SİRKÜLER

SAYI : 2013 / 41 İstanbul, 11.06.2013

KONU : Yurtdışındaki bazı varlıklarla ve yurtdışında elde edilen bazı kazançlarla ilgili vergi avantajları sağlayan Kanun hakkında genel tebliğ yayımlandı.

29 Mayıs 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6486 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 85. madde ile kısaca aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır :

A. Yurtdışındaki varlıkların belli sürede vergi dairesine beyan edilerek veya banka yada aracı kurumlara bildirilerek (taşınmazlar haricindekilerin) Türkiye'ye getirilmesi ve Maddede sayılan diğer şartların da sağlanması halinde üzerinden % 2 vergi ödenmektedir. Bu şekilde beyan edilen yada bildirilen kıymetler üzerinden hiçbir surette vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı gibi, diğer nedenlerle yapılan (29 Mayıstan sonra başlayan 2013 öncesi dönemlere yönelik) incelemelerde ise gelir, kurumlar ve KDV açısından bulunan matrah farklarından beyan edilen tutarlar mahsup edilecektir.

B. Yurtdışındaki kurumlardan (Kanunda belirtilen süre aralığında) elde edilen; iştirak kazançları, iştirak hissesi satış kazançları, işyeri ve daimi temsilci aracılığı ile elde edilen ticari kazançlar, tasfiye kazançları yine Kanunda belirtilen sürede Türkiye'ye transfer edilirse gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

11 Haziran 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **Yurt Dışındaki Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)** de Gelir Vergisi Kanununun geçici 85 inci maddesinde yer alan düzenlemeye yönelik usul ve esaslara yer verilmiştir.

Söz konusu Resmi Gazete metni aşağıdadır.

Saygılarımızla,

RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ MALİ

MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığından:

YURT DIŞINDAKİ BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASI HAKKINDA GENEL TEBLİĞ (SERİ NO: 1)

1. Kapsam

15/4/2013 tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişilerce sahip olunan ve yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların bildirim veya beyana konu edilmesine ve bazı yurt dışı kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin Gelir Vergisi Kanununun geçici 85 inci maddesinde yer alan düzenlemeye yönelik usul ve esaslara bu Tebliğde yer verilmektedir.

2. Tanımlar

2.1. Banka ve aracı kurumlar

Geçici 85 inci maddede geçen banka kavramı, 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankaları; aracı kurumlar ise, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre faaliyette bulunan kurumları ifade etmektedir.

2.2. Gerçek veya tüzel kişilerce 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan varlıkların ispatında kullanılacak kanaat verici belgeler

Maddenin son fıkrasında, kanaat verici belge tabirinin, devlet tarafından veya devlet güvencesinde tutulan kayıt ve sicilleri; yurt dışındaki banka, banker, aracı kurumlar ve benzeri mali kurumlar, posta idaresi, noter gibi kurum ve kuruluşların kayıt ve belgelerini, 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

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

Örneğin, bulunduğu ülkenin tapu siciline veya tapu sicili niteliğindeki diğer sicillere 15/4/2013 tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişiler adına kayıtlı taşınmazların, başka herhangi bir işleme gerek olmaksızın bu tarih itibarıyla gerçek veya tüzel kişilerce sahip olunduğu kabul edilecektir.

2.2.2. Diğer kanaat verici belgeler

Maddede 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 edilecektir.

Dolayısıyla, yukarıda belirtilen kayıt ve belgelerle gerçek veya tüzel kişilerce sahip olunan varlıklar arasında illiyet bağının kurulması ve 15/4/2013 tarihi itibarıyla,

- Taşınmazların yurt dışındaki varlığının,
- Diğer varlıkların ise yurt dışında bulunduğunun

ispatı zorunludur.

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

2.3. Taşınmazlar

Taşınmazlar; arazi, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler ve tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklardır.

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 veya beyan

Gerçek veya tüzel kişilerce 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan ve kapsama giren varlıklar, maddenin yürürlüğe girdiği 29/5/2013 tarihinden itibaren 31/7/2013 tarihi akşamına kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelleriyle;

- Ek-1'de yer alan form ile bankalara bildirilebilecek 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 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 Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Ek-3'de yer alan formla 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 bulunulmayacaktır.

3.1.2. Bildirim veya beyan süresi içinde bildirim veya beyanlara ilişkin yapılacak düzeltme talepleri

Gerçek ve tüzel kişilerinin maddenin yürürlüğe girdiği 29/5/2013 tarihinden 31/7/2013 tarihine kadar bildirim veya beyanda bulunmaları mümkün olup, tek bir bildirim veya beyan verilmesi esastır. Ancak, maddenin uygulamasında bildirim veya beyanın yapıldığı her ay farklı bir vergilendirme dönemi olarak kabul edildiğinden birden fazla bildirim veya beyanda bulunulması mümkündür.

Bir bildirim veya beyanda bulunulduktan sonra aynı ay içerisinde, yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla ya da bildirime veya beyana konu edilen varlıkları azaltıcı ya da artırıcı yeni bir bildirim veya beyanda bulunulmak istenilmesi halinde, ilk bildirim veya beyanın düzeltilmesi gerekmektedir. Banka ve aracı kurumlara yapılan bildirimlerde, düzeltmenin ilgili banka ve aracı kurum tarafından yapılması gereklidir.

Bildirim veya beyanda bulunulduktan sonraki aylarda, yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla ya da bildirime veya beyana konu edilen varlıkları azaltıcı bir bildirim veya beyanda bulunulmak istenilmesi halinde de önceki bildirim veya beyanın düzeltilmesi gerekmektedir. Bu durumda, banka ve aracı kurumlarca Ek-4'te yer alan beyanname ile vergi dairesine bildirilen varlıklara ilişkin düzeltme talebinin banka ve aracı kurum aracılığıyla yapılması esastır.

Bildirim veya beyanda bulunulduktan sonraki aylarda, bildirime veya beyana konu edilen varlıkları artırıcı bir bildirim veya beyanda bulunulmak istenilmesi halinde ise önceki bildirim veya beyanın düzeltilmesi söz konusu olmayacak, ilave olarak bildirilmek veya beyan edilmek istenilen varlıklar için yeni bir bildirim veya beyan yapılacaktır.

Düzeltme kapsamı dışında verilen tüm bildirim veya beyannameler yeni bir bildirim veya beyan olarak kabul edilecek ve önceki bildirim veya beyanla ilişkilendirilmeyecektir.

Örneğin; Mayıs ayında 100.000 TL karşılığı döviz beyanında bulunan bir gerçek kişinin, aynı ay içerisinde beyan ettiği tutarı 50.000 TL'ye düşürmek ya da 150.000 TL'ye çıkarmak istemesi halinde ilk beyanına ilişkin düzeltme beyannamesi vermesi gerekecektir. Bankaya veya aracı kuruma bildirimde bulunulmuş olması halinde ise banka veya aracı kuruma verilen ilk bildirimin düzeltileceği tabiidir.

Mayıs ayında 100.000 TL karşılığı döviz beyanında bulunan bir gerçek kişinin, Haziran veya Temmuz ayı içerisinde, beyan ettiği tutarı 50.000 TL'ye düşürmek istemesi halinde, Mayıs ayındaki beyanına ilişkin düzeltme beyannamesi vermesi gerekecektir. Banka ve aracı kurumlarca Ek-4'te yer alan beyanname ile vergi dairesine bildirilen varlıklara ilişkin düzeltme talebi ise banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılacaktır.

Mayıs ayında 100.000 TL karşılığı döviz beyanında bulunan bir gerçek kişinin, Haziran veya Temmuz ayı içerisinde, beyan ettiği tutarı 150.000 TL'ye çıkarmak istemesi halinde ise, Haziran veya Temmuz ayına ilişkin 50.000 TL'lik yeni bir bildirim veya beyanname vermesi gerekecektir. Yeni verilen bildirim veya beyannameler önceki bildirim veya beyanname ile ilişkilendirilmeyeceğinden, sadece ilave olarak beyan edilecek tutarın bildirilmesine veya beyan edilmesine dikkat edilecektir.

Bildirim veya beyan süresi sona erdikten sonra bildirim veya beyanlara ilişkin yapılan düzeltme talepleri ise maddenin on ikinci fıkrası hükmü gereğince dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede, 31/7/2013 tarihine kadar yapılan bildirim veya beyanların bu tarihten sonra düzeltilmesi mümkün olmayacaktır.

3.1.3. Yurt dışında sahip olunan varlıkların bildirimi üzerine banka veya aracı kurumlarca yapılacak işlemler

Gerçek veya tüzel kişiler yurt dışında sahip oldukları varlıkları, iki nüsha 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 ilgilisine geri verilecektir.

Ayrıca bankalar, bildirim tarihini takip eden ayın sonuna kadar Türkiye'ye getirilen veya bu sürede Türkiye'de bulunan bankalardaki bir hesaba transfer edilen para, altın, döviz, 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 nüsha 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 da yapılabilmesi mümkündür. 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.

Madde kapsamında bildirilen varlıklara ilişkin olarak banka veya aracı kurumlar tarafından herhangi bir belge istenmeyecektir.

3.1.4. Yurt dışında sahip olunan varlıklara ilişkin verginin ödenmesi

15/4/2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklar, Türk Lirası cinsinden rayiç bedelleriyle Ek-2'de yer alan beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebilecektir. Vergi dairelerine beyan edilen varlıklara ilişkin olarak herhangi bir belge istenmeyecektir. Beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince % 2 oranında tarh edilen vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

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 mümkündür.

Banka veya aracı kurumların, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak varlıkların bildirim değerleri üzerinden % 2 oranında hesapladıkları vergiye ilişkin beyannameyi, Ek-4'te yer alan beyanname ile aylık olarak vergi sorumlusu sıfatıyla bildirimi izleyen ayın on beşinci 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. Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri adına görünen varlıkların durumu

Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına madde kapsamına giren varlıkları, 15/4/2013 tarihinden önce yetkili kuruluşlarca düzenlenen bir vekalet veya temsil sözleşmesine istinaden tasarruf etmeye yetkili olanların, bu tarih itibarıyla sahip oldukları ve yurt dışında bulunan varlıklarının, Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına bildirim veya beyana konu edilerek Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi halinde, bu varlıklara ilişkin olarak şirketin madde hükümlerinden yararlanabilmesi mümkündür.

Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde yukarıda belirtilenler dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıkların madde hükümleri çerçevesinde şirket adına bildirim veya beyana konu edilebilmesi ve maddenin beşinci fıkrası hükmünden yararlanılabilmesi için bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle inceleme veya takdir komisyonu kararına istinaden yapılacak tarhiyatlar esnasında söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ait olduğunun izah ve ispat edilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar gerçek kişilerin yurt dışında başkaları adına görünen varlıkları için de geçerlidir.

3.3. Varlıkların bildirim ve beyan değeri

Yurt dışında bulunan varlıkların, vergi dairelerine beyan edilmesi ile banka veya aracı kurumlara bildirilmesinde ya da yasal defterlere kaydedilmesinde, bu varlıkların rayiç bedelinin 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 Türk Lirası

karşılığı bildirim ve beyana konu edilecektir.

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

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, banka veya aracı kurumlara bildirildiği ya da vergi dairelerine beyan edildiği tarih itibarıyla belirlenen Türk Lirası karşılığı rayiç bedelleriyle, bildirim ve beyan tarihini takip eden ay sonuna kadar yasal defterlere kaydedilecektir.

Yurt dışında bulunan söz konusu varlıkların şirket adına beyan edilmesi durumunda ilgili şirket; gerçek kişiler adına beyan edilmesi halinde ise bu gerçek kişilerin kendileri, maddenin sağladığı avantajlardan yararlanabileceğinden, şirket adına bildirim veya beyana konu edilen varlıkların anılan şirketin yasal kayıtlarına intikal ettirilmesi zorunludur.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, madde 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 ncimaddeleri uyarınca gerçekleşecek devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir.

Serbest meslek kazanç defteri ile işletme 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.

3.5. Gider ve amortisman uygulaması

Tebliğin, "3.1.4." bölümünde 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 Vergi Usul Kanununda yer alan amortismanlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

Kayıtlara alınan 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.

4. Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıkların Türkiye'ye Getirilmesi

Beyan edilen veya bildirilen varlıkların;

- 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğunun,
- Gerçek veya tüzel kişilerce sahip olunduğunun

tevsik edilmesi kaydıyla taşınmazlar dışındaki varlıkların, beyan veya bildirim tarihini takip eden ay sonuna kadar Türkiye'ye getirilmesi ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

Maddenin 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 maddede öngörülen sürede bildirim veya beyanda bulunulması ve diğer şartların da yerine getirilmesi kaydıyla madde hükümlerinden yararlanılabilecektir. Bu şekilde, bildirim veya beyandan önce yurt dışından Türkiye'ye getirilen varlıkların daha sonraki bir tarihte beyan edilmesi sırasında, Tebliğin “3.3” bölümünde açıklandığı üzere varlıkların bildirim veya beyan tarihindeki değerleri esas alınacaktır.

Bu koşulların gerçekleşmemesi halinde, maddenin beşinci fıkrası hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

Bu nedenle, söz konusu varlıkların 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğunun, bu varlıklara yurt dışında sahip olunduğunun ve ilgili (kambiyo, gümrük, yabancı sermaye gibi) mevzuat çerçevesinde Türkiye'ye getirildiğinin kanaat verici belgelerle ispat yükümlülüğü mükelleflere ait olacaktır.

Bu tarih itibarıyla madde kapsamına giren varlıkların, bu tarihten 31/7/2013 tarihine kadar yine kapsama giren başka tür varlıklara dönüşmesi halinde, en son varlığın bildirim veya beyana konu edilerek Türkiye’ye transfer edilmesi mümkündür.

5. Bildirim ve Beyanın Vergi İncelemesi Karşısındaki Durumu

5.1. İnceleme ve tarhiyat yapılmayacak haller

Maddenin beşinci fıkrası uyarınca, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

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

Bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra 1/1/2013tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararı uyarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından, madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarların, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, inceleme esnasında vergi incelemesine yetkili olanlar, bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin olarak maddede öngörülen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğini ayrıca kontrol etmek suretiyle bildirilen veya beyan edilen tutarları mahsup ederek vergi inceleme raporlarını tanzim edeceklerdir. Takdir

komisyonları ise madde kapsamında beyan edilen tutarları dikkate almadan kararlarını tanzim edecekler ancak, bu kararlar uyarınca vergi daireleri tarafından tarhiyatın yapılması aşamasında mahsup şartlarının varlığı kontrol edilerek gerekli işlemler tesis edilecektir.

1/1/2013 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak maddenin yürürlük tarihi olan 29/5/2013 tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri veya takdire sevk işlemleri ile 1/1/2013 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri veya takdir işlemleri nedeniyle yapılacak tarhiyatlar açısından maddenin beşinci fıkrasında öngörülen mahsup hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde; vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanağa bağlanması, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin yazı ile davet edilmesi, kanuni defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da kanuni defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir.

Takdir komisyonu kararları uyarınca yapılacak tarhiyatlarda ise takdire sevk tarihi esas alınmak suretiyle mahsup imkanından yararlanılıp yararlanılamayacağı tayin edilecektir. Ancak, maddenin yayımı tarihinden önce başlayan vergi incelemelerinin neticelendirilmeyip, incelemeye alınan dönemler için mükelleflerin takdir komisyonuna sevk edilmesi halinde incelemeye başlama tarihi esas alınacaktır.

Öte yandan, mahsup uygulamasında Tebliğin "5.4.2" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde verginin ödenme şartı dikkate alınacaktır.

5.3. Mahsup uygulamaları

Aşağıdaki bölümlerde mahsup uygulamalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, vergi incelemelerine bağlı tarhiyatlar hakkında yapılan açıklamalar takdir komisyonu kararları uyarınca yapılan tarhiyatlar için de geçerli olacaktır.

5.3.1. Bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle yapılacak incelemelerde aynı fiilden kaynaklanan tarhiyatlar ve mahsup

Diğer nedenlerle yapılacak vergi incelemelerinde aynı fiilden kaynaklanan matrah farkı bulunması halinde, madde 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 indirime yol açmayacak şekilde mahsup yapılacağından, anılan matrah farklarına yönelik olarak ayrıca geçici vergi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 1: (A) A.Ş. yurt dışında 15/4/2013 tarihi itibariyle sahip olduğu 500.000 TL karşılığı dövizi madde kapsamında 1/6/2013 tarihinde (Y) Bankasına bildirerek, söz konusu tutarı açılan mevduat hesabına yatırmış ve ilgili Banka tarafından bildirilen değerler üzerinden %2 oranında vergi ödenmiştir. Anılan kurum hakkında bildirim dışındaki nedenlerle 2012 yılına ilişkin olarak 15/7/2013 tarihinde başlayan vergi incelemesi sonucu 1.000.000 TL'lik belgesiz mal satışı nedeniyle 800.000 TL kurumlar vergisi ve geçici vergi ile 1.000.000 TL katma değer vergisine konu matrah farkı bulunmuştur.

Bu durumda, inceleme esnasında öncelikle bulunan matrah farklarından madde kapsamında bildirilerek yurda getirilen 500.000 TL mahsup edilecek ve kalan tutar olan 300.000 TL üzerinden kurumlar vergisi ve geçici vergi ile 500.000 TL üzerinden katma değer vergisi tarhiyatı önerilecektir.

5.3.2. Bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle yapılacak incelemelerde ayrı fiillerden kaynaklanan tarhiyatlar ve mahsup

Diğer nedenlerle yapılacak vergi incelemelerinde ayrı fiillerden kaynaklanan matrah farklarının bulunması halinde ise, madde 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. yurtdışında sahip olduğu 400.000 TL değerindeki taşınmazını 30/5/2013 tarihinde beyan ederek beyan tarihini takip eden ayın sonuna kadar yasal defter kayıtlarına intikal ettirmiş ve fon hesabına alarak söz konusu tutarı da sermayesine ilave etmiştir. Anılan kurum ile ilgili olarak bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle 2010 yılına ilişkin olarak 1/6/2013 tarihinde başlanılan inceleme sonucu şirketin satışlarının bir kısmını düşük bedelli fatura düzenlemek suretiyle kayıt dışı bıraktığı tespit edilmiş, kayıt dışı bırakılan hasılat nedeniyle 300.000 TL kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farkı bulunmuştur. Ayrıca, şirketin verdiği borçla ilgili tahsil ettiği faiz geliri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarlarını da kayıtlarına intikal ettirmediği için 200.000 TL katma değer vergisi matrah farkı bulunmuştur.

Bu durumda, inceleme sonucunda bulunan kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farklarından,

madde kapsamında beyan edilen 400.000 TL orantılı bir şekilde mahsup edilecektir. Dolayısıyla, 400.000 TL'nin {[300.000/(300.000+200.000)]x400.000=} 240.000 TL'si kayıt dışı bırakılan hasılat nedeniyle bulunan (aynı fiilden kaynaklanan) kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farkından; {[200.000/(300.000+200.000)]x400.000=} 160.000 TL'si ise diğer nedenle bulunan (ayrı fiilden kaynaklanan) katma değer vergisi matrah farkından mahsup edilecektir. Bunun sonucunda, 60.000 TL matrah farkı üzerinden kurumlar ve katma değer vergisi, 40.000 TL matrah farkı üzerinden de katma değer vergisi tarhiyatı önerilecektir.

Öte yandan, madde kapsamında beyana konu edilen tutarın 700.000 TL olması halinde, inceleme esnasında bulunan matrah farklarından madde kapsamında bildirilen 700.000 TL'nin (300.000+200.000=) 500.000 TL'si doğrudan mahsup edilecektir. Dolayısıyla, matrah farkı oluşmadığından herhangi bir tarhiyat önerilmeyecektir. Beyan edilen tutardan arta kalan 200.000 TL ise daha sonra yapılabilecek vergi incelemelerinde bulunacak matrah farklarından mahsup edilebilecektir.

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

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

İnceleme raporlarının aynı tarihte tanzim edilmesi 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.

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

Bildirilen veya 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.

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

Varlıklarını bildirim veya beyana konu 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.

5.3.6. Vergi farkları ve diğer vergiler

Bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra 1/1/2013tarihinden 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, 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 bilinememesi 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.

5.3.7. Diğer vergi ve cezalar ile haksız iadeden kaynaklanan tarhiyatların durumu

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

Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezaları da mahsup uygulaması kapsamında değildir.

5.4. Maddenin beşinci fıkrası hükmünden yararlanılabilmesi için öngörülen şartlar

5.4.1. 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 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğunun ve sahibi olunduğunun kanaat verici vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yurt dışında bulunduğuna ve sahip olunduğu tevsik edilen varlıkların, bildirim veya beyanın yapıldığı tarihi takip eden ay sonuna kadar 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, 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğuna ve sahibi olunduğuna ilişkin kanaat verici belge ile tevsik edilemeyen varlıklar nedeniyle,

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

diğer sermaye piyasası araçlarının, bildirim veya beyan tarihini takip eden ayın sonuna kadar Türkiye'ye getirilmemesi veya bu sürede Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmemesi nedeniyle

maddenin beşinci fıkrası hükmünden yararlanılamayacaktır.

5.4.2. Bildirim veya beyandan kaynaklanan vergilerin vadesinde ödenmesi şartı

Mahsup imkanından yararlanılabilmesi için, bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi şarttır.

Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi veya maddede yer alan diğer şartların yerine getirilememesi nedeniyle mahsup imkanından yararlanılmaması durumu, vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmemektedir. Ayrıca, bildirim veya beyanlar nedeniyle tahsil edilen vergiler ret ve iade edilmeyecektir.

6. Madde Kapsamındaki Taleplerin Yerine Getirilme Zorunluluğu

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

7. Yurt Dışından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması

Maddenin on ve on birinci fıkraları ile yurt dışından 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 yurt dışında 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.

31/10/2013 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen bu kazançlar ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan ve 31/12/2013 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen kazançlar da 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, yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı, yurt dışı şube kazancı ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazancın 31/12/2013 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

Maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/10/2013 tarihine kadar elde edilen ve maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ile yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, 2013 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen şube kazançlarının, 31/10/2013 tarihine kadar elde edilen kısmı tespit edilecek ve bu kazanç, 2013 yılında geçici vergi dönemleri itibarıyla geçici vergi beyanına konu edilmiş olsa dahi, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmek şartıyla, 2013 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancınadahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Aynı şekilde kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2013 tarihine kadar gerçekleşen tasfiyelerinden doğan ve 31/12/2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançları da 2013 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler ise belirtilen tarihler arasında elde ettikleri söz konusu kazançlarını, hesap dönemlerine göre 2013 ve 2014 yıllarına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil etmek ve beyannamelerin ilgili satırında göstermek suretiyle istisnaya konu edebileceklerdir.

1/1/2013 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 bu tarihten önce elde edilen yurt dışı tasfiye kazançları ile ilgili olarak bu istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu kazançların maddenin birinci fıkrasında belirtilen hükümden yararlanarak Türkiye'ye getirilme imkanı bulunmaktadır.

Tebliğ olunur.

Ek 1 Bankalara yapılacak bildirime ilişkin form

Ek 2 Vergi dairelerine verilecek beyanname

Ek 3 Aracı Kurumlara yapılacak bildirime ilişkin form

Ek 4 Banka ve aracı kurumlarca sorumlu sıfatıyla verilecek beyanname