

**Tarih : 15.04.2022**

**No : 2022/16**

**Konu : Gelir, Kurumlar ve KDV Kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik İçeren 7394 Sayılı Kanun Yayımlandı**

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 Resmî Gazete'de yayımlandı.

Söz konusu Kanun'un; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda değişiklikler içeren düzenlemeleri aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

**1. Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) gerçekleştirilen değişiklikler**

**a. Reklam yasağı uygulanan kurumlara verilen reklamların gider kabul edilmemesi**

5651 sayılı Kanun'un ek 4. maddesi uyarınca, Türkiye'den günlük erişimi bir milyondan fazla olan yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılarının, yetkili en az bir kişiyi Türkiye'de temsilci olarak belirlemeleri ve bu kişinin iletişim bilgilerine kolayca görülebilecek ve doğrudan erişilebilecek şekilde internet sitesinde yer vermeleri gerekmektedir.

İlgili maddede bu zorunluluğa uymayanlar hakkında uygulanacak yaptırımlar da belirlenmiştir. Buna göre yukarıdaki zorunluluklara uymayan firmalara belli sürelerin sonunda idari para cezası kesilmektedir. İkinci kez verilen idari para cezasının tebliğinden itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi hâlinde, Türkiye'de mukim vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin ilgili sosyal ağ sağlayıcısına yeni reklam vermesi yasaklanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde ise ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderler (Kanunen kabul edilmeyen giderler-KKEG) sayılmaktadır. 7394 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle, bu maddeye, yukarıdaki hüküm kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamlara ilişkin giderlerin ticari kazançtan indirilememesine ilişkin yeni bir bent eklenmiştir.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (15 Nisan 2022) yürürlüğe girmiştir.

**b. Bir veya birden fazla özel sağlık kuruluşu ile sözleşme düzenleyerek faaliyet yürüten hekimlerin kazançlarının vergilendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinde kimlerin serbest meslek erbabı sayıldığına ilişkin düzenleme yer almaktadır.

7394 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle bu maddeye yeni bir bent eklenerek; 5510 sayılı Kanun'un ek 10'uncu maddesi uyarınca anılan Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında; sigortalı

sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişilerin de serbest meslek erbabı sayılacağına hükmedilmiştir.

Bu hüküm ile serbest meslek mükellefiyeti bulunan ve ayrı bir muayenehanesi ve organizasyonu bulunmaksızın faaliyetlerini özel sözleşmelere istinaden; özel sağlık kuruluşları ile vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşlarında yürüten dış hekimleri dahil hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişilerin gelirlerinin ücret olarak mı serbest meslek kazancı olarak mı vergilendirileceği hususunda yaşanan tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır.

Buna 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 sağlanmıştır.

İlgili düzenleme, Kanun'un yayım tarihinde (15 Nisan 2022) yürürlüğe girmiştir.

## **2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) gerçekleştirilen değişiklikler**

### **a. Reklam yasağı uygulanan kurumlara verilen reklamların gider kabul edilmemesi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderler sayılmaktadır.

Sirkülerimizin 1/a bölümünde açıklanan ve gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançlarının tespiti sırasında indirilemeyecek giderlere eklendiği belirtilen hüküm 7394 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle KVK'nın 11. maddesine de ayrı bir bent olarak ilave edilmiştir. Konuya ilişkin olarak sirkülerimizin 1/a bölümünde yapılan açıklamalarımız kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Buna göre 5651 sayılı Kanun'un ek 4. maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamlara ilişkin giderler kurum kazancının tespiti sırasında gider olarak kabul edilmeyecektir.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (15 Nisan 2022) yürürlüğe girmiştir.

### **b. Kurumlar vergisi oranı**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranının %20 olduğuna dair düzenleme yer almaktadır. Ancak 7316 sayılı Kanun'un (RG: 22.04.2021) 11. maddesiyle KVK'ya eklenen geçici 13. madde uyarınca bu oran, kurumların 2021 yılı vergilendirme dönemine ilişkin kazançları için %25, 2022 yılı vergilendirme dönemine ilişkin kazançları için %23 olarak uygulanmaktadır.

7394 sayılı Kanun'un 25. maddesiyle; bankalar, 6361 sayılı "Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu" kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için **kurumlar vergisi oranı %25'e yükseltilmiştir.**

Bu hüküm 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7394 sayılı Kanun'un 26. maddesi ise yukarıdaki kurumlar vergisi oran değişikliğinin ilgili kurumların **2022 kazançlarına da uygulanması sağlanmaktadır.**

Bu hüküm ise 1 Temmuz 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### **c. Sermaye tamamlama**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde safi kurum kazancı tanımlanmakta, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesinde ise sermayenin kaybı, borca batık olma durumu hakkında hükümler yer almaktadır.

7394 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle ilgili maddeye yeni bir fıkra eklenerek, Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması sağlanmaktadır.

Bu hüküm de yayım tarihinde (15 Nisan 2022) yürürlüğe girmiştir.

### **d. Yatırım fonu katılma paylarının fona iadesi suretiyle elde edilen gelirlere ilişkin istisna**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinin 3. alt bendinde kurumların tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarından, 4. alt bendinde 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 istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna düzenlemesindeki "kâr payı" ifadesinin fon katılma belgelerinin fona iadesi sonucu ortaya çıkan gelirleri kapsayıp kapsamadığı konusunda tartışmalar vardı.

7394 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle, maddede yapılan değişiklikle 3 ve 4. alt bentte belirtilen yatırım fonlarından elde edilen kâr paylarına ilave olarak **katılma paylarının fona iadesi suretiyle elde edilen gelirler de istisna kapsamına alınmıştır.**

Ayrıca, 5/1-a maddesine ilave edilen 5. alt bent ile 3 ve 4. alt bentlerde belirtilen yatırım fonları katılma belgelerinin VUK'un 279. maddesi uyarınca borsa rayicine göre değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları da kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu hükümler, Kanun'un yayım tarihinde (15 Nisan 2022) yürürlüğe girmiştir.

### **e. Alt yapı gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançlarının istisna kapsamında değerlendirilmemesi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesinin 4 numaralı alt bendine göre, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisnadır.

7394 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle söz konusu 4 numaralı alt bende "(Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç)" ibaresi eklenmiştir. Bu düzenleme uyarınca alt yapı gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançları söz konusu alt bende göre istisna olmayacaktır.

Değişiklik, 1 Temmuz 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### **f. İki yıldan uzun süreyle elde tutulan yatırım fonu katılma paylarının satışından sağlanan kazançlarda istisna uygulaması**

7394 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun iştirak hisseleri ve taşınmaz satışlarına ilişkin istisnayı düzenleyen 5/1-e maddesine bir hüküm ilave edilmiştir.

Bu hükümlerle, Kanun'un 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendinde yer alan ve dağıttıkları kâr payları ile katılma belgesinin fona iadesi halinde oluşan itfa gelirleri elde eden kurumlar tarafından istisna kapsamında değerlendirilen yatırım fonlarının katılma paylarının (tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonları haricinde kalan tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma paylarının) iki yıldan uzun süreyle elde tutulması halinde, bunların satışından doğan kazançların da %75'i istisna edilmektedir.

Bu istisna hükmünün söz konusu yatırım fonlarının katılma paylarının, fona iade edilmeyip üçüncü kişilere satışında uygulanacak bir istisna olduğunu düşünüyoruz.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (15 Nisan 2022) yürürlüğe girmiştir.

### **3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK) gerçekleştirilen değişiklikler**

#### **a. Ulusal güvenlik harcama ve yatırımlarında uygulanan KDV istisnası**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde, ulusal güvenlik harcama ve yatırımlarında uygulanan KDV istisnasına ilişkin hüküm yer almaktadır. 7394 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle söz konusu bentte yer alan "Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı," ve "Emniyet Genel Müdürlüğü" ibareleri madde metninden çıkarılmış, "Adalet Bakanlığı," ibaresinden sonra gelmek üzere "İçişleri Bakanlığı," ibaresi eklenmiştir.

Bu değişiklikte, millî güvenlik ve iç güvenlik ihtiyaçları için bu görevlerle yetkilendirilmiş birimlerin yararlandığı bazı güvenlik mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak İçişleri Bakanlığı bünyesindeki birimlerden Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Emniyet Genel Müdürlüğü'nün tek tek sayılması yerine Bakanlık isminin yer almasına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Bu hüküm, 1 Mayıs 2022 tarihinde yürürlüğe girecektir.

#### **b. Yabancılara yapılan gayrimenkul satışlarında elde tutma süresi**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, yabancılara yapılan konut veya iş yeri teslimlerinin KDV'den istisna olduğuna dair hüküm yer almaktadır.

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 gerekmektedir. 7394 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle yukarıdaki 1 yıllık süre 3 yıla çıkarılmaktadır.

Bu hüküm, 1 Mayıs 2022 tarihinde yürürlüğe girecektir.

#### **c. Teşvik belgeli yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen inşaat işlerinde KDV istisnası**

KDV Kanunu'nun geçici 37. maddesinde, imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle 2017 ilâ 2019 yıllarında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade edilebilmesine ilişkin düzenleme bulunmaktaydı. 5047 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (RG: 31.12.2021) ile yukarıdaki hükmün 2022, 2023 ve 2024 yıllarında yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'ler için de uygulanmasına karar verilmişti.

7394 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle, yukarıda özetlenen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi esasına dayanan uygulamaya son verilmekte ve söz konusu inşaat işlerine ilişkin mal teslimi ve hizmet ifaları

31 Aralık 2025 tarihine kadar istisna kapsamına alınmaktadır. Ayrıca söz konusu istisna hükmüne turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamında yapılan inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları da dahil edilmektedir.

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

Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan tahsil edilecektir.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, bu Kanun'un 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilecektir.

Bu düzenleme de 1 Mayıs 2022 tarihinde yürürlüğe girecektir.

#### **d. Türkiye'deki Ar-Ge faaliyetleri kapsamında Türkiye'de geliştirilen elektrik motorlu taşıt araçlarına ilişkin mühendislik hizmetlerinde istisna uygulaması**

7394 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle KDV Kanunu'na geçici 42. madde eklenmiştir. Buna göre Türkiye'de gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilen elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de üreten mükelleflere bu araçların geliştirilmesine yönelik verilen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan mühendislik hizmetleri 31 Aralık 2023 tarihine kadar KDV'den istisna olarak değerlendirilecektir.

Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu kapsamda yapılan hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, KDV Kanunu'nun 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilecektir.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (15 Nisan 2022) yürürlüğe girmiştir.

#### **4. Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) gerçekleştirilen değişiklikler**

7394 sayılı Kanun'un 4 ilâ 6. maddeleriyle; VUK'un 359. (Kaçakçılık suçları ve cezaları) ve 367. (Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul) maddelerinde yapılan değişiklikler ve VUK'a eklenen bir geçici 34. madde ile kaçakçılık suç ve cezalarına ilişkin hükümlerde birtakım yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu değişiklikler uyarınca;

- Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan hapis cezalarının üst sınırı 3 yıl olanlar 5 yıla; 5 yıl olanlar 8 yıla çıkarılmıştır.
- 359. maddede sayılan suçlar bakımından tarh edilen vergilerin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ödenmesi ve vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartlarına bağlı olarak soruşturma ve kovuşturma aşamasında etkin pişmanlık

hükümlerinin uygulanabilmesi ve bu suretle verilecek hapis cezalarından belli oranlarda indirim yapılması imkânı getirilmiştir.

- Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağılı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek hapis cezasının yarı oranında indirilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır.
- Kaçakçılık suçlarının birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinde yer alan "zincirleme suç" hükümlerinin uygulanması hükme bağlanmıştır.
- 367. maddeye eklenen hükümle ile 359. maddede yazılı suçlara ilişkin yürütölmekte olan soruşturma ve kovuşturmalarda mütalaaaya konu fiilin, hakkında soruşturma veya kovuşturma yürütölen kişinin dışında başka bir kişi tarafından işlendiğinin veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılabilmesi için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi koşulunun aranmaması hükme bağlanmıştır.
- Etkin pişmanlık ve zincirleme suç uygulamalarının, belirli şartların mevcudiyetine bağılı olarak, yargı mercilerinde veya infaz aşamasında olan dosyalar için de uygulanabilmesine yönelik geçici madde hükmü düzenlenmiştir.

Bu hükümler, Kanun'un yayım tarihinde (15 Nisan 2022) yürürlüğe girmiştir.

Bilgilerinize sunarız,

Saygılarımızla,