

**17.04.2022**

**SİRKÜLER 2022/21: Vergi Kanunlarında da Değişiklik Yapan 7394 Sayılı Kanun Resmi Gazetede Yayımlandı**

Çeşitli vergi kanunlarında da değişiklik yapan 7394 sayılı “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 15 Nisan 2022 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. **Kanunla vergi kanunlarında yapılan değişiklikler konusunda izleyen bölümlerde bilgi verilmiştir.**

**I- Vergi Usul Kanununda (VUK) Yapılan Değişiklikler**

**1- Vergi Dairesince Yapılan İşlemlerde Elektronik İmza, Mühür ve Onay Kullanılması ve Vergi Daireleri Adına Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Belge Düzenlenebilmesine İmkan Tanındı**

7394 sayılı Kanunun 3. Maddesiyle VUK’un “Vergi Dairesi” başlıklı 4. Maddesinde yapılan değişiklik ile,

- Vergi dairesince yapılan işlemlerde elektronik imza, mühür ve onay kullanılmaya,
- Vergi daireleri tarafından düzenlenen ve vergi dairesince imzalanması gereken belgelerin vergi daireleri adına Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından imzalanması, mühürlenmesi ve onaylanmasına

izin vermeye, elektronik imza, mühür ve onayın kullanılmasına dair usul ve esasların belirlenmesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir.

Ayrıca maddeye vergi daireleri tarafından düzenlenen ve imzalanması gereken belgelerin, Gelir İdaresi Başkanlığınca elektronik ortamda imzalanması, mühürlenmesi veya onaylanması durumunda belgelerin vergi dairesi tarafından imzalanmış, mühürlenmiş veya onaylanmış sayılacağı düzenlenmiştir.

**Yürürlük 15.04.2022**

**2- Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık Hükümlerinden Soruşturma ve Kovuşturma Aşamasında Yararlanılmasına İmkan Tanındı**

Vergi Usul Kanunun; 371 inci maddesinde etkin pişmanlık hükümlerine, 359 uncu maddesinde ise kaçakçılık suçları ve cezalarına yer verilmiştir. VUK’un “Kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı 359 uncu maddesinde, 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerinin uygulanmayacağı hükmüne yer verilmiştir. 7394 sayılı Kanunun 4. Maddesiyle VUK’un 359. Maddesinde yapılan değişiklik ile maddede yer alan vergi suçları bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına imkan sağlanmıştır. Buna göre, bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının 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 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 Kanunu'nun 43 üncü maddesindeki "zincirleme suç" hükümleri uygulanacaktır. TCK 43. Maddesinde düzenlenen zincirleme suç hükümlerine göre,

- 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.

Maddede yapılan değişiklik ile ayrıca;

- Üst sınırı 3 yıl olan hapis cezalarında üst sınır 5 yıla,
- Üst sınırı 5 yıl olan hapis cezalarda üst sınır 8 yıla çıkarılmıştır.

7394 sayılı Kanunun 5. Maddesiyle VUK'un "Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul" başlıklı 367. Maddesinde yapılan değişiklikle, 359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmayacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca 7394 sayılı Kanunun 6. Maddesiyle VUK'a eklenen Geçici 34. Madde ile de,

- Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, 15 Nisan 2023 tarihine kadar Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede soruşturma evresi için belirtilen etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilecektir. Bu ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.
- Bu hükümler 15 Nisan 2022 tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanacaktır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır.
- 15 Nisan 2022 tarihinde 359 uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359 uncu maddede bu Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilecektir.

**Yürürlük 15.04.2022**

## II- Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

### 1) Reklam Yasağı Kararına Rağmen, Reklam Yasağı Getirilen Sosyal Ağlara Reklam Vermeyi Sürdüren Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bu Harcamalarının Vergi Matrahının Tespitinde Gider Kabul Edilmemesi

7394 sayılı Kanunun 1. ve 24. Maddeleriyle Gelir Vergisi Kanununun “**Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler**” başlıklı 41 inci maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanununun “**Kabul edilmeyen indirimler**” başlıklı 11 inci maddesinde yapılan değişikliklerle, 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunun ek 4 üncü maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderlerinin vergi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağına hükmedilmiştir.

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.

**Yürürlük tarihi:** 15.04.2022

### 2) Özel Hukuk Kişileri Ve/Veya Vakıf Üniversitelerine Ait Sağlık Kurum ve Kuruluşları Bünyesinde Hizmet Veren Hekimler İle Tıpta Uzmanlık Mevzuatına Göre Uzman Olan Kişiler Serbest Meslek Erbabı Olarak Kabul Edilmiştir

7394 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun “**Serbest Meslek Erbabı**” başlıklı 66 ncı maddesine eklenen hükümlerle, 5510 sayılı Kanunun ek 10 uncu maddesi uyarınca anılan Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında; sigortalı sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler serbest meslek erbabı sayılmıştır.

Sosyal Güvenlik Kanunu'nun Geçici 10. Maddesine göre ise, mesleğini serbest olarak icra eden hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler, özel hukuk kişileri ve/veya vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşları bünyesinde hizmet vermeleri halinde sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça Sosyal Güvenlik Kanunu'nun 4/b maddesi kapsamında sigortalı sayılmaktadırlar.

Bir işverene bağlı olarak ücretli olarak çalışan hekimlerin gelirleri ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmeye devam edilecektir.

**Yürürlük :** 15.04.2022

## III- Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

### 1- Yatırım Fonu Katılma Paylarının Fona İadesi, Değerlemesi Ve Devrinden Doğan Kazançlar Kurumlar Vergisi İstisnası Kapsamına Alınmıştır

1.1- 7394 sayılı Kanununun 22. Maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun “**İstisnalar**” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin;

- (3) numaralı alt bendinde yapılan değişiklik ile kurumların tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile
- (4) numaralı alt bendinde yapılan değişiklik ile kurumların, tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu 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) Kurumlar vergisi istisnası kapsamına dahil edilmiştir.

- Yeni eklenen (5) numaralı bent ile de yukarıda belirtilen yatırım fonlarının katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları da kurumlar vergisi istisnasına dahil edilmiştir.

1.2- Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yapılan değişiklik ile (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının iki yıldan uzun süreyle elde tutulduktan sonra satışından doğan kazançların da %75 oranında kurumlar vergisi istisnasından yararlanması sağlanmıştır.

**Yürürlük : 15.04.2022**

## **2- Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisnanın Kapsamı Yeniden Düzenlenmiştir.**

Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendine göre Türkiye’de kurulu Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. 7394 sayılı Kanununun 22. Maddesiyle bu alt bentte yapılan değişiklik ile esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalan gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları istisna kapsamı dışına çıkarılmıştır. Bu değişikliğin amacı, 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 belirtilmesidir.

**Yürürlük : 2023 yılı kazançlarına uygulanmak üzere 15.04.2022 \***

## **3- TTK Uyarınca Konulan Sermaye Tamamlama Fonlarının Kurum Kazancına Dahil Olmadığı Hükme Bağlanmıştır**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 376 ncı maddesi kapsamında sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde her ortak zarar sebebiyle karşılıksız kalan tutarı kapatacak tutarı vermekle yükümlü olmaktadır. TTK’ya göre bu ödeme, sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde olmayıp karşılıksızdır. Ayrıca yapılan ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak nitelendirilmemektedir.

7394 sayılı Kanunun 23. Maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun “Safi kurum kazancı” başlıklı 6 ncı maddesine eklenen hükümle, 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 alınmayacağı yasal metin olarak kanuna eklenmiştir. Şirket ortakları tarafından konulan tutar olarak zaten vergiye tabi olmayan bu ödemeler konusunda doğan ihtilaflar dolayısıyla, bu ödemelerin vergiye tabi olmadığına dair yasal açıklık getirilmiştir.

**Yürürlük : 15.04.2022**

## **4- Finans Sektöründe Faaliyet Gösteren Kurumlarda Kurumlar Vergisi Oranı Yüzde 25’e Artırılmıştır**

7394 sayılı Kanunun 25. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunun “Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı” başlıklı 32 ncı maddesinde yapılan değişiklikle; bankalar, finansal kiralama, faktoring, 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 hükmüne bağlanmıştır. \*

Ayrıca 7394 sayılı Kanunun 26. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 13. Maddesine yapılan değişiklik ile yukarıda belirtilen finans kurumlarının **2022 yılı kazançlarında da yüzde 25'lik kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır.**

Bu kurumların 01.07.2022 tarihinden itibaren verilecek geçici vergi beyannamelerinde de geçici vergi oranı %25 olarak uygulanacaktır (7394 sayılı Kanun Md. 39). Buna göre, yukarıda anılan kurumlar için **2022 yılı ikinci geçici vergi döneminden itibaren kurumlar vergisi oranı %25 olarak uygulanmaya başlanacaktır.**

**Yürürlük : 15.04.2022**

\* 7394 sayılı Kanun'un yürürlüğü konusundaki 39. Maddesinin (ç) bendine göre, bu kanunun 22'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendinde yapılan değişiklik ve 25 inci maddesi 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu ifade hatalı olup, ifadeye göre belirtilen değişikliklerin sadece 2023 yılı kazançlarına uygulanacağı, sonraki yıllara uygulanmayacağı anlamı çıkmaktadır. Halbuki hükümlerin 2023 yılı vergilendirme döneminden itibaren kurum kazançlarına uygulanmak üzere değiştirilmesi amaçlanmıştır. Hatanın bir yasal değişiklik ile düzeltileceği beklenmektedir.

#### **IV- Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler**

##### **1- Çalışma veya Oturma İzni Alarak Altı Aydan Daha Fazla Yurt Dışında Yaşayan Türk Vatandaşları ile Yabancılar KDV İstisnası Kapsamında Teslim Edilen Konut veya İş Yerinin Elde Tutma Süresi 3 Yıla Çıkarılmıştır**

Katma Değer Vergisi Kanunun "Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna" başlıklı 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendine göre, konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, 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 iş yeri 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 bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır. 7394 sayılı Kanunun 10. Maddesiyle bahsi geçen (i) bendinde yapılan değişiklik ile **elden çıkarma yasağına dair bir yıllık süre üç yıla çıkarılmıştır.**

Ayrıca aynı maddenin (f) bendinde yapılan değişiklikle bende "İçişleri Bakanlığı," ibaresi eklenerek bentte yer alan "Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı," ve ", Emniyet Genel Müdürlüğü" ibareleri çıkarılmıştır.

**Yürürlük : 01.05.2022**

##### **2) Teşvik Belgeli Yatırımlar Kapsamındaki İnşaat İşlerine İlişkin Yüklenilen KDV'nin İadesine Dair Düzenleme İstisna Uygulaması Kapsamına Alınmıştır**

7394 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile KDV Kanunu'nun Geçici 37. Maddesinde yapılan değişiklik ile, imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlara ilişkin **inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi uygulaması, istisna uygulamasına çevrilmiş ve ayrıca turizme yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan inşaat işleri de bu istisna kapsamına alınmıştır.** İstisna uygulamasının süresi 31/12/2025 tarihine kadar uzatılmıştır. Buna göre,

- İmalat sanayii 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 müstesnadır.
- Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarda zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlar.
- Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle satıcı tarafından yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.
- Cumhurbaşkanına istisnanın süresini üç yıl uzatma yetkisi verilmiştir.

**Yürürlük : 01.05.2022**

**3) 6745 sayılı Kanuna Göre Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Elektrik Motorlu Taşıt Araçlarını Türkiye'de Üreten Mükelleflere Verilen Mühendislik Hizmetleri 31.12.2023 Tarihine Kadar KDV'den İstisna Edilmiştir**

7394 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen Geçici 42. maddeyle, **6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80 inci maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen** ve bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran 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 müstesna tutulmuştur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İstisna kapsamında hizmet verenlerin bu kapsamda yapılan hizmetler nedeniyle yüklendikleri vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilebilecek, indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler ise istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilebilecektir.

**Yürürlük : 15.04.2022**