

**Tarih** : 26.10.2021

**No** : 2021/51

**Konu : 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Resmi Gazetede Yayımlandı**

7338 Sayılı “Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 26.10.2021 tarihli ve 31639 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandı.

Yürütme ve yürürlük maddeleri dahil toplam 63 maddeden oluşan Kanun ile yapılan düzenlemelerden öne çıkan bazı hususlara bu sirkülerimizde yer vermekteyiz.

**A) TBMM GÖRÜŞMELERİNDE DEĞİŞİKLİĞE UĞRAYAN/İPTAL EDİLEN MADDELER**

Kanun teklifi TBMM görüşmeleri esnasında bazı değişikliklere uğradığından, teklif metni ile yasa metni arasında bazı farklılıklar meydana gelmiştir. Yapılan değişikliklerin bazıları özetle aşağıdaki gibidir:

**1) Gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verme sürelerinin bir ay öne çekilmesi iptal edildi.**

Kanun Teklifinin ilk halinde, **gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin** ve ayrıca **birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine** ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilme sürelerinin 1 ay öne çekilmesi öngörülmüyordu.

Meclis Genel Kurulunda, kanun teklifinin 4, 7, 9, 60 ve 61 nci maddelerine ilişkin verilen önergelerle bu düzenlemelerden vazgeçilmiştir.

Buna göre, yıllık gelir ve kurumlar vergisinin beyanında bir değişiklik yapılmamıştır.

**2) Vergi veya vergi cezasının internet sitesinden ilanına ilişkin tutarın on katına kadar artırılabilmesine, sifıra kadar indirilmesine yetki verilmektedir.**

Kanun Teklifinin ilk halinde, **3.600 Türk lirasından fazla vergi veya vergi cezasının** Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı ilgili idarenin ya da Gelir İdaresi Başkanlığının **resmi internet sitesinde** de duyurulacağı düzenlenmiştir.

Meclis Genel Kurulunda verilen önergeyle, Hazine ve Maliye Bakanlığının söz konusu tutarı on katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye, duyurunun kapsamı, şekli, zamanı ve süresiyle maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olması sağlanmıştır.

**3) Konaklama vergisinin yürürlük tarihi ertelendi.**

TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu görüşmelerinde kanun metnine, 1.1.2022 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen **konaklama vergisinin yürürlük tarihini** 1.1.2023 tarihine erteleyen yeni bir madde eklenmiştir (61 nci madde).

## B) 7338 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

### 1) 4 üncü Geçici Vergi Döneminin Kaldırılması ve Kurumlar Vergisinin Ödenmesi

Geçici vergi; Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın mükerrer 120 nci maddesinde düzenlenmekte olup, üçer aylık dönemler (üç, altı, dokuz ve on iki aylık dönemler halinde toplam 4 dönem) itibariyle hesaplanmakta ve geçici vergi dönemini izleyen ikinci ayın 17 inci akşamına kadar beyan edilip, aynı ayın 17 nci günü akşamına kadar ödenmektedir.

Bu Kanun'un 9 uncu maddesi ile GVK'nin mükerrer 120 nci maddesinde yapılan değişiklikle, **cari vergilendirme döneminin ilk dokuz ayı, üçer aylık dönemler itibariyle geçici vergi dönemleri olarak belirlenmektedir**. Buna göre, cari vergilendirme dönemi içerisindeki üç, altı ve dokuz aylık periyodlar üçer aylık dönemler itibariyle geçici vergi dönemleri kabul edilmektedir. İlgili takvim yılı veya **hesap döneminin son üç aylık dönemi ise geçici vergi dönemi kapsamında sayılmayacak**, madde kapsamındaki mükellefler tarafından bu dönem için geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir.

Buna göre geçici vergi dönemleri **1.1.2022 tarihinden itibaren** aşağıdaki gibi olacaktır:

Birinci dönem: Ocak - Şubat - Mart

İkinci dönem: Nisan - Mayıs - Haziran

Üçüncü dönem: Temmuz - Ağustos - Eylül

Bu düzenleme, **2022 yılı vergilendirme dönemine ilişkin verilecek beyannamelerden** itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### 2) Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndiriminden Faydalanabilme Şartlarının Kolaylaştırılması

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimini sağlayan düzenleme GVK'nin mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenmektedir. Bu düzenleme uyarınca, belirlenmiş mükellefler hariç olmak üzere, ilgili kanun maddesinde sayılan şartları taşıyan mükelleflerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmektedir (Hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 2021 yılı için 1.500.000 TL'den fazla olamaz).

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için gerekli şartlardan biri de indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmamasıdır.

Bu Kanun'un 10 uncu maddesi ile GVK'nin mükerrer 121 inci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca;

- İndirimden yararlanma koşulu olan indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki iki yılda haklarında tarhiyat yapılmamış olması koşulu, yapılan **tarhiyatların kesinleşmesine** bağlanmaktadır. Dolayısıyla maddede belirtilen süre içerisinde haklarında tarhiyat yapılmış olmakla birlikte tarhiyatın kesinleşmemiş olması halinde de mükellefler anılan indirimden yararlanabileceklerdir.
- Bununla birlikte, söz konusu süre içerisinde **kesinleşen tarhiyatın** yukarıda belirtilen ve her sene yeniden belirlenen **indirim tutarı üst sınırının %1 inden az olması durumunda** da indirimden **yararlanma şartları ihlal edilmiş sayılmayacaktır**. Örneğin 2022 yılında verilecek beyannameler için bu tutar 2.000.000 TL olarak belirlenilecek olursa, bunun %1 'i olan 20.000 TL'ye kadar 2019, 2020 ve 2021 yılları için kesinleşen tarhiyatlar indirim şartını ihlal etmiş sayılmayacaktır.
- Ayrıca, indirimden yararlanmak için ilk aşamada ilgili yıllar itibarıyla **kesinleşmiş tarhiyat olmaması kuralı** getirildiği için, yapılan tarhiyatın indirimden yararlanıldıktan sonra kesinleşmesi durumunda yararlanılan indirimin mükelleften geri alınmasına ilişkin hüküm madde metninden çıkarılmış,

indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyası cezası olmaksızın tarh edilecektir.

- Vergi indiriminden yararlanılabilmesi için beyana tabi vergi türleri itibarıyla kesinleşmiş bir tarhiyat bulunmaması koşulunda da değişiklik yapılmakta; **ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış ve kesinleşmiş bir tarhiyat bulunmaması koşulu vergi beyannamelerindeki vergi türleri** itibarıyla sınırlandırılmıştır.

Bu düzenleme **1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere** yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### **3) Enflasyon Düzeltmesi Koşullarının Oluşmadığı Dönemlerde Yeniden Değerleme İmkânı Getirilmesi**

Yeniden değerlendirme uygulaması 1.1.2004 tarihine kadar VUK'un mükerrer 298 inci maddesinde düzenlenmekteydi. 30 Aralık 2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5024 Sayılı Kanun ile 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, "Yeniden Değerleme" başlıklı mükerrer 298 inci maddenin başlığı "Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı" olarak değiştirilmiş ve ilgili madde hükmünden yeniden değerlendirme uygulaması kaldırılmıştı.

Şuan için 7326 sayılı Kanun'un 11 nci maddesi ile Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesine eklenen 7 nci fıkra ile 31.12.2021 tarihine kadar şirketlerin aktiflerinde bulunan taşınmazlar ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutarak (Yİ-ÜFE değerine) bugünkü değerine getirilmesine imkânı sağlanmaktadır. Ayrıca değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında vergi hesaplanmaktadır.

Bu Kanunun 31 inci maddesi ile VUK'un mükerrer 298 inci maddesi başlığı "**Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlendirme oranı ve yeniden değerlendirme:**" şeklinde değiştirilmiş ve maddeye tekrardan, **yeniden değerlendirme uygulamasını getiren** yeni bir fıkra eklenmiştir.

Buna göre, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) **enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini** (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) **ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları bazı şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebileceklerdir.**

Yeniden değerlemede, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınacaktır. İktisadi kıymetlerin ve bunlara ilişkin amortismanların, **yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri** bulunacaktır.

Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, **bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir.**

İktisadi kıymetlerini bu kapsamda yeniden değerlemeye tabi tutanlar bu kıymetlerini, yeniden **değerleme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman tabi tutmaya** devam edeceklerdir.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen **değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı**, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde **gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.** Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilecektir. Bu işlemler kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin **elden çıkarılması** (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bunlara isabet eden **pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi işleme tabi tutulacaktır.**

Diğer taraftan, VUK'un mükerrer 298 inci madde metninde yeniden değerlendirme işlemi sonrasında hesaplanacak bir vergiden bahsedilmemektedir; ancak bu Kanunun 52 nci maddesi ile VUK'a eklenen **geçici 32 nci maddede, mükerrer 298 nci maddesine eklenen (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapacak mükelleflerin, istemeleri halinde, ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla** bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini maddede yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerleyebileceklerine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup; bu maddede, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden **%2 oranında vergi hesaplanacağına** yer verilmiştir.

Bu düzenleme **1/1/2022 tarihinde yürürlüğe** girecektir.

#### **4) Amortisman Uygulamasında Gün Esası ve Amortisman Sürelerini Uzatabilme İmkânı**

Amortisman süresi, iktisadi kıymetlerin aktive girdikleri hesap döneminden itibaren başlamakta ve iktisadi kıymetler Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen faydalı ömürlerine göre amortismanına tabi tutulmaktadır.

Bu Kanunun 34 üncü maddesi ile VUK'un 320 nci maddesinde yapılan değişiklikle, işletme aktifine yeni kaydedilecek amortismanına tabi iktisadi kıymetler için aktive girme tarihinden itibaren günlük esasa göre amortisman ayrılabilmesi bir seçimsel imkan olarak mükelleflere tanınmakta ve bunun yanı sıra daha uzun faydalı ömürler dikkate alınarak amortisman sürelerini uzatabilme imkanı getirilmektedir.

Buna göre;

- İşletme aktifine yeni kaydedilecek amortismanına tabi iktisadi kıymetler için **faydalı ömür süresinin gün olarak hesaplanmasında**, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yıl olarak tespit ve ilan edilen faydalı ömür süreleri 365 ile çarpılmak suretiyle belirlenecektir.
- Mükelleflere, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömür süresinin iki katını ve elli yılı aşmamak, her yıl için aynı nispet uygulanması şartıyla, **daha uzun faydalı ömürler dikkate alınarak amortisman sürelerini uzatabilme** imkanı getirilmektedir. Örneğin halihazırda jeneratörler 10 yılda amorti edilmekte olup yapılacak düzenlemeyle amortisman süresi 20 yıla kadar uzatılabilecektir. Bu durumda her yıl %5 amortisman oranı dikkate alınacak ve bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı, izleyen yıllarda değiştirilemeyecektir.
- Yıl veya gün esasına göre amortisman ayrılabilme serbestisi tanınan iktisadi kıymetler bakımından, söz konusu yöntemlerden biri ile amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra, hesaplama şekli değiştirilemeyecektir.

Bu düzenleme **kanunun yayımı tarihinden (26.10.2021) itibaren** yürürlüğe girmiştir.

#### **5) Şüpheli Alacak Uygulamasında Dava ve İcra Takibine Değmeyecek Derecede Küçük Olan Alacaklara İlişkin Azami Bir Tutar Belirlenmesi**

Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için temel kural, alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmesinin tespit edilmesidir. Alacağın tahsilinin hangi durumlarda şüpheli sayılacağına ilişkin belirlemede VUK'un 323 üncü maddesinde 2 ölçü sayılmıştır:

- 1) Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
- 2) Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan **dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar**.

Ancak hangi tutardaki alacakların dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olduğu konusunda belirsizlik vardır.

Bu Kanunun 35 inci maddesi ile VUK'un 323 üncü maddesinde yapılması öngörülen değişiklikle, **dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olan alacaklara ilişkin 3.000 TL'lik bir azami tutar belirlenerek** bu konudaki belirsizlik giderilmektedir.

Buna göre, 3.000 TL'yi aşmayan alacaklar için dava veya icra takibi şartı aranmayacak; yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemişse şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.

Diğer taraftan, şüpheli alacak hükümlerinin işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler açısından da uygulanabilmesine imkân tanınmaktadır.

Bu düzenleme **kanunun yayımı tarihinden (26.10.2021) itibaren** yürürlüğe girmiştir.

#### **6) Yenileme Fonu Ayrıldığı Durumlarda Fon Hesabındaki 3 Yıllık Bekleme Süresinin Başlangıcı**

Yenileme fonunun ayrılabilmesi; amortismana tabi bir iktisadi kıymetin varlığı ve bu kıymetin satılmasından oluşan kârın aynı neviden yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde söz konusu olabilmektedir.

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde satıştan doğan kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami 3 yıl süre ile tutulabilmektedir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar ise üçüncü yılın vergi matrahına eklenmektedir.

Bu uygulama çerçevesinde, söz konusu 3 yıllık sürenin, satışın yapıldığı yıldan mı yoksa satışın yapıldığı tarihi takip eden yıldan itibaren mi başladığı tereddüt edilen konulardandı.

Bu Kanunun 36 ncı maddesi ile VUK'un 328 inci maddesinde yapılan değişiklikle, **3 yıllık sürenin, satışın yapıldığı tarihi takip eden yıldan itibaren başlayacağı** hükme bağlanmıştır.

Buna göre, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, **satışın yapıldığı yılı takip eden 3 üncü takvim yılının kar ve zarar hesabına eklenecektir.**

Bu düzenleme **kanunun yayımı tarihinden (26.10.2021) itibaren** yürürlüğe girmiştir.

#### **7) Nakdi Sermaye Artırımı Uygulamasında Yurt Dışından Gelen Sermayeye Daha Fazla İndirim İmkanı**

Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde; sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın **%50'sinin** kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu Kanunun 59 uncu maddesi ile KVK'nin 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde yapılan değişikliğe göre, söz konusu %50 oranı **yurt dışından gelen sermaye payları için %75 olarak** uygulanacaktır.

Bu düzenleme, kanunun yayımı tarihi itibarıyla (26.10.2021) yürürlüğe girmiş olup; **bu tarihten itibaren artırılan sermaye yükümlülükleri açısından** geçerli olacaktır.

#### **8) Yatırıma Katkı Tutarının %10'luk Kısımının ÖTV ve KDV Hariç, Diğer Vergi Borçlarından Terkin Edilmek Suretiyle Kullanılmasına Olanak Sağlanması**

Kurumlar Vergisi Kanununun mevcut 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisinde, mükellefler yatırım teşvik belgesi kapsamında yapmış oldukları yatırımlar nedeniyle hak kazandıkları yatırıma katkı tutarlarını, gerek yatırım tamamlandıktan sonra elde ettikleri gelirlerine, gerekse de yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerine indirimli oranda kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanabilmektedirler.

Bu Kanunun 60 ıncı maddesi ile KVK'nin 32/A maddesine eklenen 8 inci fıkrayla, **yatırım katkı tutarının %10'luk kısmı**, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, **ÖTV ve KDV hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir.**

Bu tutar ile birlikte **bu tutarın bir katı**, vazgeçilen yatırıma katkı tutarı olarak toplam yatırıma katkı tutarından düşülecektir. Yatırımın bütünü itibarıyla terkin talep edilebilecek toplam tutarın hesabında ise, mükellefin ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'unun aşılması mümkün olmayacaktır.

Düzenleme, gerek mevcut gerekse yeni alınacak yatırım teşvik belgeleri kapsamında **1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere, kanunun yayımı tarihinden (26.10.2021) itibaren yürürlüğe girmiştir.**

1/1/2022 tarihinden önce yapılan yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan ancak kazanç yetersizliği nedeniyle henüz kullanılmamış yatırıma katkı tutarları bu kapsamda değildir.

### **9) İnceleme Esnasında Pişmanlıkla Beyanname Verilmesi**

VUK'un 371 inci maddesinin (2) numaralı bendinde "Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması." pişmanlık hükümlerinden yararlanarak beyanname verebilmenin koşullardan biri olarak sayılmaktadır.

İlgili madde metninden de anlaşılacağı üzere, mükellefler beyana dayanan vergilerle ilgili olarak vergi incelemesine başlandıktan sonra pişmanlık hükümlerinden faydalanarak beyanname verememektedirler.

Bu Kanunun 42 nci maddesi ile VUK'un 371 inci maddesinin (2) numaralı bendinin "*Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde*" ibaresi "*Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.*" şeklinde değiştirilerek, mükelleflerin, **haklarında yapılmakta olan vergi incelemesi ya da yapılan takdire sevk işlemine ilişkin vergi türünden farklı vergi türü için pişmanlıkla beyanname verebilmesi** mümkün hale gelmiştir.

Bu düzenleme, kanunun yayımı tarihinden **(26.10.2021)** itibaren yürürlüğe girmiştir.

### **10) 5.000 Türk lirasını Aşan Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamına Alınması**

27 Mart 2018 tarihli 7103 sayılı Kanun'un 15 inci maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" başlıklı Ek 11 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmış; aynı kanunun 14 üncü maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Ziyatı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" başlıklı 376 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yapılan değişiklikle, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için yapılabilecek indirim oranı 1/3'ten 1/2'ye çıkarılmıştı.

Bu Kanunun 44 üncü maddesi ile VUK'un ek 1 inci maddesi ve 45 inci maddesi ile VUK'un ek 11 inci maddesinde yapılan değişikliklerle, **5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır.** Bu değişikliğe bağlı olarak Vergi Usul Kanununun 376 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde de değişiklik yapılarak, üzerinde uzlaşılan bu cezaların da Kanunun ilgili maddesinde düzenlenen sürede ödenmesi durumunda üzerinde uzlaşılan cezanın %25'inin indirilmesi sağlanmaktadır. Diğer taraftan 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için ise Kanunun 376 nci maddesindeki indirim oranının %50 artırımlı olarak uygulanabilmesi temin edilmektedir.

Bu düzenleme, kanunun yayımı tarihinden **(26.10.2021)** itibaren yürürlüğe girmiştir.

### **11) Alış Bedeli Ölçütünün Kanuna Eklenmesi**

Değerleme ölçüleri, VUK'un 261 inci maddesinde sayılmakta olup, bunlar; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücretidir.

Bu Kanunun 26 ncı maddesi ile VUK'un 261 inci maddesinin birinci fıkrasına 9 uncu değerlendirme ölçütü olarak "**Alış bedeli**" eklenmiştir.

Diğer taraftan, aynı kanunun 28 inci maddesi ile VUK'a eklenen 268/A maddesiyle **alış bedelinin tanımı** aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

*"Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir."*

Bu düzenleme, kanunun yayımı tarihinden **(26.10.2021)** itibaren yürürlüğe girmiştir.

### **12) Maliyet Bedeline Girmesi Zorunlu Olan ve Olmayan Unsurların Belirlenmesi**

Maliyet Bedeli tanımına VUK'un 262 nci maddesinde yer verilmiştir. Bununla birlikte, VUK'ta hangi iktisadi kıymetin (gayrimenkul, demirbaş, emtia gibi) değerlemesinde, değerlendirme ölçüsü olarak "maliyet bedeli" kullanılacağı toplu bir halde sıralanmamaktaydı.

Bu Kanunun 27 nci maddesi ile VUK'un 262 nci maddesinde yapılan düzelemeyle, **maliyet bedeline girmesi zorunlu olan ve olmayan unsurlar** kapsamlı ve sistematik olarak sayılmak suretiyle **kanuna eklenmektedir**. Uygulamada tereddütlere neden olan, maliyet bedeline zorunlu veya ihtiyari olarak dâhil edilmesi öngörülen giderler sayılmak suretiyle maliyet bedelinin nelerden oluştuğu açıklığa kavuşturulmaktadır.

Buna göre aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilecektir.

- a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,
- b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,
- c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtialarda emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler),
- ç) iktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,
- d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilecektir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Bu düzenleme, kanunun yayımı tarihinden **(26.10.2021)** itibaren yürürlüğe girmiştir.

### 13) Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında uygulanan Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin düzenlemeler

Ülkemizin taraf olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının tamamında Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Karşılıklı Anlaşma Usulü, genellikle anlaşmaların 25 inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Karşılıklı Anlaşma Usulü, uluslararası vergi anlaşmalarına aykırı bir vergileme olduğunda mükelleflere ulusal çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın durumlarını, olayına göre, mukim oldukları veya vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına da iletme imkânı veren bir çözüm yolu önermektedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU) maddesinin uygulanması Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yayımlanmakta olan "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber" ile açıklanmaktadır.

Bu Kanunun 46, 47, 48, 49 ve 50 nci maddeleri ile VUK'a eklenmesi öngörülen ek 14, 15, 16, 17 ve 18 inci maddelerle Karşılıklı Anlaşma Usulü uygulamasının VUK'ta düzenlenmesi sağlanmaktadır.

Bu düzenleme, **1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara** uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### 14) Elektronik Ortamda Vergi Dairesinin Kurulması

Bu Kanunun 12 nci maddesi ile VUK'un 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesinde yapılması öngörülen değişiklikle, fiziki ortamdan bağımsız olarak elektronik ortamda vergi dairesinin kurulması, vergi dairelerinin diğer vergi dairelerinin şubesi olarak belirlenmesi suretiyle mükelleflere hızlı ve etkin hizmet verilebilmesinin sağlanması, vergi dairesince yapılan işlemlerin elektronik ortamda kurulan vergi daireleri tarafından da yerine getirilmesini temin edecek düzenlemeler yapma konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Bu düzenleme, kanunun yayımı tarihinden **(26.10.2021)** itibaren yürürlüğe girmiştir.

### 15) Vergi İncelemenin Uzaktan Yapılabilmesi

Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılmaktadır.

Bu Kanunun 17 nci maddesi ile VUK'un 139 uncu maddesinde yapılan değişiklikle, **vergi incelemelerinin inceleme elemanının dairesinde** uzaktan yapılabilmesine imkan sağlanmaktadır.

Bu düzenleme **1/7/2022** tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

### 16) Vergi İncelemesine "Yazılı Bildirim" ile Başlanması

Vergi incelemelerine, mükellef ile birlikte imzalanan incelemeye başlama tutanağı düzenlenerek başlanılmaktadır.

Bu Kanunun 18 inci maddesi ile VUK'un 140 ıncı maddesinde yapılan değişiklikle, **incelemeye tutanak düzenlenerek başlanılmayacak, bunun yerine mükellefe yapılacak "yazılı bildirim" ile incelemeye başlanacaktır.**

Bu düzenleme **1/7/2022** tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

### 17) Elektronik Ortamda Tutulan Defterler için Berat Alınması veya Defterlerin Onaylanmasının Tasdik Yerine Geçmesi

Elektronik defterlerin tasdikiyle ilgili VUK'ta herhangi bir açıklama bulunmamaktaydı.

Bu Kanunun 20 nci maddesiyle VUK'a eklenen 226/A maddesiyle, fiziki ortamda tutulan defterlerde bulunan tasdik zorunluluğuna benzer şekilde, **e-defterler için berat alınması veya defterlerin onaylanmasının tasdik**



**hükmünde sayılması**, berat alınması ve onay işlemlerinde belirlenen usul, esas ve sürelerle uyulmaması halinde ise defterlerin tasdik ettirilmemiş sayılması düzenlenmektedir.

Bu düzenleme kanunun yayımı tarihinden **(26.10.2021)** itibaren yürürlüğe girmiştir.

### **18) YMM Tasdik Raporu Gerektiren Durumlar için 60 Günlük Ek Süre Verilmesi**

Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılması için kimi durumlarda yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu aranmaktadır.

Bu Kanunun 22 nci maddesi ile Vergi Usul Kanunu (VUK)'un mükerrer 227 nci maddesinde yapılan değişiklikle, yararlanılması **yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan muafiyet, istisna, zarar mahsubu ve benzeri konularda**, tasdik raporunun süresi içerisinde ibraz edilmemesi durumunda, mükellefe tebliğ edilmek şartı ile **60 günlük bir mühlet verilmesi** ve bu süre içinde verilmesi halinde tasdik raporunun zamanında verilmiş sayılması; tasdik raporunun bu süre içinde ibraz edilmemesi halinde ise tasdike konu haktan yararlanamaması düzenlenmektedir.

Bu düzenleme kanunun yayımı tarihinden **(26.10.2021)** itibaren yürürlüğe girmiştir.

### **19) Varlık Yönetim Şirketlerine Uygulanan Bazı İstisnaların Sürekli Hale Getirilmesi**

Varlık yönetim şirketlerine kuruldukları takvim yılı ve bunu izleyen beş yıl süresince damga vergisi, harç ve KKDF istisnası uygulanmaktadır.

Bu Kanunun 58 inci maddesi ile 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 143 üncü maddesinin altıncı fıkrasında yapılan değişiklikle, varlık yönetim şirketlerine kuruldukları takvim yılı ve bunu izleyen 5 yıl süresince uygulanan damga vergisi, harç ve KKDF istisnası sürekli hale getirilmekte, söz konusu şirketlere tanınan banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin istisna kaldırılmaktadır.

### **20) Sermaye Piyasası Kanununun 31/B maddesi kapsamında teminat yöneticisinin taraf oldukları dahil olmak üzere sermaye piyasası araçlarının ihracına konu teminatlara ilişkin olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlara damga vergisi istisnası sağlanması**

Bu Kanunun 54 üncü maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün (36) numaralı fıkrasında yapılması öngörülen değişiklikle, Sermaye Piyasası Kanununun 31/B maddesi kapsamında teminat yöneticisinin taraf oldukları dahil olmak üzere sermaye piyasası araçlarının ihracına konu teminatlara ilişkin olarak düzenlenen makbuz ve kağıtlara damga vergisi istisnası sağlanmaktadır.

### **21) Basit Usule Tabi Olanların Ticari Kazançları Gelir Vergisinden İstisna Tutulması**

GVK'nin 47 inci maddesinde basit usule tabi olmanın genel şartları ve 48 inci maddesinde basit usule tabi olmanın özel şartlarına yer verilmektedir.

GVK'nin 46 nci maddesinde ise basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet fark olduğu; bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak VUK hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacağı ve bu suretle tespit ve beyan olunan kazancın vergi tarhına esas alınacağına hükmedilmiştir.

Bu Kanunun 1 inci maddesi ile GVK'ye eklenen mükerrer 20/A maddesiyle, GVK'nin 47 ve 48 inci maddelerinde yazılı şartları karşılayarak **basit usulde vergilendirilen mükelleflerin ticari kazançları, gelir vergisinden istisna edilmektedir**. İstisna kapsamındaki bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Bu düzenleme, 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde (26.10.2021) yürürlüğe girmiştir.

## 22) Gider Pusulasının Düzenlenme Zorunluluğunun Bulunduğu Durumlara Açıklık Getirilmesi

VUK'un "İspat Edici Kağıtlar" başlıklı 227 nci maddesinde, "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü bulunmaktadır. Söz konusu kayıtların ise anılan Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu şeklindeki belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, VUK'un 234 üncü maddesinde düzenlenen gider pusulası da bahse konu tevsik edici belgeler arasında yer almakla birlikte, uygulamada mükellefler nezdinde bahse konu belgenin düzenlenmesi gereken durumlar hakkında tereddütler yaşanabilmektedir.

Örneğin, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 16/05/2013 tarihli ve 70280967-105[234-2012/14]-89 sayılı özelgede "268 seri numaralı *Gelir Vergisi Genel Tebliği ile getirilen zorunluluk kapsamında tahsilat ve ödemelerin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapılması suretiyle tevsik edilmesi, bu zorunluluğu ortaya çıkaran işlemin mükellefler bakımından Vergi Usul Kanununda sayılan belgelerle tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgeler işlemi (hizmeti) değil buna ilişkin tahsilat ve ödemeyi tevsik etmekte, bu işleme ilişkin olarak borçlanılan tutarın ise kiraya verenin mükellef olması halinde düzenleyeceği fatura, mükellef olmaması halinde ise tarafınızca düzenlenecek gider pusulası ile tevsiki zorunlu bulunmaktadır.*" açıklamasına yer verilmiştir.

Bu Kanununun 23 üncü maddesi ile VUK'un 234 üncü maddesinde yapılan düzenlemeyle, gider pusulasının düzenlenme zorunluluğunun bulunduğu durumlara açıklık getirilmekte ve belgenin **düzenlenme süresinin de 7 gün olduğu** açık bir şekilde ifade edilmektedir.

Ayrıca, maddede öngörülen hallerde **banka, ödeme kuruluşu ve PTT tarafından düzenlenen belgeler** (dekont, alındı vb.) ile bu Kanun uygulamasında belge düzenleme yükümlülüğü bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının tabi oldukları diğer ilgili mevzuat dahilinde düzenledikleri belgeler **gider pusulası yerine kabul edilmekte** ve bu hallerde mükellefler tarafından ayrıca gider pusulası düzenlenmemesi sağlanmaktadır.

Bu düzenleme yayımı tarihini takip eden ayın başında (1.11.2021) yürürlüğe girecektir.

## 23) Sosyal Medyadan Elde Edilen Kazançların Belirli Bir Tutarına Kadar İstisna Getirilmesi

Sosyal medyada sosyal içerik üreticilerinin elde ettikleri kazançların tamamı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulmaktadır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olanlar arasında sayıldıklarından, aynı maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yapmaları durumunda muhtasar beyanname vermeleri gerekmektedir.

Bu Kanununun 2 nci maddesi ile GVK'ye eklenen mükerrer 20/B maddesiyle, sosyal medya üzerinden paylaşım yapan sosyal içerik üreticilerinin elde ettikleri kazançlar ile mobil cihazlarda uygulama geliştirenlerin bu uygulamalardan elde ettikleri kazançları GVK'nin 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2021 yılı için 650.000 TL) aşmamak kaydıyla istisna kapsamına alınmaktadır.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.

Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ile yükümlü olacaklardır. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

Bu düzenleme 1/1/2022 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde (26.10.2021) yürürlüğe girmiştir.

## 24) Cumhurbaşkanına Tütün Mamülleri ile Araçlarda ÖTV Oranını 3 Katına Kadar Artırma Yetkisi

ÖTV Kanununun ÖTV oranlarına ilişkin 12 nci maddesinde, Cumhurbaşkanı;

- (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar (Tütün Ürünleri) için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya,
- (II) sayılı listedeki mallar (Otomotiv) için belirlenen oranları ve oranlara esas özel tüketim vergisi matrahlarının alt ve üst sınırlarını bir katına kadar artırmaya

yetkili kılınmıştır.

Bu Kanunun 56 ncı maddesi ile ÖTV Kanununun 12 nci maddesinde yapılan değişikle, **Cumhurbaşkanına tütün mamülleri ile araçlarda uygulanan ÖTV oranını 3 katına kadar artırma yetkisi** verilmektedir.

Bu düzenleme yayımı tarihinde (26.10.2021) yürürlüğe girmiştir.

## 25) Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası getirilmesi

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin vergilendirme usulü tevkifat yoluyla vergilendirme olduğu için, bu ödemeler de ödemenin niteliğine göre farklı oranlarda tevkifat yoluyla vergilendirilmektedir.

Bu Kanunun 3 üncü maddesi ile GVK'ye eklenen mükerrer 20/C madde ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından çiftçilere yapılan destek ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmekte ve bu ödemelerden herhangi bir vergi kesintisi yapılmaması sağlanmaktadır.

Bu düzenleme yayımı tarihinde (26.10.2021) yürürlüğe girmiştir.

Bilgilerinize sunarız,

Saygılarımızla,