

Sirküler No: 060

İstanbul, 2 Ağustos 2024

Konu: Vergi mevzuatında değişiklikler içeren 7524 sayılı Kanun yayımlandı.

Özet: 2 Ağustos 2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı Kanun’un vergi mevzuatında değişiklikler içeren düzenlemeleri aşağıdadır:

- Teknogirişim şirketi niteliğini haiz işverenlerce hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde kabul edilen pay senetlerinin, verildiği tarihteki rayiç değerinin o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir. (Yürürlük: 2 Ağustos 2024)
- 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemeler gelir ve kurumlar vergisi tevkifatı kapsamına alınmıştır. (Yürürlük: 1 Ocak 2025)
- “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” uygulaması ihdas edilmiştir. Buna göre hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamayacaktır. (Yürürlük: 2025 yılı ve izleyen dönem kazançları)
- KVK’ya “Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi”ne ilişkin düzenlemeler eklenmiştir.
- Yap işlet ve devret modeli ile kamu özel iş birliği projeleri kapsamında elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranı %30’a yükseltilmiştir. (Yürürlük: 2025 yılı ve izleyen dönem kazançları)
- Mükelleflerin aktiflerinde tasarruf amacıyla tutmuş oldukları kıymetli madenler ile kıymetli maden ile olan alacak ve borçlar borsa rayiciyle değerlendirilecektir. (Yürürlük: 2 Ağustos 2024)
- Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları artırılmıştır. (Yürürlük: 02.08.2024)
- Vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. (Yürürlük: 2 Ağustos 2024)
- Gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçlarla, özel tekne ve yatlar için limanlarda verilen hizmetlerde KDV istisnası uygulanmayacaktır. (Yürürlük: 1 Eylül 2024)
- Beş takvim yılı süresince indirim yoluyla giderilemeyen KDV indirilemeyecektir. Beş takvim yılı veya daha fazla süreyle devreden KDV tutarları, indirim KDV hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınacak, mükellefin talebine bağlı olarak yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. (Yürürlük: 1 Ocak 2030)
- Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan kurumların yurt içine yaptıkları satışlardan elde ettikleri kazançlara tanınan istisna kaldırılmıştır. (Yürürlük: 1 Ocak 2025’ten itibaren elde edilen kazançlar)
- Yurt dışına çıkış harcı 150 TL’den 500 TL’ye çıkarılmıştır ve her yıl yeniden değerlendirilme oranında artacaktır. (Yürürlük: 12 Ağustos 2024)

Kuzey YMM ve Bağımsız
Denetim A.Ş.
Maslak Mahallesi
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak Plaza
No: 27 Kat: 1-3 Sarıyer
İstanbul - Turkey
Tel: +90 (212) 315 30 00
Fax: +90 (212) 234 10 67
www.vergidegundem.com
www.ey.com

Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. ’ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

2 Ağustos 2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı “Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un vergi mevzuatında değişiklikler içeren bazı düzenlemeleri hakkındaki açıklamalarımız aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

1. Gelir Vergisi Kanunu’nda (GVK) gerçekleştirilen değişiklikler

a. Hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası (Madde 2)

7524 sayılı Kanun’un 2. maddesiyle, GVK’nın mülga 17. maddesi yeniden düzenlenerek, bazı hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret istisnası kapsamına alınmıştır.

Buna göre Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre **teknogirişim şirketi niteliğini haiz işverenlerce hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde kabul edilen pay senetlerinin**, verildiği tarihteki rayiç değerinin o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna olarak dikkate alınacaktır.

Hizmet erbabı tarafından bu şekilde iktisap edilen pay senetlerinin;

- İktisap tarihinden itibaren 3 tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı,
- 4 ila 6 yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %75’i,
- 7 ila 12 yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %25’i,

vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işverenden tahsil edilecektir.

Bu şekilde istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır.

Bu hüküm, Kanun’un yayım tarihinde (2 Ağustos 2024) yürürlüğe girmiştir.

b. Ticari ve mesleki kazançlarda günlük hasılat tespiti ve gelir vergisi matrahının belirlenmesi (Madde 3)

7524 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle, GVK’nın mülga 69. maddesi yeniden düzenlenerek ticari veya serbest meslek faaliyetleri yönünden mükellefiyeti olanların gerçek hasılatlarının tespitine yönelik vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

Buna göre yukarıda belirtilen mükelleflere yönelik, günlük hasılat tutarlarını tespit etmek amacıyla bir ayda 3’ten, bir takvim yılında 12’den az olmamak kaydıyla yoklama yapılabilecektir. İdarece yapılan bu yoklamalar sonucu tespit edilen günlük hasılat tutarları ortalamasından hareketle aylık hasılat tutarı hesaplanacaktır. Bu şekilde tespit edilen aylık hasılat tutarlarının toplamı, tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle aylık ortalama hasılat tutarı belirlenecek, bu tutar faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılatları tespit edilecektir.

Bu şekilde tespit edilen hasılat tutarları ile;

- Bilanço esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarı,

- İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarı,
- Serbest meslek kazanç defteri tutanlar için ilgili takvim yılına ait serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarı,

arasındaki fark %20'den fazla olan mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi kapsamında izaha davet edilecektir.

Yukarıdaki hükümler, 1 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

c. e-ticaret platformları aracılığıyla gerçekleşen ödemelerin vergi kesintisi kapsamına alınması (Madde 4)

7524 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle GVK'nın "Vergi tevkifatı" başlıklı 94. maddesine yeni bent eklenerek, 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemeler tevkifat kapsamına alınmıştır.

Ayrıca, maddede yapılan diğer bir düzenleme ile mal ve hizmet alımlarına ilişkin gerçek kişilere yapılan ödemeler üzerinden Cumhurbaşkanı'nca belirlenen sektör ve faaliyet konuları dikkate alınarak vergi tevkifatı yapılabilecektir.

Bu hüküm, 1 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

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

a. Kurumlar vergisi mükelleflerinde günlük hasılat tespiti ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesi (Madde 3)

Sirkülerimizin 1/b bölümünde, ticari veya serbest meslek faaliyetleri yönünden mükellefiyeti olanların gerçek hasılatlarının tespiti için ihdas edilen vergi güvenlik müessesesi ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. 7524 sayılı Kanun'un 3. maddesi uyarınca bu hükümler kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanacaktır.

Söz konusu düzenleme, 1 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

b. Portföy işletmeciliği kazanç istisnası (Madde 32)

KVK'nın "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, Türkiye'de kurulu yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançlarına ilişkin istisna hükmü yer almaktadır.

7524 sayılı Kanun'un 32. maddesiyle taşınmazlara yatırım yapan fon ve ortaklıkların söz konusu istisnadan yararlanabilmeleri, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların %50'sinin ortaklarına kâr payı olarak dağıtılması şartına bağlanmıştır.

Buna göre (d) bendindeki istisnadan faydalanılabilmesi için fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları **taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin**, elde edildiği hesap dönemine ilişkin **kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen 2. ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması** şarttır.

Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar kârın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

Kanun'un gerekçesinde maddedeki taşınmaz kazançlarından ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre taşınmaz kazançları ibaresinden; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde edilen gelir ve kazançların anlaşılması gerekmektedir.

Kâr dağıtımına konu kazanç bahse konu taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır. Kâr dağıtım şartının sağlanmaması durumunda taşınmaz gelirleri dahil diğer tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kâr dağıtımı şartı aranmayacaktır.

Ayrıca Kanun'un aynı maddesi ile KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde (İştirak kazancı istisnası) de değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik, kâr dağıtım şartını sağlamayan ve bu nedenle istisnadan faydalanamayan yatırım fon ve ortaklıklarından kâr payı elde eden kurumların, iştirak kazançları istisnasından faydalanabilmesine imkân sağlamıştır.

Yukarıdaki düzenlemeler, 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

c. e-ticaret platformları aracılığıyla gerçekleşen ödemelerin vergi kesintisi kapsamına alınması (Madde 33 ve 34)

7524 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle KVK'nın "Vergi kesintisi" başlıklı 15. maddesine yeni bir bent eklenmiştir. Buna göre, 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemeler tevkifat kapsamına alınmıştır.

Aynı şekilde Kanun'un 34. maddesiyle KVK'nın "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30. maddesine de yeni bir hüküm eklenmiştir. Buna göre, 6563 sayılı Kanun kapsamında, elektronik ticaret pazar yerlerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarının mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkân sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarının ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının, mezkur Kanun hükümlerine göre faaliyet gösteren ve Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

Ayrıca, KVK'nın 15 ve 30. maddelerinde yapılan diğer bir düzenleme ile mal ve hizmet alımlarına ilişkin tam ve dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Cumhurbaşkanınca belirlenen sektör ve faaliyet konuları dikkate alınarak vergi tevkifatı yapılabilecektir.

Yukarıdaki hükümler, 1 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

d. Yap işlet ve devret modeli ile kamu özel iş birliği projeleri kapsamında elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranı (Madde 35)

7524 sayılı Kanun'un 35. maddesiyle, KVK'nın "Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı" başlıklı 32. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre *3996 sayılı Kanun ve **6428 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren kurumların kazançlarına uygulanan kurumlar vergisi oranı %25'ten %30'a çıkarılmıştır.

7524 sayılı Kanun'un gerekçesinde, bu düzenleme ile anılan kurumların münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara değil tüm faaliyet kazançlarına %30 oranının uygulanacağı belirtilmektedir.

Gerekçede ayrıca bu hükmün, söz konusu Kanunlara göre düzenlenen **sözleşmelere doğrudan taraf olan kurumlar için geçerli olacağı**, taşeron sözleşmeleriyle alt yüklenicilerin bu kapsamda yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara uygulanan kurumlar vergisi oranında herhangi bir değişikliğe neden olmayacağı ifade edilmiştir.

Bu hüküm, **2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara** uygulanacaktır. Özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlar için geçerli olacaktır.

* Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun

** Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

e. Yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması (Madde 36)

7524 sayılı Kanun'un 36. maddesiyle KVK'ya 32/C maddesi eklenerek yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Buna göre KVK'nın 32 ve 32/A maddeleri kapsamında belirlenen kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

İlgili maddede ayrıca yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken yukarıda belirtilen kurum kazancından düşülecek istisna ve indirimler de aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar,
- KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının; (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,
- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 3218 sayılı **Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar**,
- **4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.**

Yukarıda madde numaraları verilen ve yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken yukarıda belirtilen kurum kazancından düşülecek olan istisna ve indirimleri;

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları istisnası,
- Emisyon primi kazanç istisnası,
- Sahip olunan taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kazançları,

- Risturn istisnası,
- Finansal kiralama şirketleri ve varlık kiralama şirketleri ile yapılan sat geri kirala işlemlerinden elde edilen kazançlara uygulanan istisna,
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlara uygulanan istisna,
- **3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamındaki kazanç istisnası,**
- Girişim sermayesi fonu indirimi,
- Korumalı işyeri indirimi,
- **Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri,**

olarak sayabiliriz.

Ayrıca,

- Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına uygulanan iki puan indirim,
- İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına uygulanan beş puan indirim ve
- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puan indirim,

nedeniyle ödenmeyen vergi ile 2 Ağustos 2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınan teşvik belgeleri kapsamındaki **yatırıma katkı tutarları ile sınırlı olmak üzere**, mükelleflerin kendi beyannameleri üzerinde Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi hükmüne istinaden **indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle ödemedikleri kurumlar vergisi** asgari vergi hesaplaması nedeniyle ödenmesi gereken kurumlar vergisinden düşülebilecektir.

Üzerinden %10 kurumlar vergisi hesaplanacak kurum kazancı olarak; ticari bilanço kârına veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin (KKEG) eklenmesi ve yukarıda sayılan istisna ve indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunan tutar dikkate alınacaktır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hükmü geçici vergi dönemleri için de uygulanacak, ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca uygulanmayacaktır.

Bu hüküm, **2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara** uygulanacaktır. Özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlar için geçerli olacaktır.

f. Yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi (Madde 37-50)

7524 sayılı Kanun'un 37 ilâ 50. maddelerinde yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kısaca; nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki 4 hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Bu konuya ilişkin hazırlayacağımız ayrı bir sirkülerde ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır.

3. Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) gerçekleştirilen değişiklikler

a. Teminat uygulaması (Madde 5)

VUK'un 153/A maddesinin üçüncü ve müteakip fıkralarında; verilen sürede teminat yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi halinde istenilen teminat tutarının teminat alacağı olarak tahakkuk ettirilmesi ve bu alacağa gecikme zammı tatbik edilerek takip ve tahsiline yönelik hükümler yer almaktaydı. Anayasa Mahkemesi tarafından bu düzenlemeler iptal edilmişti.

7524 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Anayasa Mahkemesinin iptal kararında yer alan gerekçeler de dikkate alınarak söz konusu maddede değişiklikler yapılmıştır.

Yapılan düzenleme ile;

- Madde kapsamındaki mükelleflerden istenilecek teminatın üst sınırı belirlenmiş,
- Üçüncü ve dördüncü fıkralar kapsamında istenilen teminatın verilme süresi 30 günden 60 güne çıkarılmış,
- Üçüncü fıkra kapsamında yükümlülüklerini öngörülen şekilde yerine getiren mükelleflere teminatın iade edilmesi ve birinci fıkrada sayılan kişilerin teminat isteme tarihi itibarı ile tahakkuk etmiş tüm vergi borçlarından sorumlu olmamaları sağlanmıştır.

Yukarıdaki hükümler, Kanun'un yayım tarihinde (2 Ağustos 2024) yürürlüğe girmiştir.

b. Kıymetli madenlerin değerlendirilmesi (Madde 7 ve 8)

Vergi Usul Kanunu'nun 263. maddesinde değerlendirme ölçülerinden biri olan borsa rayici tanımlanmaktadır. Buna göre borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade etmektedir.

7524 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle yukarıdaki hükümde yer alan "ticaret" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve kıymetli madenler" ibaresi eklenmiştir. Böylelikle kıymetli madenler borsasında işlem gören kıymetli madenlerin değerlendirme işlemlerinde değerlendirme ölçüsü olarak borsa rayicinin kullanılabilmesi sağlanmıştır.

Diğer taraftan 7524 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle VUK'a 274/A maddesi eklenmiştir. Bu madde uyarınca **altın, gümüş, platin ve paladyum gibi kıymetli madenler borsa rayici ile değerlendirilecektir.** Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel olarak, bu rayiç yerine maliyet bedeli esas alınacaktır.

Buna göre kıymetli maden üretim ve alım-satımı ile iştirak eden mükelleflerin aktiflerinde ticari mal olarak kayıtlı olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin aktiflerinde tasarruf amacıyla tutmuş oldukları kıymetli madenler ile kıymetli maden ile olan alacak ve borçlar borsa rayiciyle değerlendirilecektir.

Dolayısıyla kıymetli madenlere dayalı fiziki ya da kaydi olarak açılan mevduat hesapları ile kredi hesapları da borsa rayici ile değerlendirilecektir.

Ayrıca, kıymetli maden ile olan mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacaktır.

Bunun yanı sıra, kıymetli madenlere dayalı olarak açılan mevduat hesapları ile kredi hesaplarından kaynaklı alacak ve borçların değerlendirme günü kıymetine irticasına ilişkin olarak, mevcut uygulamada olduğu gibi VUK'un 280, 281 ve 285. maddelerinde (Alacak ve borçların değerlendirilmesi ve reeskont) yer alan hükümler geçerli olacaktır.

Yukarıdaki düzenlemeler, Kanun'un yayım tarihinde (2 Ağustos 2024) yürürlüğe girmiştir.

c. Vergi dairesinin bilgisi dışında ticari, zirai ve mesleki faaliyette bulunanlara uygulanacak vergi ziyai cezası (Madde 9)

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde hangi fiillere ne kadar vergi ziyai cezası kesileceğine ilişkin hüküm yer almaktadır.

7524 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle söz konusu maddeye yeni bir fıkra eklenmiştir. Buna göre mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği halde bu zorunluluğa uyulmaksızın vergi dairesinin irtıları (bilgisi) dışında ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunmak suretiyle vergi ziyasına (kaybına) sebebiyet verilmesi durumunda, birinci, ikinci ve üçüncü fıkralara göre kesilecek **vergi ziyai cezası %50 artırılarak uygulanacaktır**. Bir başka deyişle yukarıdaki fiiller nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda vergi ziyai cezası; verginin 1 katı olarak kesilecek cezalarda 1,5 kat, verginin 3 katı olarak kesilecek cezalarda 4,5 kat olarak uygulanacaktır.

Aynı vergi türü ve dönemine ilişkin daha sonra yapılacak tarhiyatlara nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezalarına da aynı artırım hükmü tatbik edilecektir.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (2 Ağustos 2024) yürürlüğe girmiştir.

d. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının artırılması (Madde 10-13)

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının caydırıcılığının azaldığı görüldüğünden daha yüksek tutarlar belirlenmiştir. Örneğin sermaye şirketleri için birinci derece usulsüzlük cezası 20.000 TL, ikinci derece usulsüzlük cezası da 10.000 TL'ye yükseltilmiştir. (Bu tutarlar 2024 yılında sırasıyla 1.100 TL ve 580 TL olarak uygulanmaktaydı.)

Ayrıca bir takvim yılı içerisinde VUK'un 353. maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentleri uyarınca (fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, sevk irsaliyesi düzenlenmemesi ...) birden fazla özel usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda caydırıcılığı artırmak amacıyla artan ceza uygulaması getirilmiştir.

Örneğin, 353. maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamındaki belgelerin (fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası vb.) düzenlenmemesi... halinde her bir tespit için sabit olarak uygulanan asgari ceza tutarı (2024 yılında 3.400 TL) tespit sayısına göre aşağıdaki gibi kademeli hale getirilmiştir. Aynı şekilde 353. maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi (sevk irsaliyesi, ÖKC fişi, giriş ve yolcu bileti gibi belgelerin düzenlenmemesi ...) kapsamında kesilecek olan cezalar da aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde uygulanacaktır:

1. Tespit 10.000 TL, 2. Tespit 20.000 TL, 3. Tespit 30.000 TL, 4. Tespit 40.000 TL, 5. Tespit 50.000 TL, 6. ve Sonraki Tespitler 100.000 TL gibi.

Yukarıda vergi cezalarıyla ilgili bölümler hakkında özet bilgiler verilmiştir. Ayrıntılı düzenlemeler 7524 sayılı Kanun'un 10 ilâ 13. maddelerinde yer almaktadır.

Bu hükümler, Kanun'un yayım tarihinde (2 Ağustos 2024) yürürlüğe girmiştir.

e. Vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması (Madde 14 ve 16)

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinde "uzlaşma", ek 11. maddesinde ise "tarhiyat öncesi uzlaşma"ya ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre mükellefler;

- İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları,
- Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile
- Kanunla belirlenen tutarı (2024 yılında 23.000 TL) aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları

için uzlaşma talebinde bulunabilmekteydiler.

7524 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle **vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır**. Bu değişiklik kapsamında, vergi aslına ilişkin hükümler Kanun'un ilgili maddelerinden çıkarılmak suretiyle gerekli değişiklikler de yapılmıştır.

Ayrıca 7524 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle mevcut uzlaşma başvurularının VUK'un değiştirilmeden önceki hükümlerine göre sonuçlandırılması sağlanmaktadır. Buna göre 2 Ağustos 2024 tarihinden önce;

- Uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş,
- Uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış ya da
- Çeşitli nedenlerle uzlaşma günü ertelenmiş veya
- Uzlaşma talep süresi geçmemiş,

olan vergi ve cezalara ilişkin 7524 sayılı Kanun'la değişmeden önce geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Yukarıdaki düzenlemeler, Kanun'un yayım tarihinde (2 Ağustos 2024) yürürlüğe girmiştir.

4. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK) gerçekleştirilen değişiklikler

a. Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerde KDV istisnası (Madde 17)

KDV Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğuna dair hüküm yer almaktadır.

7524 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle söz konusu bende; gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçlar, **özel tekne ve yatların, deniz taşıma aracı olarak kabul edilmeyeceğine ilişkin hükmün eklenmiştir**.

Bu hüküm **1 Eylül 2024 tarihinde** (yayımları izleyen ayın başında) yürürlüğe girecektir.

b. İthalat istisnası (Madde 18)

KDV Kanunu'nun 16. maddesinde ithalat istisnasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre ulusal güvenlik kuruluşlarına milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için yapılan teslim ve hizmetler ile engellilerin eğitimleri, meslekleri ve günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimi KDV'den istisna olmakta bu malların yurt içi teslimlerinde uygulanan mevcut istisnalar aynı şekilde söz konusu malların ithalatında da uygulanmaktaydı.

Ancak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi uyarınca ithal edilecek bazı mallar ile taşıt araçları bakımından ithalatı ilave bir istisna uygulanması, bu malların ithalatını teşvik edici, yurt içi alımlarını ise caydırıcı mahiyettedir.

Bu nedenle, 7524 sayılı Kanun'un 18. maddesiyle belirtilen malların ithalatı ve yurt içi teslimindeki ithalat lehine olan uygulama farklılığı giderilmiş ve KDV Kanunu'ndaki istisna devam ettirilmiştir.

İlgili düzenleme, **1 Kasım 2024 tarihinde** yürürlüğe girecektir.

c. Devir alınan kurumların devreden KDV'lerinin indiriminde vergi incelemesi şartı (Madde 19)

KDV Kanunu'nun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendinin parantez içi hükmü uyarınca; şirketlerin birleşme, devir ve bölünme işlemleri dolayısıyla faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilmekteydi.

7524 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin bünyesinde bulunan söz konusu sonraki döneme devreden KDV tutarlarının devralan şirkette indirilecek KDV olarak kullanılabilmesi için, bu KDV'nin doğruluğuna ilişkin gerekli incelemenin yapılması şartı getirilmiştir. İnceleme sonucuna göre indirim hakkı verilecektir. Bu incelemeler Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılabilecektir.

İlgili düzenleme, Kanun'un yayım tarihinde (2 Ağustos 2024) yürürlüğe girmiştir.

d. Beş yıldan fazla devreden KDV'nin indirilememesi ve gider kaydı (Madde 20 ve 22)

KDV Kanunu'nun 30. maddesinde hesaplanan KDV'den indirilemeyecek katma değer vergileri sayılmaktadır. Aynı Kanun'un 58. maddesinde ise mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV'nin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceğine ilişkin düzenleme yer almaktadır.

7524 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle KDV Kanunu'nun 30. maddesine, **beş takvim yılı süresince indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin indirilemeyeceğine** ilişkin hüküm eklenmiştir.

22. maddeyle ise KDV Kanunu'nun 58. maddesine yeni fıkralar eklenmiştir. Bu hükümlerle, beş takvim yılı veya daha fazla süreyle devreden KDV tutarlarının, indirim KDV hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınması, mükellefin talebine bağlı olarak yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre de gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınması imkânı sağlanmıştır.

Buna göre özel hesaba alınan sonraki döneme devreden KDV'nin, **3 yıl içinde mükellefler tarafından yapılacak talep** üzerine, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın **talep tarihinden itibaren bir yıl içerisinde yapılacak vergi incelemesi** sonucunda incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu suretle talepte bulunulmayan katma değer vergisi gider yazılamayacaktır.

Bu düzenlemeler, **1 Ocak 2030 tarihinde** yürürlüğe girecektir.

e. KDV iade yöntemi olarak vergi incelemesinin esas alınması (Madde 21)

7524 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle KDV Kanunu'nun "Yetki" başlıklı 36. maddesine "Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır." cümlesi eklenmiştir.

Bu düzenlemeyle, KDV iadesinin esas itibarıyla vergi inceleme sonucuna göre yerine getirileceği hüküm altına alınmış ancak mükelleflerin vergiye uyum seviyelerine göre Bakanlığa YMM raporu veya herhangi bir rapor almadan iade yöntemlerini belirleme konusunda yetki verilmiştir.

Bu hüküm, **1 Eylül 2024 tarihinde** (yayımını izleyen ayın başında) yürürlüğe girecektir.

f. Yabancı kurumlarca deprem bölgesinde yaptırılacak bazı inşaatlar dolayısıyla bu kurumlara yapılan teslim ve hizmetlerde KDV istisnası (Madde 23)

7524 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle KDV Kanunu'na geçici 45. madde eklenmiştir.

Buna göre 6 Şubat 2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, **genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanmak üzere**, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına ilişkin **yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler 31 Aralık 2025 tarihine kadar** KDV'den istisna olacaktır.

Aynı yerlerde genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konutların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimleri de 31 Aralık 2025 tarihine kadar KDV'den istisna edilecektir.

Ayrıca bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen verginin indirim ve iadesi de mümkün bulunmaktadır.

Kanun'un yayım tarihinde (2 Ağustos 2024) yürürlüğe girmiştir.

5. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda (ÖTVK) gerçekleştirilen değişiklikler

a. İthalat istisnası (Madde 25)

ÖTV Kanunu'nun 7. maddesinde "Diğer istisnalar" hüküm altına alınmıştır. 7524 sayılı Kanun'un 25. maddesiyle söz konusu maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde değişiklik yapılmıştır.

4760 sayılı ÖTV Kanunu kapsamındaki malların yurt içi teslimlerinde uygulanan mevcut istisnalar aynı şekilde söz konusu malların ithalatında da uygulanmaktadır. Ancak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi çerçevesinde ulusal güvenlik kuruluşlarının ithal edeceği bazı mallar bakımından ithalatı ilave bir istisna uygulanması, bu malların ithalatı teşvik edici, yurt içi alımlarını ise caydırıcı mahiyettedir. Yapılan düzenleme ile söz konusu malların yurt içi teslimi ve ithalatında oluşan ÖTV uygulaması farklılıkların giderilmiş, belirtilen malların ithalat ve yurt içi alımlardaki mevzuat hükümlerinin birbiriyle uyumlu hale getirilmesi sağlanmıştır.

İlgili hüküm, **1 Kasım 2024 tarihinde** yürürlüğe girecektir.

b. Cumhurbaşkanı'nın, bazı tütün mamullerinden alınan maktu vergiye ilişkin yetkisi (Madde 26)

ÖTV Kanunu'nun 12. maddesinde ÖTV oran ve tutarları ile bunların belirlenmesine ilişkin Cumhurbaşkanı'na verilen yetkiler hüküm altına alınmıştır.

7524 sayılı Kanun'un 26. maddesi ile söz konusu maddenin (2) numaralı fıkrasının (b) bendinde yer alan "tutarın %20'sine tekabül eden" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

Bu değişiklikle; ÖTV Kanunu'na ekli (III) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan bazı tütün mamullerinden alınmakta olan maktu vergi tutarına ilişkin asgari maktu vergi tutarının %20'sine kadar olan sınırlama kaldırılmış, birim ambalajda bulunan mamul için alınacak asgari maktu vergi tutarı kadar maktu vergi alınabilmesi konusunda Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiş olmaktadır.

Bu hüküm, Kanun'un yayım tarihinde (2 Ağustos 2024) yürürlüğe girmiştir.

6. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (6183 Sayılı Kanun) gerçekleştirilen değişiklik (Madde 1)

7524 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin, mahkeme kararları ve icra dairelerinin ödeme veya icra emirleri üzerine yapılacak ödemelerde de "Borcu yoktur belgesi" aranılması yönünde Hazine ve Maliye Bakanına yetki verilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır.

Kanun'un yayım tarihinde (2 Ağustos 2024) yürürlüğe girmiştir.

7. Serbest Bölgeler Kanunu'nda gerçekleştirilen değişiklik (Madde 24)

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinin ilk cümlesinde, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olduğuna dair hüküm yer almaktaydı.

7524 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle yukarıdaki maddede yer alan "imal ettikleri ürünlerin" ibaresi "imal ettikleri ürünlerin yurt dışına" şeklinde değiştirilmiştir.

Bu değişiklikle, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan kurumların **imal ettikleri ürünleri münhasıran yurt dışına satmalarından (ihracattan) elde ettikleri kazançların istisna olması**, yurt içine yaptıkları satışlardan elde edilen kazançlara tanınan istisnanın ise kaldırılması sağlanmıştır.

Bu hüküm, **1 Ocak 2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara** uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

8. Yurt Dışına Çıkış Harcı Hakkında Kanun'da gerçekleştirilen değişiklik (Madde 51)

5597 sayılı Kanun'un 1. maddesi uyarınca yurt dışına çıkış yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarından çıkış başına 150 TL harç alınmaktaydı.

Yurt dışına çıkış harcının mükellefi, yurt dışına çıkış yapan kişilerdir. Ancak, çıkış tarihi itibarıyla yurt dışında oturma izni bulunanlardan, 7 yaşını doldurmamış olanlardan, pasavan ve benzeri belgelerle çıkış yapanlardan, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne kimlik belgesiyle çıkış yapanlardan ve yurt dışına ticari amaçla sefer yapan kara, deniz, hava ve demiryolu toplu taşıma ve yük taşıma araçlarının mürettebatından yurt dışına çıkış harcı alınmamaktadır.

7524 sayılı Kanun'un 51. maddesi ile yurt dışına çıkış harcı **150 TL'den 500 TL'ye çıkarılmıştır**. Bu tutar her yıl yeniden değerlendirilerek artırılacaktır.

Ayrıca her yılın Ocak ayının 10. günü sonuna kadar yapılan yurt dışına çıkışlarda, bir önceki yılda o yılın sonu itibarıyla geçerli tutar üzerinden harç ödemiş olanların bu ödemelerinin geçerli kabul edilecektir.

Bu hüküm, 12 Ağustos 2024 (yayımını izleyen 10. günde) tarihinde yürürlüğe girecektir.

** Yurt Dışına Çıkış Harcı Hakkında Kanun ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*

2 Ağustos 2024 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı “Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Karamnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” sirkülerimiz ekinde dikkatinize sunulmaktadır.

Saygılarımızla.
Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Erkan Baykuş

Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde (212) 408 51 79 numaralı telefondan M. Fatih Köprü (fatih.kopru@tr.ey.com) ile temasa geçmenizi rica ederiz.