

## **1 seri numaralı genel tebliğ ile 5811 sayılı "Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun"un uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapıldı.**

Hatırlanacağı üzere 5811 sayılı "Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun", 22 Kasım 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış ve bütün hükümleri aynı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir. [24 Kasım 2008 tarih ve 133 sayılı sirkülerimizde](#) ise düzenleme hakkında ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Kanun kapsamındaki yurtiçi ve yurtdışı varlıkların beyanı ve vergilendirilmesi konusunun daha iyi anlaşılabilmesi için, sirkülerimizde ayrıca bir tabloya da yer verilmiştir.

Bu sirkülerimizde ise kısaca "Varlık Barışı Kanunu" olarak adlandırılan 5811 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin olarak çıkarılan ve 6 Aralık 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri numaralı "5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ"de (tebliğ) yer alan açıklamalara değineceğiz.

### **I. Tanımlar**

Tebliğde öncelikle 5811 sayılı Kanun'da yer alan bazı kavramların açıklamalarına yer verilmiştir.

#### **A. Yurtdışında sahip olunan varlıkların ispatında kullanılacak kanaat verici belgeler**

Kanunun 2. maddesinde, kanaat verici belge tabirinin, devlet tarafından veya devlet güvencesinde tutulan kayıt ve sicilleri; banka, banker, aracı kurumlar ve benzeri mali kurumlar, posta idaresi, noter gibi kurum ve kuruluşların kayıt ve belgelerini, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ikinci kitabının üçüncü kısmında yer alan belgeler ve muadili belgeler ile bilgi ediniminde bulunulan yabancı ülkelerde yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik ya da konsoloslukları, yoksa mahallindeki Türk menfaatini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgeleri ifade ettiğibelirtilmiştir.

#### **1. Devlet tarafından veya devlet güvencesinde tutulan kayıt ve siciller**

Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin olarak, devlet tarafından veya devlet güvencesinde tutulan kayıt ve siciller; tapu kayıtları ile diğer sicilleri, yasal yükümlülükler nedeniyle verilen beyannameleri ifade etmektedir.

Örneğin, bulunduğu ülkenin tapu siciline veya tapu sicili niteliğindeki diğer sicillere 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişiler adına kayıtlı taşınmazların, banka herhangi bir işlemi gerek olmaksızın bu tarih itibarıyla gerçek ve tüzel kişilerce sahip olduğu kabul edilecektir.

#### **2. Diğer kanaat verici belgeler**

Kanunda geçen kanaat verici belge tabirinden ayrıca;

- Bankalar ile bankerlerin yaptıkları işlemlerle ilgili kayıtlar ve düzenledikleri belgeler,
- Aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, sigorta şirketleri ve benzeri mali kurumların kayıtları ve düzenledikleri belgeler,
- Posta idaresi nezdindeki çek hesabı ve düzenlenen diğer belgeler,
- Noter gibi kurum ve kuruluşların düzenledikleri senetler ve sözleşmeler ile diğer kayıt ve belgeler,
- Defter tutan mükelleflerin kayıtları ile bu kayıtlarda yer alan ve Vergi Usul Kanununun ikinci kitabının üçüncü kısmında belirtilen belgeler ile muadili belgeler,
- Şirketlerin ortaklık ve kooperatiflerin üyelik kayıtları

anlaşılacaktır. Yukarıda sayılan belgeler ile ilgili olarak ayrıca tasdik zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bu belgelerin dı ında, bilgi de i iminde bulunulan yabancı ülkelerde yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik ya da konsoloslukları, yoksa mahallindeki Türk menfaatini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgeler de kanaat verici belge olarak kabul edilebilecektir.

Dolayısıyla, yukarıda belirtilen kayıt ve belgelerle gerçek veya tüzel ki ilerce sahip olunan varlıklar arasında illiyet ba ının kurulması ve 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla,

- Ta ınmazların yurt dı ındaki varlı ının,
- Di er varlıkların ise yurt dı ında bulundu unun

ispatı zorunludur.

Di er taraftan, gerçek veya tüzel ki ilerce Kanun kapsamında beyan edilen varlıklara ili kin kanaat verici belgelerin gerekti inde vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmek üzere zamana ımı süresince saklanması gerekmektedir.

## **B. Ta ınmazlar**

Kanun uygulamasında ta ınmazlar, Türk Medeni Kanununda “Ta ınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteli i bakımından bir yerden ba ka bir yere ta ınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar, Türk Medeni Kanunu’nun 704. maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen ba ımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kötü  ne kayıtlı ba ımsız bölümler

olarak sayılmı tır.

## **II. Uygulama esasları**

### **A. Yurt dı ında sahip olunan varlıklara ili kin bildirim, beyan ve verginin  denmesi**

#### **1. Yurt dı ında sahip olunan varlıklara ili kin bildirim ve beyan**

Gerçek veya tüzel ki ilerce 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yurt dı ında sahip olunan ve kapsama giren varlıklar, Kanunun yürürlü e girdi i 22 Kasım 2008 tarihinden itibaren izleyen üçüncü ayın sonuna (2 Mart 2009 Pazartesi ak amına) kadar Yeni Türk Lirası de erleriyle;

– [Ek-1’de yer alan dilekçe ile bankalara bildirebilecek](#) veya

– [Ek-2’de yer alan beyanname ile](#) gelir veya kurumlar vergisi yönünden ba ılı olunan vergi dairelerine beyan edilebilece i gibi bu varlıklara ili kin beyanname, 340 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebli inde belirtilen usul ve esaslar do rultusunda elektronik ortamda da verilebilecektir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, Ek-2’de yer alan beyannamelerini de 340 ve 346 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebli lerinde belirtilen usul ve esaslar do rultusunda elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

- [Ek-3’de yer alan dilekçeyle](#) bu kapsamdaki menkul kıymet ve di er sermaye piyasası araçlarının aracı kurumlara da bildirilmesi mümkündür.

Gerçek veya tüzel kişiler tarafından yurt dışında sahip olunan varlıkların banka veya aracı kurumlara bildirilmesi halinde, bu bildirimlere ilave olarak, vergi dairelerine de beyanda bulunmalarına gerek bulunmamaktadır.

## 2. Yurt dışında sahip olunan varlıkların bildirim üzerine banka veya aracı kurumlarca yapılacak işlemler

Gerçek veya tüzel kişiler yurt dışında sahip oldukları varlıkları, iki örnek olarak hazırlayacakları [Ek-1'de yer alan form](#) ile bankalara bildirebileceklerdir. Formun bir nüshası, ilgili banka tarafından varsa bildirim nedeniyle açılan hesaba ilişkin bilgiler yazılıp tasdik edildikten sonra düzenlenen banka dekontlarıyla birlikte ilgisine geri verilecektir.

Ayrıca, bankalar, bildirim tarihinden itibaren bir ay içinde Türkiye'ye getirilen veya bu sürede Türkiye'de bulunan bankalardaki bir hesaba transfer edilen para, altın, döviz ve menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını ilgili mü terileri adına açacakları hesaplara kaydedeceklerdir.

Gerçek veya tüzel kişilerce yurt dışında sahip olunan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarıyla ilgili bildirim, [Ek-3'te yer alan formdan](#) iki örnek olarak hazırlanarak aracı kurumlara da yapılabilecektir. Formun bir nüshası, ilgili aracı kurum yetkilisi tarafından açılan hesaba ilişkin bilgiler yazılıp tasdik edildikten sonra düzenlenen işlem sonuç formları ile birlikte ilgili kişiye geri verilecektir. Bildirilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları bu kurumlarda açılacak hesaplara kaydedilecek ve mü terilerin portföylerine dahil edilecektir.

Gerçek veya tüzel kişilerce yapılacak bu bildirimlerin yetkili kılınmış vekilleri veya kanuni temsilcileri tarafından yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır. Bildirimin gerçek veya tüzel kişinin vekili ya da kanuni temsilcisi tarafından yapılması halinde, bankalar veya aracı kurumlarca söz konusu vekil veya kanuni temsilcinin yetkili olup olmadığı hususu kontrol edilecektir.

Kanun kapsamında bildirilen varlıklara ilişkin olarak banka veya aracı kurumlar tarafından herhangi bir belge istenmeyecek, sadece taahhütlere ilişkin bilgilerin doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla, söz konusu taahhütlere yurt dışında sahip olunduğuna ilişkin belgenin ibraz edilmesi yeterli olacaktır.

## 3. Yurt dışında sahip olunan varlıklara ilişkin verginin vergi dairelerine ödenmesi

1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklar, Yeni Türk Lirası değerleriyle [Ek-2'de yer alan beyanname](#) ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebilecektir.

Türkiye'de ikametgâhı bulunmayanlarla ilgili olarak söz konusu beyannamelerin alınması hususunda;

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı / Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü,
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı / Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü,
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı / Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü

yetkili kılınmıştır. Türkiye'de ikametgâhı bulunmayanların yurt dışında bulunan varlıklarına ilişkin olarak bu vergi dairelerine beyanda bulunmaları ve tahakkuk eden vergileri ödemeleri mümkün olabilecektir.

Kanun kapsamında vergi dairelerine beyan edilen varlıklara ilişkin olarak herhangi bir belge istenmeyecek, sadece taahhütlere ilişkin bilgilerin doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla, söz konusu taahhütlere yurt dışında sahip olunduğuna ilişkin belgenin ibraz edilmesi yeterli olacaktır.

Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince % 2 oranında vergi tarh edilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

5811 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 4. fıkrasında, banka ve aracı kurumların, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak % 2 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu

sıfatıyla bir beyanname ile ba lı buldukları vergi dairesine beyan edecekleri ve aynı sürede ödeyecekleri hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca banka veya aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ili kin olarak, varlıkların bildirim de erleri üzerinden % 2 oranında hesapladıkları vergiyi, [Ek-4'te yer alan beyanname ile beyan edeceklerdir](#). Bu beyannameler aylık olarak, vergi sorumlusu sıfatıyla bildirim izleyen ayın onbe inci günü ak amına kadar kurumlar vergisi yönünden ba lı olunan vergi dairelerine, elektronik ortamda verilecektir. Elektronik beyannamelerin hazırlanması ve verilmesi i lemleri 340 ve 346 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebli lerinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Tahakkuk eden vergiler ise aynı sürede ödenecektir.

## **B. Türkiye'de sahip olunan varlıklara ili kin beyan ve verginin ödenmesi**

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında i letmelerin özkaynakları arasında yer almayan;

- Para, altın, döviz,
- Menkul kıymet ve di er sermaye piyasası araçları,
- Ta inmazlar,

Kanun'un yürürlü e girdi i tarihten itibaren izleyen üçüncü ayın sonuna (2 Mart 2009 Pazartesi ak amına) kadar Yeni Türk Lirası de eriyle, [Ek-5'te yer alan beyanname](#) ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden ba lı olunan vergi dairelerine beyan edilebilecektir. Bu beyannameler 340 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebli i'nde belirtilen usul ve esaslar do rultusunda elektronik ortamda da verilebilecektir.

Ancak, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, Ek-5'te yer alan beyannamelerini de 340 ve 346 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebli lerinde belirtilen usul ve esaslar do rultusunda elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların de erleri üzerinden vergi dairelerince % 5 oranında vergi tarh edilecektir. Bu e kilde hesaplanan vergi, tarhiyatın yapıldı ı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

## **C. irketlerin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri adına görünen varlıkların durumu**

irketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da irket veya irketin ortakları adına Kanun kapsamına giren varlıkları 1 Ekim 2008 tarihinden önce yetkili kurulu larca düzenlenen bir vekalet veya temsil sözleşmesine istinaden de erlendirmeye yetkili olanların, bu tarih itibarıyla sahip oldukları ve yurt dı nda bulunan varlıklarının, Tebli de yapılan açıklamalar çerçevesinde irket adına bildirim ve beyana konu edilerek Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi ya da Türkiye'de bulunan ancak 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında i letmenin özkaynakları arasında yer almayan varlıklarının irket adına beyan edilerek süresi içinde sermaye artırımında kullanılması halinde, bu varlıklara ili kin olarak irketin Kanun hükümlerinden yararlanabilmesi mümkün olacaktır.

irket veya irket ortaklarına ait oldu u halde yukarıda belirtilenler dı ndaki ki ilerce tasarruf edilen varlıkların, irket adına bildirim veya beyana konu edilebilmesi ve Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkrasında yer alan vergi incelemeleri ile ilgili hükümden yararlanılabilmesi için, bildirim veya beyan dı ndaki nedenlerle yapılacak inceleme esnasında söz konusu varlıkların irket veya irket ortaklarına ait oldu unun ispat edilmesi gerekmektedir.

## **D. Varlıkların bildirim ve beyan de eri**

Gerek yurt dı nda gerekse Türkiye'de bulunan varlıkların, vergi dairelerine beyan edilmesi ile banka veya aracı kurumlara bildirilmesinde ya da yasal defterlere kaydedilmesinde, bu varlıkların rayiç bedelinin Yeni Türk Lirası kar ılı ı esas alınacaktır.

Rayiç bedel, söz konusu varlıkların sahiplerince bildirim veya beyan tarihi itibarıyla belirlenen alım-satım bedeli olup bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir.

Döviz ve döviz cinsinden varlıklarda T.C. Merkez Bankası döviz alı kuru dikkate alınarak Yeni Türk Lirası kar ılı ı beyana ve bildirimine konu edilecektir.

## **E. Bildirilen veya beyan edilen varlıkların yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi**

1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yurt dı ında sahip olunan varlıklardan bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, istenilmesi halinde, yasal defterlere kaydedilebilecektir.

Türkiye'de bulunan; ancak, 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yasal defter kayıtlarında i letmelerin özkaynakları arasında yer almayan varlıklarda ise Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutma yükümlülü ü bulunan mükelleflerin söz konusu varlıkları yasal defterlere kaydetmeleri zorunludur.

### **1. Yurt dı ında sahip olunan varlıkların kayıtlara intikali**

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, 5811 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yasal defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap sermayenin cüz'ü addolunacak ve sermayeye ilave dı ında ba ka bir amaçla kullanılamayacaktır. Fon hesabında tutulan bu tutarlar, i letmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyece i gibi Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20. maddeleri uyarınca gerçekleştirilecek devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir.

Serbest meslek kazanç defteri ile i letme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca göstereceklerdir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yukarıda yapılan açıklamalara göre yasal defterlere kaydedilen bu varlıklar, dönem kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

Söz konusu varlıklar, banka veya aracı kurumlara bildirilen ya da vergi dairelerine beyan edilen ve beyan tarihi itibarıyla belirlenen Yeni Türk Lirası kar ılı ı de erleriyle kaydedilebilecektir.

### **2. Türkiye'de sahip olunan varlıkların kayıtlara intikali**

#### **a. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce yapılacak i lemler**

Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak, 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında i letmelerin özkaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve di er sermaye piyasası araçları ile ta ınmazların, yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin ta ınmazlar dı ındaki varlıklarını, öncelikle banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırımları gerekmektedir. Bu ekilde banka veya aracı kurumlara yatırılarak varlı ı ispatlanan varlıkların, bu tutarlar üzerinden yasal defterlere kaydedilmesi mümkün olacaktır. Vergi dairelerine beyan edilen ta ınmazlar ise yasal defterlere, vergi dairelerine beyan edilen de eriyle kayıt edilecektir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, Kanun hükümlerine göre yasal defterlerine kaydettikleri varlıklar için pasifte özel bir fon hesabı açacaklardır. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunacak ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave edilecektir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yukarıda yapılan açıklamalara göre yasal defterlere kaydedilen bu varlıklar dönem kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

#### **b. Serbest meslek kazanç defteri ile i letme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerce yapılacak i lemler**

Bu mükelleflerin, ta ınmazlar dı ındaki varlıklarını öncelikle banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırmaları gerekmektedir. Bu ekinde banka veya aracı kurumlara yatırılarak varlı ı ispatlanan varlıklar ile ta ınmazların, beyan edilen de erleri üzerinden serbest meslek kazanç defteri ile i letme hesabı defterine kayıt edilmesi gerekmektedir.

Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

#### **c. Defter tutma yükümlülü ü bulunmayanlar tarafından yapılacak i lemler**

Defter tutma yükümlülü ü bulunmayanların, beyan ettikleri ta ınmazlar dı ındaki varlıklarını, banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırmaları gerekmektedir. Anılan mükellefler için ba ka bir art aranmayacaktır.

#### **F. Gider ve amortisman uygulaması**

Kanun kapsamında gerek yurtiçinde gerekse de yurtdı ında bulunan varlıklar üzerinden ödenen vergilerin, hiçbir suretle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması ya da ba ka bir vergiden mahsup edilmesi mümkün de ildir.

Bildirilerek veya beyan edilerek yasal defter kayıtlarına intikal ettirilen ta ınmazlar hakkında 213 sayılı Kanunda yer alan amortismanlara ili kin hükümler uygulanmayacaktır.

letmeye kaydedilen bu varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından do an zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak kabul edilmeyecektir.

#### **III. Yurtdı ında sahip olunan varlıkların Türkiye'ye getirilmesi**

Kanun kapsamında beyan edilen veya bildirilen söz konusu varlıkların;

– 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yurt dı ında bulundu unun,

– Gerçek veya tüzel ki ilerce sahip olundu unun,

tevsik edilmesi kaydıyla ta ınmazlar dı ındaki varlıkların, beyan veya bildirim tarihinden itibaren bir ay içinde Türkiye'ye getirilmesi ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

Kanun'un yürürlü e girdi i tarihten sonra bildirim veya beyandan önce Türkiye'ye getirilen ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılan bir hesaba transfer edilen varlıklara ili kin olarak Kanunda öngörülen sürede bildirim veya beyanda bulunulması ve di er artların da yerine getirilmesi kaydıyla Kanun hükümlerinden yararlanılabilecektir.

Bu ko ulların gerçekleşmesi halinde, Kanun'un 3. maddesinin be inci fıkrasında yer alan vergi incelemeleri ile ilgili hükümden yararlanılması mümkün de ildir.

Bu nedenle, söz konusu varlıkların;

- 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yurt dı ında bulundu unun,

- Bu varlıklara yurt dı ında sahip olundu unun ve

- İlgili (kambiyo, gümrük, yabancı sermaye gibi) mevzuat çerçevesinde Türkiye'ye getirildi inin,

kanaat verici belgelerle ispat yükümlülüğü mükelleflere ait olacaktır.

#### **IV. Bildirim ve beyanın vergi incelemesi karışındaki durumu**

##### **A. inceleme ve tarhiyat yapılmayacak haller**

5811 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkrası uyarınca,

- Gerçek veya tüzel kişilerce, 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan varlıklardan Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar,
- Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilerek yasal defter kayıtlarına intikal ettirilen varlıklar

nedeniyle, 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

Buna göre, yurt içinde ve yurt dışında sahip olunan varlıklardan bildirim ve beyana konu edilenler ile ilgili olarak 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin, bu bildirim ve beyanlardan hareketle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılması söz konusu olmayacaktır.

##### **B. Kapsama girmeyen inceleme ve tarhiyatlar**

1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak Kanun'un yürürlük tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri ile 1 Ocak 2008 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkraya hükmü kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Tebliğinde hangi hallerde vergi incelemesine başlanıldığının kabul edileceği açıklanmıştır. Buna göre;

- Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde; işlemler başlama tutanağının düzenlenmesi,
- Vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi,
- Yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmesi olması veya
- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da
- Yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmesi olması,

durumunda, vergi incelemesine başlanıldığını kabul edilecektir.

Bu çerçevede, 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak, Kanun'un yürürlük tarihi olan 22 Kasım 2008 tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatlar yapılacak ve bulunan matrah farklarından, bu Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin tutarların mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır.

##### **C. Bildirim ve beyan dışındaki nedenlerle yapılacak incelemelere ilişkin tarhiyatlar ve mahsup**

Kanun kapsamında gerçekleştirilen bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, 22 Kasım 2008 tarihinden sonra, 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde, bu incelemeler sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından, Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, inceleme esnasında vergi incelemesine yetkili olanlar, bu Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarları mahsup etmek suretiyle vergi inceleme raporlarını tanzim edeceklerdir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar, bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin olarak Kanun'da öngörülen koulların gerçekte olup gerçekte olmadığını ayrıca kontrol edeceklerdir.

### **1. Bildirim ve beyan dındaki nedenlerle yapılacak incelemelerde aynı fiilden kaynaklanan tarhiyatlar ve mahsup**

Diğer nedenlerle yapılacak vergi incelemelerinde aynı fiilden kaynaklanan matrah farkı bulunması halinde, Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar bu matrah farkından mahsup edileceğinden, mahsup tutarı kadar gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tarhiyatı önerilemeyecektir.

Diğer taraftan, geçici vergiler yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere alınmakta olup, mahsup dönemi geçtikten sonra önerilen geçici vergi tarhiyatlarında geçici verginin aslı aranmamakta, ceza ve faizleri aranmaktadır. Dolayısıyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi halinde, bu vergilere yönelik olarak önerilen geçici vergi matrah farkından da mükerrer indirim yol açmayacak şekilde mahsup yapılacağından, anılan matrah farklarına yönelik olarak ayrıca geçici vergi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

#### **Örnek 1:**

Giyim imalatı ve satışı ile uğraşan (X) A.Ş. yurt dışında sahip olduğu 500.000 YTL karlı döviz bu Kanun kapsamında 15 Aralık 2008 tarihinde (Y) Bankasına bildirerek, söz konusu tutarı açılan mevduat hesabına yatırmıştır. Anılan kurum hakkında bildirim veya beyan dındaki nedenlerle 2007 yılına ilişkin olarak yapılan vergi incelemesi sonucu belgesiz mal satışı nedeniyle kurumlar vergisi, geçici vergi ve katma değer vergisine konu 800.000 YTL matrah farkı bulunmuştur.

Bu durumda, inceleme esnasında öncelikle bulunan 800.000 YTL'lik matrah farkından bu Kanun kapsamında bildirilerek yurda getirilen 500.000 YTL mahsup edilecek ve kalan tutar olan 300.000 YTL üzerinden kurumlar vergisi, geçici vergi ve katma değer vergisi tarhiyatı önerilecektir.

### **2. Bildirim ve beyan dındaki nedenlerle yapılacak incelemelerde ayrı fiillerden kaynaklanan tarhiyatlar ve mahsup**

Diğer nedenlerle yapılacak vergi incelemelerinde, ayrı fiillerden kaynaklanan matrah farklarının bulunması halinde ise Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar gelir, kurumlar veya katma değer vergisi yönünden bulunan her bir matrah farkından ayrı ayrı mahsup edilecektir. Bu mahsup esnasında, bildirilen veya beyan edilen tutarların bulunan matrah farkları toplamından küçük olması halinde, bu tutarın vergi türüne isabet eden matrah farkı ile oranlanması suretiyle mahsup işlemi gerçekleştirilecektir.

#### **Örnek 2:**

(K) Ltd.Şti. Türkiye'de sahip olduğu 400.000 YTL değerindeki taşınmazını 18 Aralık 2008 tarihinde beyan ederek yasal defter kayıtlarına intikal ettirmiş ve fon hesabına aldığı söz konusu tutarı da süresinde sermayeye ilave etmiştir. Anılan kurum ile ilgili olarak bildirim veya beyan dındaki nedenlerle 2007 dönemi için 2011 yılında yapılan inceleme sonucu şirketin satışlarının bir kısmını düşük bedelli fatura düzenlemek suretiyle kayıtlı bırakmış tespit edilmiştir. Kayıtlı bırakılan hasılat nedeniyle 300.000 YTL kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farkı tespit edilmiştir. Ayrıca şirketin verdiği borçla ilgili tahsil ettiği faiz geliri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarlarını da kayıtlarına intikal ettirmediği için 200.000 YTL katma değer vergisi matrah farkı bulunmuştur.

Bu durumda, inceleme sonucunda bulunan kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farklarından, bu Kanun kapsamında beyan edilen 400.000 YTL oranlı bir şekilde mahsup edilecektir. Dolayısıyla, 400.000 YTL'nin  $\{[300.000/(300.000+200.000)] \times 400.000\}$  240.000 YTL'si kayıtlı bırakılan hasılat nedeniyle bulunan (aynı fiilden kaynaklanan) kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farkından,  $\{[200.000/(300.000+200.000)] \times 400.000\}$  160.000 YTL'si ise diğer nedenle bulunan (ayrı fiilden kaynaklanan) katma değer vergisi matrah farkından mahsup edilecektir. Bunun sonucunda,  $(300.000 - 240.000)$  60.000 YTL



matrah farkı üzerinden kurumlar ve katma de er vergisi, (200.000-160.0000) 40.000 YTL matrah farkı üzerinden de katma de er vergisi tarhiyatı önerilecektir.

Öte yandan, Kanun kapsamında beyana konu edilen tutarın 700.000 YTL olması halinde, inceleme esnasında bulunan matrah farklarından bu Kanun kapsamında bildirilen 700.000 YTL'nin (300.000+200.000=) 500.000 YTL'si do rudan mahsup edilecektir. Dolayısıyla, matrah farkı olu madı ından herhangi bir tarhiyat önerilmeyecektir. Bildirilen tutardan arta kalan 200.000 YTL ise daha sonra herhangi bir nedenle yapılacak vergi incelemelerinde bulunacak matrah farklarından mahsup edilebilecektir.

#### **D. Ortaklar cari hesabında yer alan borçların durumu**

İletmelerin bilançolarında, ortaklar cari hesabında yer alan ortaklara borç tutarlarının Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrası kapsamında bankalara i letme adına yatırılmak suretiyle beyan edilmesi halinde, bahse konu borç tutarları bilanço pasifinde açılacak özel fon hesabına kaydedilebilecek ve süresinde sermayeye ilave edilebilecektir. Bu durumda, beyan edilen tutarlar da Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkrasında yer alan vergi incelemeleri ile ilgili hüküm çerçevesinde de erlendirilecektir.

#### **E. Vergi farkları ve di er vergiler**

Kanun kapsamında bildirim veya beyan dı ındaki herhangi bir nedenle, Kanunun yürürlü e girdi i tarihten sonra 1 Ocak 2008 tarihinden önceki dönemlere ili kin olarak vergi incelemesi yapılması halinde matrah farkından mahsup uygulaması, gelir, kurumlar ve katma de er vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarıyla sınırlıdır.

Dolayısıyla, mükelleflerin gelir, kurumlar ve katma de er vergisine ili kin vergi farkları ve haksız iadedden kaynaklanan tarhiyatlar ile bu vergiler dı ındaki di er vergilere yönelik yapılacak inceleme ve tarhiyatlar bu kapsamda de erlendirilmeyecektir.

#### **F. Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkrası hükümünden yararlanılabilmesi için öngörülen artlar**

##### **1. Yurt dı ında sahip olunan varlıklara ili kin artlar**

Yurt dı ında sahip oldu u varlıkları banka veya aracı kurumlara bildiren veya vergi dairelerine beyan eden gerçek veya tüzel ki ilerce, söz konusu varlıkların 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yurt dı ında bulundu unun ve sahibi olundu unun kanaat verici vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yurt dı ında bulundu u ve sahip olundu u bildirilen varlıkların, bildirim veya beyan tarihinden itibaren bir ay içerisinde Türkiye'ye getirilmesi veya bu sürede Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla,

– Banka veya aracı kurumlara bildirildi i veya vergi dairelerine beyan edildi i halde, 1 Ekim 2008 tarihi itibarıyla yurt dı ında bulundu u ve sahibi olundu una ili kin kanaat verici belge ile tevsik edilemeyen varlıklar nedeniyle,

– Yurt dı ında bulundu u ve sahip olundu u bildirilen veya beyan edilen para, döviz, altın, menkul kıymet ve di er sermaye piyasası araçlarının, beyan veya bildirim tarihinden itibaren bir ay içerisinde Türkiye'ye getirilmemesi veya bu sürede Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmemesi nedeniyle,

Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkrasında yer alan vergi incelemeleri ile ilgili hükümden yararlanılamayacaktır.

##### **2. Türkiye'de sahip olunan varlıklara ili kin artlar**

###### **a. Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri**

Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilen ta ınmazlar dı ındaki varlıklara ili kin tutarların banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırılmak

suretiyle yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi ve beyan tarihinden itibaren altı ay içerisinde sermayeye ilave edilmesi gerekmektedir.

Herhangi bir nedenle, belirlenen süre içerisinde söz konusu varlıklara ili kin tutarların sermayeye ilave edilmemesi halinde, Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkrasında yer alan vergi incelemeleri ile ilgili hükümden yararlanılamayacaktır.

#### **b. Serbest meslek kazanç defteri ile i letme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler**

Serbest meslek kazanç defteri ile i letme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerce Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilen ta ınmazlar dı ındaki varlıklara ili kin tutarların banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırılması ve yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, söz konusu varlıklara ili kin tutarların banka ve aracı kurumlara yatırılmaması ve yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmemesi halinde, Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkrasında yer alan vergi incelemeleri ile ilgili hükümden yararlanılamayacaktır.

#### **c. Defter tutma yükümlülü ü bulunmayan mükellefler**

Defter tutma yükümlülü ü bulunmayan mükelleflerce, Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilen ta ınmazlar dı ındaki varlıklara ili kin tutarların banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırılması gerekli olup, bu Kanun hükümlerinden faydalanılabilmesi için ba kaca bir art aranmayacaktır.

Dolayısıyla, söz konusu varlıklara ili kin tutarların banka ve aracı kurumlara yatırılmaması halinde, Kanun'un 3. maddesinin 5. fıkrasında yer alan vergi incelemeleri ile ilgili hükümden yararlanılamayacaktır.

#### **V. Kanun kapsamında yapılacak taleplerin yerine getirilme zorunlulu u**

Ilgili kurum ve kurulu lar, gerçek veya tüzel ki ilerin Kanun'un 3. maddesi uyarınca yapılacak i lemlere ili kin taleplerini yerine getirmek zorundadırlar. Ancak, banka veya aracı kurumlara bildirim yapılan varlıklara ili kin bildirim de eri üzerinden % 2 oranında hesaplanan tutarın ödenmemesi durumunda, banka veya aracı kurumların söz konusu bildirim alma zorunlulu u bulunmamaktadır.

#### **VI. Yurtdı ından elde edilen kazançlara ili kin istisna uygulaması**

Kanunun geçici 1. maddesi ile yurt dı ında elde edilen bazı kazançlar, gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

##### **A. stisna uygulamasından yararlanacak olanlar**

stisna uygulamasından Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler dahil), bu kazançlarını Türkiye'ye transfer etmeleri artıyla yararlanabileceklerdir.

##### **B. stisna kapsamında bulunan yurt dı ı kazançları**

stisna kapsamına;

- Kanuni ve i merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ili kin i tirak hisselerinin satı ından do an kazançlar,

- Kanuni ve i merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde edilen i tirak kazançları,

- Yurt dı ında bulunan i yeri veya daimi temsilci aracılı ıyla elde edilen ticari kazançlar,

girmektedir.

30 Nisan 2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen bu kazançlar ile kanuni ve i merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden do an ve 31 Ekim 2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen kazançlar da bu istisna kapsamındadır.

### C. stisna uygulamasının artları

Madde kapsamına giren ve yurt dı ndan elde edilen kazançlara ili kin istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için;

- Yurtdı ı i tirak kazancı ile yurtdı ı i tirak hissesi satı kazancının ya da yurtdı ı ube kazancının 31 Mayıs 2009 tarihine kadar,

- Kanuni ve i merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden do an kazancın ise 31 Ekim 2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmi olması

gerekmektedir.

Bu kazançların ilgili mevzuat çerçevesinde Türkiye'ye getirildi i, mükelleflerce kanaat verici belgelerle ispat edilecektir.

### D. stisna uygulamasına konu yurt dı ı kazançların beyanı

Kanunun yürürlü e girdi i tarihten itibaren 31 Aralık 2008 tarihine kadar elde edilen ve 31 Mayıs 2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dı ı i tirak kazançları ve yurt dı ı i tirak hisselerinin elden çıkarılmasından sa lanan kazançlar, 2008 yılına ili kin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

1 Ocak 2009 tarihinden itibaren, 30 Nisan 2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen ve 31 Mayıs 2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dı ı i tirak kazançları ve yurt dı ı i tirak hissesi satı kazançları, 2009 yılı için verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilerek istisnaya konu edilebilecektir.

Yurt dı ı nda bulunan i yeri veya daimi temsilci aracılı ıyla elde edilen ube kazançları takvim yılının son günü itibarıyla kesin olarak tespit edilece inden, sadece 2008 yılına ili kin olarak elde edilen bu türden kazançlar 2008 yılında geçici vergi dönemleri itibarıyla geçici vergi beyanına konu edilmi olsa dahi, 31 Mayıs 2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmek artıyla, 2008 yılına ili kin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Aynı eilde kanuni ve i merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların, Kanunun yürürlü e girdi i tarihten sonra gerçekleşen tasfiyelerinden do an ve 31 Ekim 2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançları da ilgili oldu u dönemler itibarıyla yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Kanunun yürürlü e girdi i 22 Kasım 2008 tarihinden önce elde edildi i halde kayıtlara intikal ettirilmeyen ve beyan dı ı bırakılan;

- tirak kazançları,

- tirak hisselerinin elden çıkarılmasından sa lanan kazançlar,

- Yurt dı ı ube kazançları ile

- Kanun'un yürürlü e girdi i tarihten önce elde edilen yurt dı ı tasfiye kazançları,

ile ilgili olarak bu istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu kazançların Kanunun 3. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen hükümden yararlanarak Türkiye'ye getirilme imkanı bulunmaktadır.