

VERGİ SİRKÜLERİ

15.04.2022

No: 2022/039

KONU: 7394 Sayılı Kanun Hak.

15 Nisan 2022 tarihli 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" yayımlanmıştır.

A) Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılması Öngörülen Düzenlemeler

1) Finans sektöründe kurumlar vergisi oranının %25 olarak uygulanması

Bu Kanunun 25 inci maddesi ile 5520 sayılı Kanunun "Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı" başlıklı 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişikliklerle; 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 hükme bağlanmıştır. Ayrıca aynı Kanunun 26 ncı maddesi söz konusu %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.

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

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesi sermayenin kaybı veya borca batık olma durumuna ilişkindir.

Zararın, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisine eşit veya bu tutardan çok olması halinde, toplantıya çağrılan genel kurul;

- TTK'nin 473 ilâ 475 inci maddelerine göre sermaye azaltımı yapılmasına,
- Sermayenin tamamlanmasına,
- Sermayenin artırılmasına,

karar verebilmektedir.

Sermayenin tamamlanması, bilanço 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.

Bu Kanununun 23 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun “**Safi kurum kazancı**” başlıklı 6 ncı maddesine eklenen aşağıdaki fıkra ile sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde ortaklarca şirketlere bu kapsamda aktarılan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması sağlanmaktadır.

Eklenen fıkra:

“(3) 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.”

Yürürlük tarihi: 15/4/2022

3) Katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirlerin istisna kapsamına alınması

Kurumlar Vergisi Kanununun “**İstisnalar**” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (4) numaralı alt bendi uyarınca kurumların, 1.1.2022 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 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 uncu maddesi kapsamında dönem sonu değerlemesine tabi olanlar açısından, bu değerlemeden doğan kazançlar da istisna kapsamında değildir.

Bu Kanunun 22 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci 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.

Yürürlük tarihi: 15/4/2022

4) 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.

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.

Bu Kanunun 22 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 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 istisna kapsamında olmadığı hususuna açıklık getirilmektedir.

Yürürlük tarihi: 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere 15/4/2022 tarihinde.

B) Vergi Usul Kanununda Yapılması Öngörülen Değişiklikler

1) Etkin pişmanlık hükümlerinden soruşturma ve kovuşturma aşamasında yararlanılmasına imkan verilmesi

Vergi Usul Kanununun; 371 inci maddesinde etkin pişmanlık müessesesine, 359 uncu maddesinde ise kaçakçılık suçları ve cezalarına yer verilmiş olup, 359 uncu maddede “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz” hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, etkin pişmanlık hükümlerinden soruşturma ve kovuşturma aşamasında yararlanılamamaktadır.

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

Buna göre, 359 uncu 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 üncü maddesi uygulanır denilerek hapis cezalarının üst sınırı artırılmaktadır.

Yürürlük tarihi: 15/4/2022

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

Bu 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.

Yürürlük tarihi: 15/4/2022

C) Katma Değer Vergisi Kanunda Yapılması Öngörülen Düzenlemeler

1) Çalışma veya oturma izni olarak 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

Katma Değer Vergisi Kanununun “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 olarak 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 bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde ise zamanında tahsil edilmeyen verginin, tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.

Bu Kanunun 10 uncu maddesi ile KDV Kanununun 13 üncü maddesinde yapılan değişiklikte yukarıda anılan bir yıllık süre üç yıla çıkarılmaktadır.

Yürürlük tarihi: 1/5/2022

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

Bu Kanunun 11 inci maddesi 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 çevrilmekte, ayrıca turizme yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan inşaat işleri de bu istisna kapsamına alınmakta ve süresi 31/12/2025 tarihine kadar uzatılmaktadır.

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.

Yürürlük tarihi: 1/5/2022

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

Bu Kanunun 12 nci maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununa eklenmesi öngörülen geçici 42 inci 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 edilmektedir.

Yürürlük tarihi: 15/4/2022

D) Gelir Vergisi Kanununda Yapılması Öngörülen Düzenlemeler

1) 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.

Bu Kanunun 1 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun “**Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler**” başlıklı 41 inci maddesinin birinci fıkrasına ve yine bu Kanunun 24 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun “**Kabul edilmeyen indirimler**” başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasına 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 düzenlenmektedir.

Yürürlük tarihi: 15/4/2022

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

Bu Kanunun 2 nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun “Serbest Meslek Erbabı” başlıklı 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasına eklenen öngörülen 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 düzenlenmektedir.

Buna göre, 5510 Sayılı Kanunun 4/b maddesi kapsamında sigortalı olarak aynı 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.

Yürürlük tarihi: 15/4/2022

(*) “EK MADDE 10 – Kurumla sözleşmeli özel sağlık hizmeti sunucuları tarafından Kuruma bildirilen hekimlerden Kurumca belirlenen yüzdeler oran içerisinde kalan ve sözleşme kapsamı branşlarda fiilen hizmet sunan sağlık hizmet sunucusu bünyesindeki hekimlerle sınırlı olmak üzere,

- İl Sağlık Müdürlüklerinden çalışma izni almak suretiyle ve 11/4/1928 tarihli ve 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanuna aykırı olmayacak şekilde sözleşme ile çalıştırmış oldukları hekimlerden aynı zamanda fatura karşılığı hizmet alımı yaparak,
- Bir iş sözleşmesine tabi olmamakla birlikte, İl Sağlık Müdürlüklerinden çalışma izni almak suretiyle ve 1219 sayılı Kanuna aykırı olmayacak şekilde hekimlerden fatura karşılığı hizmet alımı yaparak,

genel sağlık sigortası kapsamındaki kişilere vermiş oldukları sağlık hizmetlerini Kurumca belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak fatura etmeleri halinde, verilmiş olan sağlık hizmetlerinin bedeli Kurum tarafından karşılanır.

Şirket ortağı olan veya 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 bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılır. Ancak, bu maddenin yayımı tarihinden önce 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı olarak çalışılan sürelerle ilişkin haklar saklıdır.”

Saygılarımızla,
Fikirli YMM Ltd. Şti.