



SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR – HASAN ALMA

25 Mart'ta TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin Gelir, Kurumlar ve KDV Kanunlarında değişiklik içeren düzenlemeleri.

No: 2022 – 38

Tarih: 28.03.2022

Özet: 25 Mart 2022 tarihinde Meclis Başkanlığına sunulan Kanun Teklifi'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nda değişiklikler içeren düzenlemeleri aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

- 5651 sayılı Kanun'un ek 4. maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamlar ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. (Yürürlük: Yayımlanma tarihi)
- 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 sağlanmaktadır. (Yürürlük: Yayımlanma tarihi)
- 6361 sayılı Kanun 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 olarak uygulanacaktır. Bu hüküm yukarıdaki kurumların 2022 yılı kazançları için de geçerli olacaktır.
- Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması sağlanmaktadır. (Yürürlük: Yayımlanma tarihi)
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinin 3 ve 4. alt bendinde yer alan yatırım fonu katılma paylarının fona iadesi suretiyle elde edilen gelirler kurumlar vergisi istisnası kapsamına alınmıştır. (Yürürlük: Yayımlanma tarihi)
- Yabancılara KDV'den istisna olarak teslim edilen konut veya iş yerlerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi tecil faiziyle birlikte tahsil edilmektedir. Yukarıdaki 1 yıllık sürenin 3 yıla çıkarılması öngörülmektedir. (Yürürlük: Yayımlanma tarihini izleyen ay başı)
- İmalat 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. (Yürürlük: Yayımlanma tarihini izleyen ay başı)
- 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. (Yürürlük: Yayımlanma tarihi)

“Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi” 25 Mart 2022 tarihinde Meclis Başkanlığına sunuldu.

Söz konusu Teklif'in; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nda değişiklikler içeren düzenlemeleri aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

1. Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) gerçekleştirilmesi öngörülen değişiklikler

a. Reklam yasağı uygulanan kurumlara verilen reklamların gider kabul edilmemesi



SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR – HASAN ALMA

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 söz konusu kurumlara ikinci 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. Kanun Teklifi'nin 1. maddesiyle, bu maddeye, yukarıdaki hüküm kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamlara ilişkin giderlerin ticari kazançtan indirilememesine ilişkin yeni bir bent eklenmesi öngörülmektedir.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde yürürlüğe girecektir.

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.

Kanun Teklifi'nin 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 sayılması öngörülmektedir.

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 amaçlanmaktadır.

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 sağlanmaktadır.

İlgili düzenleme, Kanun'un yayım tarihinde yürürlüğe girecektir.

2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) gerçekleştirilmesi öngörülen 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 Teklif'in 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.



SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR – HASAN ALMA

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde yürürlüğe girecektir.

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.

Kanun Teklifi'nin 25. maddesiyle 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 oranının %25** olarak uygulanması öngörülmektedir.

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

Kanun Teklifi'nin 26. maddesi ise yukarıdaki kurumlar vergisi oran değişikliğinin ilgili kurumların **2022 kazançlarına da uygulanmasını öngörmektedir.**

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 girecektir.

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. Kanun Teklifi'nin 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.

Teklif aynen yasalaşursa, bu hüküm de yayım tarihinde yürürlüğe girecektir.

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.

Kanun Teklifi'nin 22. maddesiyle, maddede yapılması öngörülen 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 yürürlüğe girecektir.



SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR – HASAN ALMA

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.

Kanun Teklifi'nin 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 girecektir.

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

Teklifin 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.

Yürürlük tarihi, Kanun'un yayım tarihidir.

3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK) gerçekleştirilmesi öngörülen değişiklikler

a. 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. Kanun Teklifi'nin 10. maddesiyle yukarıdaki 1 yıllık sürenin 3 yıla çıkarılması öngörülmektedir.

Bu hüküm, Kanun'un yayımın izleyen ay başında yürürlüğe girecektir.

b. 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 Cumhurbaşkanı Kararı (RG: 31.12.2021) ile yukarıdaki hükmün 2022,



SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR – HASAN ALMA

2023 ve 2024 yıllarında yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'ler için de uygulanmasına karar verilmişti.

Kanun Teklifi'nin 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 Teklif aynen yasalaşırsa 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 ziyayı 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, Kanun'un yayımın izleyen ay başında yürürlüğe girecektir.

c. Ar-Ge faaliyetleri kapsamında Türkiye'de geliştirilen elektrik motorlu taşıt araçlarına ilişkin mühendislik hizmetlerinde istisna uygulaması

Kanun Teklifi'nin 12. maddesiyle KDV Kanunu'na geçici 42. maddenin eklenmesi öngörülmektedir. 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. Söz konusu geçici madde aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

"GEÇİCİ MADDE 42- 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 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 müstesnadır. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. 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, bu Kanun'un 32'nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir..."

Bu hüküm, Kanun'un yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir.

[25 Mart 2022 tarihinde Meclis Başkanlığına sunulan Kanun Teklifi ve gerekçesine ulaşmak için tıklayınız...](#)



SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR – HASAN ALMA

Saygılarımızla.