

5651 sayılı “*İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun*”un ek 4 üncü maddesi uyarınca, Türkiye'den günlük erişimi bir milyondan fazla olan yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcıların Türkiye'de en az bir kişiyi temsilci olarak belirlemeleri gerekmekte olup, bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde Türkiye'de mukim vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin ilgili sosyal ağ sağlayıcısına yeni reklam vermesi yasaklanmıştır.

GVK'nun “41. maddesi ile KVK'nun 11.maddesine eklenen bentle, 5651 sayılı Kanunun ek 4 üncü maddesi uyarınca hakkında reklam yasağı kararı verilmiş olmasına rağmen, reklam yasağı getirilenlere reklam vermeye devam eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu harcamalarının vergi matrahının hesaplanmasında gider olarak kabul edilmemesi düzenlenmiştir.

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

Gelir Vergisi Kanununun “**Serbest Meslek Erbabı**” başlıklı maddesine eklenen bentle 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 düzenlenmiştir.

Buna göre, 5510 Sayılı Kanununun 4/b maddesi kapsamında sigortalı olarak aynı Kanununun Ek 10. 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.

Bilgilerinize sunarız, Saygılarımızla.

**İHSAN AKAR**  
**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**  
**ULUDAĞ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş**

---

**Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermekte olup konu hakkında ek bilgi gerektiğinde bizimle temasa geçmenizi önerilir.**