

13.08.2009/128

**5811 SAYILI BAZI VARLIKLARIN MİLLİ EKONOMİYE
KAZANDIRILMASI HAKKINDA KANUNA İLİŞKİN
GENEL TEBLİĞ (SERİ NO: 3) YAYIMLANDI**

ÖZET : 5917 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunla ile 5811 sayılı Yasada yapılan değişikliklerle ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca, 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin 3 Seri No'lu Genel Tebliğ yayımlanmıştır.

Bilindiği üzere 22.11.2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmi Gazetede Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Yasa ile gerçek ve tüzel kişilere ait olup

- Yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve
- Taşınmazların kayda alınması ile
- Yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle

işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamak amaçlanmıştır.

Bu Yasanın yürürlük süresi 28.02.2009 tarihinde sona ermiştir. Daha sonra çıkarılan, 25.6.2009 tarihli ve 5917 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin

Kanunla yapılan değişiklikle 5811 sayılı Yasanın yürürlük tarihi 30.09.2009 tarihi olarak değiştirilmiştir. Ayrıca, 5917 sayılı Yasa ile 5811 sayılı Yasada da bazı değişiklikler de yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerle ilgili olarak Maliye Bakanlığınca, 12.08.2009 tarih ve 27317 sayılı Resmi Gazete'de 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin 3 Seri No'lu Genel Tebliğ yayımlanmıştır. Söz konusu Genel Tebliğ sirkülerimize eklenmiştir.

Bilindiği üzere 5811 sayılı yasa ; para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların yurda getirilmesi veya beyan üzerine kayda alınmasına ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır.

20.02.2009 tarihli ve 27147 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2 Seri No'lu 811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ ile 1 Seri No'lu 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğinde değişiklikler yapılmış olup bu değişikliklerle ilgili açıklamalarımız ve Tebliğin son hali 20.02.2009 tarih ve 57 no'lu sirkülerimizde yer almaktaydı.

Bu defa 3 No'lu Genel Tebliğ ile 1 seri no.lu Tebliğin ilgili bölümleri itibarıyla bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin işlendiği 1 seri No'lu Tebliğin son hali ekte verilmiştir. Yapılan değişiklikler kırmızı renkli fontla belirtilmiştir.

Saygılarımızla...

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığından:

**5811 SAYILI BAZI VARLIKLARIN MİLLİ EKONOMİYE KAZANDIRILMASI
HAKKINDA KANUNA İLİŞKİN GENEL TEBLİĞ
(SERİ NO: 3)**

13/11/2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun¹ uygulamasına ilişkin olarak 1 ve 2 seri no.lu 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğlerde² gerekli açıklamalar yapılmış olup anılan Kanunda, 25/6/2009 tarihli ve 5917 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelere Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunla³ yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

5917 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler çerçevesinde, 1 seri no.lu 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğin ilgili bölümleri itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

1. "1", "2.2", "2.2.1", "2.2.2", "3.1.1", "3.1.3", "3.2", "3.3", "3.5", "3.5.2.1", "4", "5.1" ve "5.6.1" bölümlerinde yer alan "1/10/2008" ibaresinden sonra gelmek üzere "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009)" ibareleri eklenmiştir.

2. "3.1.1. Yurt dışında sahip olunan varlıklara ilişkin bildirim ve beyan" başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

"5917 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında ise gerçek veya tüzel kişiler tarafından 1/6/2009 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan ve kapsama giren varlıklar, 10/7/2009 tarihinden 30/9/2009 tarihi akşamına kadar, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde bildirim veya beyan konusu yapılabilecektir."

3. "3.2. Türkiye'de sahip olunan varlıklara ilişkin beyan ve verginin ödenmesi" başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

"Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 5917 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler sonrasında 1/6/2009 tarihi itibarıyla yasal

defter kayıtlarında işletmelerin özkaynakları arasında yer almayan ve kapsama giren varlıklar, 10/7/2009 tarihinden 30/9/2009 tarihi akşamına kadar, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebilecektir."

4. "5.2. Kapsama girmeyen inceleme ve tarhiyatlar" başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanuna eklenen geçici 4 üncü maddenin birinci fıkrasında, 5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanunda yapılan değişiklik ve süre uzatımı sonucu bildirim veya beyanda bulunanların 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin 19/6/2009 tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri ile ilgili olarak Kanunun matrah farkına ilişkin mahsup hükümlerinden yararlanamayacakları hükme bağlanmış; ikinci fıkrasında ise Kanunda yer alan değişikliklerden önce yapılan bildirim veya beyanlar ile tarhiyat ve mahsuba ilişkin olarak, Kanunun değişiklik yapılmadan önceki hükümlerinin uygulanacağı; 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar nedeniyle tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergilerin 30/9/2009 tarihine kadar gecikme zammıyla birlikte ödenmemesi halinde Kanunun matrah farkı mahsubuna ilişkin hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre, 1/1/2008 tarihi öncesi dönemlere ilişkin bildirim veya beyan dışındaki başka nedenlerden dolayı yapılacak vergi incelemeleriyle ilgili olarak;

- 22/11/2008 tarihinden önce başlanan vergi incelemeleriyle ilgili olarak bulunan matrah farklarından bildirim veya beyana konu edilen tutarların mahsubu mümkün değildir.

- 22/11/2008 tarihinden sonra 19/6/2009 tarihinden önce başlanan incelemelerle ilgili olarak, sadece değişiklik yapılmadan önceki düzenleme kapsamında bildirim veya beyana konu edilmiş tutarların bulunan matrah farklarından mahsubu mümkün olabilecektir.

- 19/6/2009 tarihinden sonra başlanan incelemelerde, Kanunun değişiklik yapılmadan önceki veya değişiklik sonrası hükümleri çerçevesinde bildirim veya beyanda bulunması halinde, söz konusu tutarların matrah farklarından mahsubu mümkün olabilecektir.

Öte yandan, mahsup uygulamasında Tebliğin (5.6.3) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde verginin ödenme şartı dikkate alınacaktır."

5. "5.3. Bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle yapılacak incelemelere ilişkin tarhiyatlar ve mahsup" başlıklı bölümün birinci paragrafının ilk cümlesine "Kanun

kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarların" ibarelerinden sonra gelmek üzere "bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla," ibareleri eklenmiştir.

6. "5.5. Vergi farkları ve diğer vergiler" başlıklı bölüm, başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"5.5. Vergi farkları ve diğer vergiler

5.5.1. 22/11/2008-2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlarda vergi farklarının durumu

5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanuna eklenen geçici 4 üncü maddenin ikinci fıkrasında, Kanunun 3 üncü maddesinde yapılan değişikliklerden önce Kanun hükümlerine göre yapılan bildirim veya beyanlar ile tarhiyat ve mahsuba ilişkin olarak Kanunun değişiklik yapılmadan önceki hükümlerinin uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca, Kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde, 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar hakkında mahsup uygulaması gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarıyla sınırlıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin söz konusu dönemdeki gelir, kurumlar ve katma değer vergisine ilişkin vergi farkları matrah farkına ilişkin mahsup kapsamında değerlendirilmeyecektir.

5.5.2. 10/7/2009-30/9/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlarda indirimi reddedilen katma değer vergisinin durumu

5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasında yapılan değişiklikle, Kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde, gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarının yanı sıra indirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin matrahtan, 10/7/2009 tarihinden sonra bildirilen veya beyan edilen tutarlar mahsup edilebilecektir.

İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedel olarak dikkate alınarak mahsup uygulaması yapılacaktır.

Örneğin, bir faturadaki 10.000 TL'lik bir bedel üzerinden % 8 oranında hesaplanan 800 TL katma değer vergisi indiriminin reddedilmesi durumunda, katma değer vergisi indirimi reddinden dolayı mahsuba konu olacak katma değer vergisi matrahı 10.000 TL olacaktır.

İndirimi reddedilen katma değer vergisinin hangi orana karşılık geldiğinin bilinmemesi ya da bedelin tespit edilememesi halinde ise mahsup uygulamasında dikkate alınacak matrah tutarı %18 KDV oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanacaktır.

Örnekte, indirimi reddedilen 800 TL katma değer vergisinin hangi orandan kaynaklandığının belirlenememesi durumunda, mahsup imkanından yararlanabilecek matrah farkı $(800/0,18=)$ 4.444,44 TL olarak hesaplanacaktır.

Diğer nedenlerle yapılan vergi incelemelerinde katma değer vergisi indirim reddiyatının olması halinde, 5917 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler öncesinde yapılmış olan bildirim veya beyanlar nedeniyle bir mahsup uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Ancak, 22/11/2008-2/3/2009 tarihleri arasında beyanda bulunan mükelleflerin süre uzatımı çerçevesinde yeni bir bildirim veya beyanda bulunmaları halinde, yeni beyan edilen tutarların indirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin matrahtan mahsubu mümkündür.

5.5.3. Diğer vergi ve cezalar ile haksız iadedden kaynaklanan tarhiyatların durumu

Haksız iadedden kaynaklanan tarhiyatlar ile gelir, kurumlar ve katma değer vergisi dışındaki diğer vergilere yönelik yapılacak inceleme ve tarhiyatlar, matrah farkına ilişkin mahsup uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezaları da mahsup uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir."

7. "5.6. Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkraya hükmünden yararlanılabilmesi için öngörülen şartlar" başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki alt bölüm eklenmiştir.

"5.6.3. Bildirim veya beyandan kaynaklanan vergilerin vadesinde ödenmesi şartı

5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasında yapılan değişiklikle, Kanun kapsamında beyan edilen tutarların mahsup imkanından yararlanabilmesi için bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi şartı getirilmiştir.

Dolayısıyla, matrah farkına ilişkin mahsup imkanından yararlanılabilmesi için 10/7/2009 tarihinden sonra yapılan beyanlara ilişkin olarak tahakkuk eden vergilerin

vadesinde ödenmesi şarttır. Tahakkuk eden vergilerin vadesinde ödenmemesi nedeniyle mahsup imkanından yararlanılmaması durumu, vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmemektedir.

Öte yandan, 5811 sayılı Kanuna eklenen geçici 4 üncü maddenin ikinci fıkrasına göre, 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar nedeniyle tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergilerin 30/9/2009 tarihine kadar gecikme zammıyla birlikte ödenmemesi halinde, Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasına göre mahsup imkanından yararlanılamayacaktır.

Bu hüküm uyarınca, mahsup imkanından yararlanılabilmesi için 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar nedeniyle tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergilerin 30/9/2009 tarihine kadar gecikme zammıyla birlikte ödenmesi gerekmektedir."

8. "7.4. İstisna uygulamasına konu yurt dışı kazançların beyanı" başlıklı bölümden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"7.5. Kanunun geçici 3 üncü maddesine göre yurt dışından elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulaması

5917 sayılı Kanunun 46 ncı maddesiyle 5811 sayılı Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiş olup söz konusu madde aşağıdaki gibidir:

"GEÇİCİ MADDE 3- (1) Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların 1/5/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında;

a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,

c) Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,

28/2/2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

(2) Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların 1/11/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında tasfiyesinden doğan kazançları, 31/12/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır."

Bu düzenlemeyle,

- 1/5/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında elde edilen yurt dışı iştirak kazançları, yurt dışı şube kazançları ile yurt dışı iştirak hissesi satış kazançları 28/2/2010 tarihine kadar,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların 1/11/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasındaki tasfiyelerinden elde edilen kazançlar ise 31/12/2009 tarihine kadar

Türkiye'ye transfer edilmeleri şartıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.

Yapılan bu düzenleme ile Kanunun geçici 1 inci maddesinde yer alan istisnanın bitiş tarihi dikkate alınarak istisna süreleri uzatılmış bulunmaktadır.

Geçici 3 üncü maddeyle yapılan düzenleme çerçevesinde söz konusu istisna kazançların beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

- 1/1/2009 ile 30/4/2009 tarihleri arasında elde edilen ve 30/5/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ile yurt dışı iştirak hisseleri satış kazançları, 2009 yılına ait yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

- 1/5/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında elde edilen ve 28/2/2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ile yurt dışı iştirak hisseleri satış kazançları, yine 2009 yılına ait yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

- Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla 2009 yılına ilişkin olarak elde edilen yurt dışı şube kazançları, 28/2/2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmek şartıyla, 2009 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyelerinden doğan; 1/1/2009 ile 31/10/2009 (bu tarih dahil) tarihleri arasında elde edilen ve 31/10/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançlar ile 1/11/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında elde edilen ve 31/12/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançlar, 2009 yılına ait yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir."

9. Tebliğde ve Tebliğ eki form ve beyannamelerde yer alan "Yeni Türk Lirası" ve "YTL" ibareleri sırasıyla "Türk Lirası" ve "TL" olarak değiştirilmiştir. Tebliğ olunur.

¹ 22/11/2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

² Anılan Tebliğler sırasıyla, 6/12/2008 tarihli ve 27076 sayılı; 20/2/2009 tarihli ve 27147 sayılı Resmî Gazetelerde yayımlanmıştır.

³ 10/7/2009 tarihli ve 27284 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

**5811 SAYILI BAZI VARLIKLARIN MİLLİ EKONOMİYE KAZANDIRILMASI
HAKKINDA KANUNA İLİŞKİN GENEL TEBLİĞ
(SERİ NO: 1)**

1. Kapsam

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun¹ kapsamına, gerçek veya tüzel kişiler tarafından;

- Yurt dışında sahip olunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar,
- Yurt içinde sahip olunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıklar ile
- Yurt dışı iştiraklerden ve şubelerden elde edilen kazançlar, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından ya da yurt dışında bulunan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlar girmektedir.

Buna göre,

- 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişilerce sahip olunan ve yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının yurda getirilerek ekonomiye kazandırılması ile taşınmazların kaydedilmesine,
- Yurt içinde bulunan ancak 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların banka veya aracı kurumlardaki hesaba yatırılarak işletmelere sermaye olarak konulmasına,
- Bazı yurt dışı kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik usul ve esaslara ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

2. Tanımlar

2.1. Banka ve aracı kurumlar

5811 sayılı Kanunda geçen banka kavramı; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankaları ifade etmektedir.

Aracı kurumlar ise 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumları ifade etmektedir.

2.2. Gerçek veya tüzel kişilerce 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan varlıkların ispatında kullanılacak kanaat verici belgeler

Kanunun 2 nci 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 değişiminde 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 ettiği belirtilmiştir.

2.2.1. 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 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişiler adına kayıtlı taşınmazların, başka herhangi bir işleme gerek olmaksızın bu tarih itibarıyla gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunduğu kabul edilecektir.

2.2.2. 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 dışında, bilgi değişiminde 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 kişilerce sahip olunan varlıklar arasında illiyet bağının kurulması ve 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla,

- Taşınmazların yurt dışındaki varlığının,
- Diğer varlıkların ise yurt dışında bulunduğuunun ispatı zorunludur.

Diğer taraftan, gerçek veya tüzel kişilerce Kanun kapsamında beyan edilen varlıklara ilişkin kanaat verici belgelerin gerektiğinde vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmek üzere zamanaşımı süresince saklanması gerekmektedir.

2.3. Taşınmazlar

Kanun uygulamasında taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar, Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.

3. Uygulama Esasları

3.1. Yurt dışında sahip olunan varlıklara ilişkin bildirim, beyan ve verginin ödenmesi

3.1.1. Yurt dışında sahip olunan varlıklara ilişkin bildirim ve beyan

Gerçek veya tüzel kişilerce 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan ve kapsama giren varlıklar, Kanunun yürürlüğe girdiği 22/11/2008 tarihinden itibaren

izleyen üçüncü ayın sonuna (2 Mart 2009 Pazartesi akşamına) kadar Yeni Türk Lirası değerleriyle;

- Ek-1'de yer alan dilekçe ile bankalara bildirebilecek veya

- Ek-2'de yer alan beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebileceği gibi bu varlıklara ilişkin beyanname, 340 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda da verilebilecek

olup 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 Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

Bu kapsamdaki menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Ek-3'de yer alan dilekçeyle aracı kurumlara da bildirilmesi mümkündür.

Gerçek veya tüzel kişilerin, yurt dışında sahip oldukları bu türden varlıklarını Tebliğ ekinde yer alan formlar ile banka veya aracı kurumlara bildirmeleri halinde, bu bildirimlere ilave olarak vergi dairelerine de beyanda bulunmalarına gerek bulunmamaktadır.

(3 Seri No'lu Tebliğ ile eklenen) "5917 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında ise gerçek veya tüzel kişiler tarafından 1/6/2009 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan ve kapsama giren varlıklar, 10/7/2009 tarihinden 30/9/2009 tarihi akşamına kadar, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde bildirim veya beyan konusu yapılabilecektir."

3.1.2. 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 müşterileri 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 müşterilerin 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 hususunun kontrol edileceği tabiidir.

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

3.1.3. Yurt dışında sahip olunan varlıklara ilişkin verginin vergi dairelerine ödenmesi

1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) 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 ve 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 taşınmazlara ilişkin bilgilerin doğruluğunun kontrol

edilmesi amacıyla, söz konusu taşınmazlara yurt dışında sahip olduğuna 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.

Banka veya aracı kurumların, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak Kanunun 3 üncü maddesinin dördüncü fıkraya hükmü çerçevesinde, varlıkların bildirim değerleri üzerinden % 2 oranında hesapladıkları vergiyi, Ek-4'te yer alan beyanname ile aylık olarak vergi sorumlusu sıfatıyla bildirim izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine, 340 ve 346 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda vermeleri gerekmektedir. Tahakkuk eden vergiler ise aynı sürede ödenecektir.

3.2. Türkiye'de sahip olunan varlıklara ilişkin beyan ve verginin ödenmesi

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında işletmelerin özkaynakları arasında yer almayan;

- Para, altın, döviz,
- Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları,
- Taşınmazlar,

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren izleyen üçüncü ayın sonuna (2 Mart 2009 Pazartesi akşamına) kadar Yeni Türk Lirası değeriyle, Ek-5'te yer alan beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebileceği gibi 340 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda da beyan edilebilecektir. 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 Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden vergi dairelerince % 5 oranında vergi tarh edilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

(3 Seri No'lu Tebliğ ile eklenen) "Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 5917 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler sonrasında 1/6/2009 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında işletmelerin özkaynakları arasında yer almayan ve kapsama giren varlıklar, 10/7/2009 tarihinden 30/9/2009 tarihi akşamına kadar, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebilecektir."

3.3. Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri adına görünen varlıkların durumu

Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına Kanun kapsamına giren varlıkları 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihinden önce yetkili kuruluşlarca düzenlenen bir vekalet veya temsil sözleşmesine istinaden değerlendirmeye yetkili olanların, bu tarih itibarıyla sahip oldukları ve yurt dışında bulunan varlıklarının, Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket 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 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında işletmenin özkaynakları arasında yer almayan varlıklarının Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına beyan edilerek süresi içinde sermaye artırımında kullanılması halinde, bu varlıklara ilişkin olarak şirketin Kanun hükümlerinden yararlanabilmesi mümkündür olacaktır.

Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde yukarıda belirtilenler dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıkların Kanun hükümleri çerçevesinde şirket adına bildirim veya beyana konu edilebilmesi ve Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkraya hükmünden yararlanabilmesi için bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle yapılacak inceleme esnasında söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ait olduğunun ispat edilmesi gerekmektedir.

3.4. Varlıkların bildirim ve beyan değeri

Gerek yurt dışında 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 karşılığı 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 alış kuru dikkate alınarak Yeni Türk Lirası karşılığı beyana ve bildirimine konu edilecektir.

3.5. Bildirilen veya beyan edilen varlıkların yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi

1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan varlıklardan bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, istenilmesi halinde, yasal defterlere kaydedilebilecektir.

Türkiye'de bulunan; ancak, 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yasal defter kayıtlarında işletmelerin özkaynakları arasında yer almayan varlıklarda ise Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutma yükümlülüğü bulunan mükelleflerin söz konusu varlıkları yasal defterlere kaydetmeleri zorunludur.

3.5.1. Yurt dışında sahip olunan varlıkların kayıtlara intikali

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu Kanun hükümleri uyarınca yasal defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap sermayenin cüz'ü addolunacak ve sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamayacaktır. Fon hesabında tutulan bu tutarlar, işletmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyeceği gibi Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri uyarınca gerçekleşecek devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir. (2 No'lu Tebliğle eklenen cümle - RG. 20.02.2009/27147) Ancak, yurt dışında bulunan söz konusu varlıkların şirket adına beyan edilmesi durumunda ilgili şirket; şahısları adına beyan edilmesi halinde bu şahısların kendileri, Kanunun sağladığı avantajlardan yararlanabileceğinden, şirket adına bildirim veya beyana konu edilen varlıkların anılan şirketin yasal kayıtlarına intikal ettirilmesi zorunludur.

Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca göstereceklerdir. (2 No'lu Tebliğle eklenen cümle -RG. 20.02.2009/27147) Defter tutan mükelleflerce Kanun kapsamında beyan edilen taşınmazlar dışındaki varlıkların banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırılması ve daha sonra beyan edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanununun kayıt zamanına ilişkin 219 uncu maddesi hükmü çerçevesinde beyan tarihi esas alınarak yasal defterlere kaydedilecektir.

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 karşılığı değerleriyle kaydedilebilecektir.

3.5.2. Türkiye'de sahip olunan varlıkların kayıtlara intikali

3.5.2.1. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce yapılacak işlemler

Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak, 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında işletmelerin özkaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların, yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin taşınmazlar dışındaki varlıklarını, öncelikle banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırımları gerekmektedir. Bu şekilde banka veya aracı kurumlara yatırılarak varlığı ispatlanan varlıkların, bu tutarlar üzerinden yasal defterlere kaydedilmesi mümkün olacaktır. Vergi dairelerine beyan edilen taşınmazlar ise yasal defterlere, vergi dairelerine beyan edilen değeriyle 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.

(2 No'lu Tebliğle eklenen paragraflar -RG. 20.02.2009/27147) Türk Ticaret Kanununun 391 inci maddesi hükmü uyarınca, esas sermayeye karşılık olan hisse senetlerinin bedelleri tamamen ödenmedikçe genel kurulca yeni hisse senetleri çıkarmak suretiyle sermayenin artırılmasına karar verilemeyeceği, sermaye artırımının şartları arasında sayılmıştır. Diğer taraftan, 5811 sayılı Kanunun belirli bir süreyle uygulanacak olması, bu Kanuna göre beyan edilen varlıklar nedeniyle oluşan fon hesabının sermayenin bir cüz'ü addolunacağı ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave edileceği hükmüne bağlandığından, ayrıca pay sahiplerine ilave bir ödeme yükümlülüğü de getirmediğinden daha önce ortaklarca taahhüt edilen sermaye ödenmeden de söz konusu fonların sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, Kanun kapsamında beyan edilen varlıklar nedeniyle oluşan fonların şirket ortaklarınca taahhüt edilen sermaye taahhüt borçlarının kapatılmasında kullanılması mümkün değildir.

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

3.5.2.2. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerce yapılacak işlemler

Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin, taşınmazlar dışındaki varlıklarını öncelikle banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırımları gerekmektedir. Bu şekilde banka veya aracı kurumlara yatırılarak varlığı ispatlanan varlıklar ile taşınmazların, beyan edilen değerleri üzerinden serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı defterine kayıt edilmesi gerekmektedir.

Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

3.5.2.3. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılacak işlemler

Defter tutma yükümlülüğü bulunmayanların, beyan ettikleri taşınmazlar dışındaki varlıklarını, banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırımları gerekmektedir. Anılan mükellefler için başka bir şart aranmayacaktır.

3.6. Gider ve amortisman uygulaması

Tebliğ'in, "3.1" ve "3.2" bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde ödenen vergilerin, hiçbir suretle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması ya da başka bir vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Bildirilerek veya beyan edilerek yasal defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar hakkında 213 sayılı Kanunda yer alan amortismanlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

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

3.7. (2 No'lu Tebliğle eklenen bölüm -RG. 20.02.2009/27147) Türkiye'de sahip olunan taşınmazların sermaye şirketleri adına beyan edilmesi ve sermaye artırımını işlemlerinde harç ve damga vergisi uygulaması

5811 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası hükmüne istinaden sermayeye ilave edilmek üzere anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin aktifine kaydolacak taşınmazlara ilişkin tapuda yapılacak işlemler ile diğer sermaye artırımını işlemleri, 492 sayılı Harçlar Kanununun 123 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca harçtan; bu işlemler için düzenlenecek kâğıtlar da Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/16 bölümü hükmü uyarınca damga vergisinden istisnadır.

Tapuda yapılacak işlemlere ilişkin istisna hükmünün uygulanabilmesi için mükellefler, Kanunda belirtilen beyannamenin verilmesini müteakiben, ilgili vergi dairesinden beyan edilen taşınmazların, tapu kayıtlarına ilişkin bilgileri de içerecek şekilde 5811 sayılı Kanun kapsamında şirket adına beyan edilerek özel fon hesabına alınan tutarın sermaye artırımında kullanılacağı ve bu çerçevede tapu işleminde harç ve damga vergisi aranılmayacağı hususunda bir yazı olarak, bu belgeyi ilgili tapu sicil müdürlüğüne ibraz edeceklerdir.

4. Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıkların Türkiye'ye Getirilmesi

Kanun kapsamında beyan edilen veya bildirilen söz konusu varlıkların;

- 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu,

- Gerçek veya tüzel kişilerce sahip olunduğunun

tevsik edilmesi kaydıyla taşınmazlar dışındaki 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. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra bildirim veya beyandan önce Türkiye'ye getirilen ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılan bir hesaba transfer edilen varlıklara ilişkin olarak Kanunda öngörülen sürede bildirim veya beyanda bulunulması ve diğer şartların da yerine getirilmesi kaydıyla Kanun hükümlerinden yararlanılabilecektir. (2 No'lu Tebliğle eklenen cümle -RG. 20.02.2009/27147) Bu şekilde, bildirim veya beyandan önce yurt dışından Türkiye'ye getirilen varlıkların daha sonraki bir tarihte beyan edilmesi sırasında, Tebliğin "3.4." bölümünde açıklandığı üzere varlıkların bildirim veya beyan tarihindeki değerleri esas alınacaktır.

Bu koşulların gerçekleşmemesi halinde, Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkraya hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

Bu nedenle, söz konusu varlıkların 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu, bu varlıklara yurt dışında sahip olduğunun ve ilgili (kambiyo, gümrük, yabancı sermaye gibi) mevzuat çerçevesinde Türkiye'ye getirildiğinin kanaat verici belgelerle ispat yükümlülüğü mükelleflere ait olacaktır.

5. Bildirim ve Beyanın Vergi İncelemesi Karşısındaki Durumu

5.1. İnceleme ve tarhiyat yapılmayacak haller

Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca,

- Gerçek veya tüzel kişilerce, 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) 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 1/1/2008 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 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin, bu bildirim ve beyanlardan hareketle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılması söz konusu olmayacaktır.

5.2. Kapsama girmeyen inceleme ve tarhiyatlar

1/1/2008 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak Kanunun yürürlük tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri ile 1/1/2008 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası hükmü kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde; işe başlama tutanağının düzenlenmesi, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi, yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir.

Bu çerçevede, 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak Kanunun yürürlük 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.

(3 Seri No'lu Tebliğ ile eklenen paragraflar)

“5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanuna eklenen geçici 4 üncü maddenin birinci fıkrasında, 5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanunda yapılan değişiklik ve süre uzatımı sonucu bildirim veya beyanda bulunanların 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin 19/6/2009 tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri ile ilgili olarak Kanunun matrah farkına ilişkin mahsup hükümlerinden yararlanamayacakları hükmüne bağlanmış; ikinci fıkrasında ise Kanunda yer alan değişikliklerden önce yapılan bildirim veya beyanlar ile tarhiyat ve mahsuba ilişkin olarak, Kanunun değişiklik yapılmadan önceki hükümlerinin uygulanacağı; 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar nedeniyle tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergilerin 30/9/2009 tarihine kadar gecikme zammıyla birlikte ödenmemesi halinde Kanunun matrah farkı mahsubuna ilişkin hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre, 1/1/2008 tarihi öncesi dönemlere ilişkin bildirim veya beyan dışındaki başka nedenlerden dolayı yapılacak vergi incelemeleriyle ilgili olarak;

- 22/11/2008 tarihinden önce başlanan vergi incelemeleriyle ilgili olarak bulunan matrah farklarından bildirim veya beyana konu edilen tutarların mahsubu mümkün değildir.

- 22/11/2008 tarihinden sonra 19/6/2009 tarihinden önce başlanan incelemelerle ilgili olarak, sadece değişiklik yapılmadan önceki düzenleme kapsamında bildirim veya beyana konu edilmiş tutarların bulunan matrah farklarından mahsubu mümkün olabilecektir.

- 19/6/2009 tarihinden sonra başlanan incelemelerde, Kanunun değişiklik yapılmadan önceki veya değişiklik sonrası hükümleri çerçevesinde bildirim veya beyanda bulunulması halinde, söz konusu tutarların matrah farklarından mahsubu mümkün olabilecektir.

Öte yandan, mahsup uygulamasında Tebliğin (5.6.3) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde verginin ödenme şartı dikkate alınacaktır."

5.3. Bildirim ve beyan dışındaki nedenlerle yapılacak incelemelere ilişkin tarhiyatlar ve mahsup

Kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 1/1/2008 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 **(3 Seri No'lu Tebliğ ile eklenen) "bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla,"** 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 Kanunda öngörülen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğini ayrıca kontrol edeceklerdir.

5.3.1. Bildirim ve beyan dışındaki 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 karşılığı dövizini bu Kanun kapsamında 15/12/2008 tarihinde (Y) Bankasına bildirerek, söz konusu tutarı açılan mevduat hesabına yatırmıştır. Anılan kurum hakkında bildirim veya beyan dışındaki 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.

5.3.2. Bildirim ve beyan dışındaki 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 18/12/2008 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 dışındaki nedenlerle 2007 dönemi için 2011 yılında yapılan inceleme sonucu şirketin satışlarının bir kısmını düşük bedelli fatura düzenlemek suretiyle kayıt dışı bıraktığı tespit edilmiş, kayıt dışı 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 orantılı bir şekilde mahsup edilecektir. Dolayısıyla, 400.000 YTL'nin $\{[300.000/(300.000+200.000)] \times 400.000 =\}$ 240.000 YTL'si kayıt dışı 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, 60.000 YTL matrah farkı üzerinden kurumlar ve katma değer vergisi, 40.000 YTL matrah farkı üzerinden de katma değer 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 doğrudan mahsup edilecektir. Dolayısıyla, matrah farkı oluşmadığından 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.

(2 No'lu Tebliğle Eklenen Bölümler -RG. 20.02.2009/27147)

5.3.3. Gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tevkifatı matrah farkları

Kanun kapsamında bildirilen ve beyan edilen tutarlar; gelir, kurumlar ve katma değer vergisi tevkifatı yapmak ve ödemekle sorumlu olanlar adına, diğer nedenlerle yapılan vergi incelemeleri sonucu bulunan gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tevkifatı matrah farklarından da mahsup edilecektir.

5.3.4. Bildirim ve beyan dışındaki nedenlerle yapılacak incelemelerde birden fazla döneme ilişkin önerilecek tarhiyatlar ve mahsup

Diğer nedenlerle birden fazla vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde yapılacak vergi incelemelerinde her bir vergilendirme dönemi için matrah farkı bulunması ve inceleme raporlarının farklı tarihlerde düzenlenmesi halinde, rapor tarihine göre sırasıyla mahsup işlemi gerçekleştirilecektir.

İnceleme raporlarının aynı tarihte düzenlenmesi halinde ise bildirilen veya beyan edilen tutarların bulunan matrah farkları toplamından küçük olması durumunda, mahsup işlemi, bildirilen veya beyan edilen tutarların her bir vergilendirme dönemine isabet eden matrah farkı ile oranlanması suretiyle gerçekleştirilecektir.

5.3.5. Bildirim ve beyana konu edilen varlıkların gelir unsuru ile ilgisi ve mükellefiyet tesisi

Kanun kapsamında varlıklarını beyan eden ve defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri ile ilgili olarak, diğer nedenlerle inceleme yapılması durumunda bulunan matrah farklarının hangi gelir unsuru ile ilgili olduğunun önemi olmaksızın, beyan edilen tutarlar bulunan matrah farklarından mahsup edilecektir.

Beyan tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı olmaksızın devam eden ve defter tutma yükümlülüğü bulunan ticari veya mesleki bir faaliyetle ilgili olarak Kanun kapsamındaki varlıkların beyan edilmesi halinde, bu faaliyete ilişkin olarak tutulması gereken yasal defterlere varlıkların kaydedilmemesi durumunda Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası hükmünden yararlanılması mümkün olmayacağından, öncelikle bu şekilde faaliyeti bulunan kişilerin mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekecektir.

5.4. Ortaklar cari hesabında yer alan borçların durumu

İşletmelerin bilançolarında, ortaklar cari hesabında yer alan ortaklara borç tutarlarının Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası kapsamında bankalara işletme 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 Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecektir.

"5.5. Vergi farkları ve diğer vergiler (3 Seri No'lu Tebliğ ile değiştirilen)¹"

5.5.1. 22/11/2008-2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlarda vergi farklarının durumu

5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanuna eklenen geçici 4 üncü maddenin ikinci fıkrasında, Kanunun 3 üncü maddesinde yapılan değişikliklerden önce Kanun hükümlerine göre yapılan bildirim veya beyanlar ile tarhiyat ve mahsuba ilişkin olarak Kanunun değişiklik yapılmadan önceki hükümlerinin uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca, Kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde, 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar hakkında mahsup uygulaması gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarıyla sınırlıdır.

Dolayısıyla, mükelleflerin söz konusu dönemdeki gelir, kurumlar ve katma değer vergisine ilişkin vergi farkları matrah farkına ilişkin mahsup kapsamında değerlendirilmeyecektir.

5.5.2. 10/7/2009-30/9/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlarda indirimi reddedilen katma değer vergisinin durumu

5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasında yapılan değişiklikle, Kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde, gelir, kurumlar ve

¹ 3 Ser No'lu Tebliğ ile değişmeden önceki şekli:

5.5. Vergi farkları ve diğer vergiler

Kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde matrah farkından mahsup uygulaması, gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarıyla sınırlıdır.

Dolayısıyla, mükelleflerin gelir, kurumlar ve katma değer vergisine ilişkin vergi farkları ve haksız iadedden kaynaklanan tarhiyatlar ile bu vergiler dışındaki diğer vergilere yönelik yapılacak inceleme ve tarhiyatlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarının yanı sıra indirim reddedilen katma değer vergisine ilişkin matrahtan, 10/7/2009 tarihinden sonra bildirilen veya beyan edilen tutarlar mahsup edilebilecektir.

İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirim reddedilen vergiye esas teşkil eden bedel olarak dikkate alınarak mahsup uygulaması yapılacaktır.

Örneğin, bir faturadaki 10.000 TL'lik bir bedel üzerinden % 8 oranında hesaplanan 800 TL katma değer vergisi indiriminin reddedilmesi durumunda, katma değer vergisi indirimi reddinden dolayı mahsuba konu olacak katma değer vergisi matrahı 10.000 TL olacaktır.

İndirimi reddedilen katma değer vergisinin hangi orana karşılık geldiğinin bilinmemesi ya da bedelin tespit edilememesi halinde ise mahsup uygulamasında dikkate alınacak matrah tutarı %18 KDV oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanacaktır.

Örnekte, indirim reddedilen 800 TL katma değer vergisinin hangi orandan kaynaklandığının belirlenememesi durumunda, mahsup imkanından yararlanabilecek matrah farkı $(800/0,18=)$ 4.444,44 TL olarak hesaplanacaktır.

Diğer nedenlerle yapılan vergi incelemelerinde katma değer vergisi indirim reddiyatının olması halinde, 5917 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler öncesinde yapılmış olan bildirim veya beyanlar nedeniyle bir mahsup uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Ancak, 22/11/2008-2/3/2009 tarihleri arasında beyanda bulunan mükelleflerin süre uzatımı çerçevesinde yeni bir bildirim veya beyanda bulunmaları halinde, yeni beyan edilen tutarların indirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin matrahtan mahsubu mümkündür.

5.5.3. Diğer vergi ve cezalar ile haksız iadede kaynaklanan tarhiyatların durumu

Haksız iadede kaynaklanan tarhiyatlar ile gelir, kurumlar ve katma değer vergisi dışındaki diğer vergilere yönelik yapılacak inceleme ve tarhiyatlar, matrah farkına ilişkin mahsup uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezaları da mahsup uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir.”

5.6. Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkraya hükmünden yararlanılabilmesi için öngörülen şartlar

5.6.1. Yurt dışında sahip olunan varlıklara ilişkin şartlar

Yurt dışında sahip olduğu varlıkları banka veya aracı kurumlara bildiren veya vergi dairelerine beyan eden gerçek veya tüzel kişilerce, söz konusu varlıkların 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu ve sahibi olduğunun kanaat verici vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yurt dışında bulunduğu ve sahip olduğu 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 bildirildiği veya vergi dairelerine beyan edildiği halde, 1/10/2008 "(5917 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra beyanda bulunan mükellefler için 1/6/2009) tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu ve sahibi olduğuna ilişkin kanaat verici belge ile tevsik edilemeyen varlıklar nedeniyle,

- Yurt dışında bulunduğu ve sahip olduğu bildirilen veya beyan edilen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer 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

Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkraya hükmünden yararlanılamayacaktır.

5.6.2. Türkiye'de sahip olunan varlıklara ilişkin şartlar

5.6.2.1. 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 taşınmazlar dışındaki varlıklara ilişkin 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 ilişkin tutarların sermayeye ilave edilmemesi halinde, Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkraya hükmünden yararlanılamayacaktır.

5.6.2.2. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler

Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerce Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilen taşınmazlar dışındaki varlıklara ilişkin tutarların banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırılması ve yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, söz konusu varlıklara ilişkin tutarların banka ve aracı kurumlara yatırılmaması ve yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmemesi halinde, Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkraya hükmünden yararlanılamayacaktır.

5.6.2.3. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan mükellefler

Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan mükelleflerce Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilen taşınmazlar dışındaki varlıklara ilişkin tutarların banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırılması gerekli olup, bu Kanun hükümlerinden faydalanabilmesi için başkaca bir şart aranmayacaktır.

Dolayısıyla, söz konusu varlıklara ilişkin tutarların banka ve aracı kurumlara yatırılmaması halinde, Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkraya hükmünden yararlanılamayacaktır.

5.6.3. Bildirim veya beyandan kaynaklanan vergilerin vadesinde ödenmesi şartı (3 Seri No'lu Tebliğ ile eklenen)

5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasında yapılan değişiklikle, Kanun kapsamında beyan edilen tutarların mahsup

imkanından yararlanabilmesi için bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi şartı getirilmiştir.

Dolayısıyla, matrah farkına ilişkin mahsup imkanından yararlanılabilmesi için 10/7/2009 tarihinden sonra yapılan beyanlara ilişkin olarak tahakkuk eden vergilerin vadesinde ödenmesi şarttır. Tahakkuk eden vergilerin vadesinde ödenmemesi nedeniyle mahsup imkanından yararlanılmaması durumu, vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmemektedir.

Öte yandan, 5811 sayılı Kanuna eklenen geçici 4 üncü maddenin ikinci fıkrasına göre, 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar nedeniyle tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergilerin 30/9/2009 tarihine kadar gecikme zammıyla birlikte ödenmemesi halinde, Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrasına göre mahsup imkanından yararlanılamayacaktır.

Bu hüküm uyarınca, mahsup imkanından yararlanılabilmesi için 22/11/2008 ile 2/3/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim veya beyanlar nedeniyle tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergilerin 30/9/2009 tarihine kadar gecikme zammıyla birlikte ödenmesi gerekmektedir.”

6. Kanun Kapsamında Yapılacak Taleplerin Yerine Getirilme Zorunluluğu

İlgili kurum ve kuruluşlar, gerçek veya tüzel kişilerin Kanunun 3 üncü maddesi uyarınca yapılacak işlemlere ilişkin taleplerini yerine getirmek zorundadırlar. Ancak, banka veya aracı kurumlara bildirim yapılan varlıklara ilişkin bildirim değeri üzerinden %2 oranında hesaplanan tutarın ödenmemesi durumunda, banka veya aracı kurumların söz konusu bildirim alma zorunluluğu bulunmamaktadır.

7. Yurt Dışından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması

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

7.1. İstisna uygulamasından yararlanacak olanlar

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

7.2. İstisna kapsamında bulunan yurt dışı kazançları

İstisna kapsamına;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar,
 - Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde edilen iştirak kazançları,
 - Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen ticari kazançlar,
- girmektedir.

30/4/2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen bu kazançlar ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan ve 31/10/2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen kazançlar da bu istisna kapsamındadır.

7.3. İstisna uygulamasının şartları

Madde kapsamına giren ve yurt dışından elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için;

- Yurt dışı iştirak kazancı ile yurt dışı iştirak hissesi satış kazancının ya da yurt dışı şube kazancının 31/5/2009 tarihine kadar,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazancın ise 31/10/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir.

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

7.4. İstisna uygulamasına konu yurt dışı kazançların beyanı

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2008 tarihine kadar elde edilen ve 31/5/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ve yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar 2008 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

1/1/2009 tarihinden itibaren, 30/4/2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen ve 31/5/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları

ve yurt dışı iştirak hissesi satış kazançları 2009 yılı için verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilerek istisnaya konu edilebilecektir.

Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen şube kazançları takvim yılının son günü itibarıyla kesin olarak tespit edileceğinden, sadece 2008 yılına ilişkin olarak elde edilen bu türden kazançlar 2008 yılında geçici vergi dönemleri itibarıyla geçici vergi beyanına konu edilmiş olsa dahi, 31/5/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmek şartıyla, 2008 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Aynı şekilde kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra gerçekleşen tasfiyelerinden doğan ve 31/10/2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançları da ilgili olduğu dönemler itibarıyla yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Kanunun yürürlüğe girdiği 22/11/2008 tarihinden önce elde edildiği halde kayıtlara intikal ettirilmeyen ve beyan dışı bırakılan iştirak kazançları, iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yurt dışı şube kazançları ile Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce elde edilen yurt dışı tasfiye kazançları ile ilgili olarak bu istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu kazançların Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilen hükümden yararlanarak Türkiye'ye getirilme imkanı bulunmaktadır.

7.5. Kanunun geçici 3 üncü maddesine göre yurt dışından elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulaması(3 Seri No'lu Tebliğ ile eklenen)

5917 sayılı Kanunun 46 ncı maddesiyle 5811 sayılı Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiş olup söz konusu madde aşağıdaki gibidir:

"GEÇİCİ MADDE 3- (1) Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların 1/5/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında;

a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,

c) Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,

28/2/2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

(2) Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların 1/11/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında tasfiyesinden doğan kazançları, 31/12/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır."

Bu düzenlemeyle,

- 1/5/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında elde edilen yurt dışı iştirak kazançları, yurt dışı şube kazançları ile yurt dışı iştirak hissesi satış kazançları 28/2/2010 tarihine kadar,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların 1/11/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasındaki tasfiyelerinden elde edilen kazançlar ise 31/12/2009 tarihine kadar

Türkiye'ye transfer edilmeleri şartıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.

Yapılan bu düzenleme ile Kanunun geçici 1 inci maddesinde yer alan istisnanın bitiş tarihi dikkate alınarak istisna süreleri uzatılmış bulunmaktadır.

Geçici 3 üncü maddeyle yapılan düzenleme çerçevesinde söz konusu istisna kazançların beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

- 1/1/2009 ile 30/4/2009 tarihleri arasında elde edilen ve 30/5/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ile yurt dışı iştirak hisseleri satış kazançları, 2009 yılına ait yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

- 1/5/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında elde edilen ve 28/2/2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ile yurt dışı iştirak hisseleri satış kazançları, yine 2009 yılına ait yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

- Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla 2009 yılına ilişkin olarak elde edilen yurt dışı şube kazançları, 28/2/2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmek şartıyla, 2009 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil

edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyelerinden doğan; 1/1/2009 ile 31/10/2009 (bu tarih dahil) tarihleri arasında elde edilen ve 31/10/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançlar ile 1/11/2009 ile 31/12/2009 tarihleri arasında elde edilen ve 31/12/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançlar, 2009 yılına ait yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir."

Tebliğ olunur.