

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 05.08.2019
Sirküler No : 2019/077

BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASI HAKKINDA GENEL TEBLİĞ (SERİ NO: 1) ÇERÇEVESİNDE YENİ VARLIK BARIŞI UYGULAMASI

Bilindiği üzere, 19 Temmuz 2019 tarih ve 30836 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan [7186 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun](#)’un (Kanun) 2 nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 90’ıncı maddeyle uygulamada “varlık barışı” olarak adlandırılan aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

- Gerçek veya tüzel kişilerin **yurt dışında bulunan bazı varlıklarının bildirim ve Türkiye’ye getirilmesi**,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ait olup **Türkiye’de bulunan ancak kayıtlarda yer almayan bazı varlıkların kayda alınması**.

Anılan düzenleme, esas itibarıyla 7143 sayılı Kanunla yapılan önceki varlık barışı düzenlemesinin aynısıdır.

[2019/73 sayılı Sirkülerimizde](#), yasal düzenleme esas alınmak suretiyle konu açıklanmış ve 7186 sayılı Kanuna istinaden tebliğ/tebliğler yayımlandığında ayrıca duyurulacağı belirtilmişti.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160’dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000’nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2 Ağustos 2019 tarih ve 30850 sayılı Resmi Gazete’de yayımladığı [Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ \(Seri No: 1\)](#) (Tebliğ) ile, geçici 90 ıncı maddede yer alan varlık barışına ilişkin hükümlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Aşağıda, 2019/73 sayılı Sirkülerimizde yer alan açıklamalarımız 1 seri no.lu Tebliğ dikkate alınarak revize edilmiş, başka bir ifade ile genişletilmiştir. Öncelikle belirtmek isteriz ki Tebliğde, söz konusu Sirkülerimiz aksine bir açıklama bulunmamaktadır.

1. YURT DIŞINDA BULUNAN VARLIKLARIN BİLDİRİMİ:

1.1. Kapsam:

Yurt dışında bulunan **para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını**, 31.12.2019 tarihine (bu tarih dahil) kadar Türkiye’deki banka veya aracı kurumlara bildiren gerçek ve tüzel kişiler söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilirler.

Bu kapsamda gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak bildirimlerin, yetkili kılınmış vekiller veya kanuni temsilciler tarafından da yapılabilmesi mümkündür. Bu durumda, bankalar veya aracı kurumlarca söz konusu vekil veya kanuni temsilcinin yetkili olup olmadığı hususu kontrol edilecektir.

Yurt dışında bulunan ancak kapsama girmeyen varlıkların (örneğin taşınmazların) 31.12.2019 tarihine kadar kapsamdaki varlıklara dönüştürülmek suretiyle söz konusu madde hükümleri çerçevesinde Türkiye’ye getirilmesi mümkündür.

Bildirilen ve yurt dışında bulunan varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve geçici 90’ıncı maddenin yürürlük tarihi olan 19.07.2019 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 31.12.2019 tarihine kadar kapatılmasında da kullanılabilir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye’ye getirilme şartı aranmaksızın bu madde hükümlerinden yararlanılacaktır. Bu hükümden yararlananların, kredilerini kapattıklarına dair yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan alacakları tevsik edici belgelerin bir örneğini bildirimlerine eklemeleri gerekmekte olup, bu bildirim alan banka veya aracı kurumun, defter kayıtlarından düşme işlemine ilişkin kontrol yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Yine 19.07.2019 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının bu tarihten önce Türkiye’ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması halinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla Kanun hükümlerinden yararlanılması mümkündür.

Varlıklara Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla sahip olma ve bunu tevsik etme şartı bulunmamaktadır. Nitekim bu husus, Tebliğin 3/1-3 üncü maddesinde, bildirim konu edilecek varlıkların, bildirim tarihinden itibaren üç ay içinde Türkiye’ye getirilmesi koşuluyla, **bu varlıklara yurt dışında hangi tarih itibarıyla sahip olduğunun anılan madde hükmünden yararlanılması**

açısından herhangi bir öneminin bulunmadığı belirtilerek açıkça ifade edilmiştir.

Varlıkların Kanununun yayımlandığı tarih itibariyle yurt dışında bulunduğu tevsi de aranmamaktadır. Kanun ve Tebliğde aksi belirtilmediği için, varlıkların bildirim tarihinden önce yurt dışında bulunması yeterlidir.

1.2. Bildirim ve Düzeltmeler:

Gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan söz konusu varlıklar, 19.7.2019 tarihinden 31.12.2019 tarihine kadar, Tebliğin [1 no.lu ekinde yer alan Form](#) ile bankalara veya (menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına münhasır olmak üzere) aracı kurumlara bildirilebilecektir.

Formun bir nüshası, ilgili banka veya aracı kurum tarafından, varsa bildirim nedeniyle açılan hesaba ilişkin bilgiler yazılıp tasdik edildikten sonra, düzenlenen banka dekontları veya işlem sonuç formlarıyla birlikte ilgisine geri verilecektir.

Bildirim gerçekte veya tüzel kişinin vekili ya da kanuni temsilcisi tarafından yapılması halinde, bankalar veya aracı kurumlarca söz konusu kişinin yetkili olup olmadığı kontrol edilecektir.

Bildirime konu edilen varlıklara ilişkin olarak banka veya aracı kurumlar tarafından, bildirimde bulunanlardan herhangi bir belge istenilmeyecektir. Yukarıda belirtildiği üzere, vekil ya da kanuni temsilcilerden yetkilerini gösteren belgeler istenebilecektir.

Gerçek ve tüzel kişilerce, söz konusu varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerine herhangi bir beyanda bulunulmayacaktır.

Gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan varlıklar için tek bir bildirim verilmesi esastır. Ancak, maddenin uygulamasında bildirim yapıldığı her ay farklı bir vergilendirme dönemi olarak kabul edildiğinden 31.12.2019 tarihine kadar birden fazla bildirimde bulunulması mümkündür.

Bir bildirimde bulunulduktan sonra aynı ay içerisinde, yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla ya da bildirimde konu edilen varlıkların azaltıcı ya da artırıcı yeni bir bildirimde bulunulmak istenilmesi halinde, ilk bildirim düzeltilmesi gerekmektedir.

Bildirimde bulunulduktan sonraki aylarda, yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla ya da bildirimde konu edilen varlıkların azaltıcı bir bildirimde bulunulmak istenilmesi halinde de önceki bildirim düzeltilmesi gerekmektedir. Bu durumda, banka ve aracı kurumlarca Tebliğin 2 no.lu ekinde yer alan beyanname ile vergi dairesine bildirilen varlıklara ilişkin de düzeltme yapılması gerekir. Bu düzeltme talebinin banka ve aracı kurumlar aracılığıyla yapılması esastır.

Bildirimde bulunulduktan sonraki aylarda, bildirimde konu edilen varlıkların artırıcı bir bildirimde bulunulmak istenilmesi halinde ise önceki bildirim

düzeltilmesine gerek olmayacak, ilave olarak bildirilmek istenilen varlıklar için yeni bir bildirim yapılacaktır.

Düzeltilme kapsamı dışında verilen tüm bildirimler yeni bir bildirim olarak kabul edilecek ve önceki bildirimle ilişkilendirilmeyecektir.

Bildirim süresi sona erdikten sonra bildirimlere ilişkin yapılan düzeltme talepleri dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede, 31.12.2019 tarihine kadar yapılan bildirimlerin bu tarihten sonra düzeltilmesi mümkün olmayacaktır.

Banka veya aracı kurumlardan, bildirim konu edilen varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerince herhangi bir belge istenilmeyecektir.

1.3. Ödenecek Vergi:

- Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak %1 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar, vergi sorumlusu sıfatıyla ve bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan eder ve aynı sürede öderler. Dolayısıyla bildirimde bulunanların, bildirim konu varlıkların değeri üzerinden %1 oranında hesaplanacak tutarı banka veya aracı kurumlara vade tarihinden önce ödemeleri gerekir.
- Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi veya diğer şartların yerine getirilememesi, vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmemektedir.
- Bu kapsamda ödenen vergiler hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.

1.4. Sağlanan Avantajlar:

Yukarıda belirtilen şekilde banka ve aracı kurumlara bildirilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Bu avantajdan yararlanılabilmesi için;

- Bildirilen varlıklara ilişkin tarh edilecek % 1 oranındaki verginin vadesinde ödenmesi,
- Bildirilen varlıkların bildirim tarihinden itibaren 3 ay içerisinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şarttır.

Bildirilen varlıkların, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve 19.7.2019 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 31.12.2019 tarihine kadar kapatılmasında kullanılması halinde, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmaksızın vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaması imkanından yararlanılacaktır.

19.7.2019 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının anılan tarihten önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle

karşılanmış olması halinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaması imkanından yararlanılabilecektir.

Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak hesaba ilgili varlığın transferi işlemlerinde, bildirimde bulunan hesap sahibi ile yurt dışından varlığı transfer edenin farklı kişiler olmasının söz konusu hükümden faydalanılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükellefler, bu madde kapsamında Türkiye'ye getirilen varlıklarını, dönem kazancının tespitinde dikkate almaksızın işletmelerine dâhil edebilecekleri gibi, aynı varlıkları vergiyi tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabılır kazancın tespitinde dikkate almaksızın işletmelerinden çekebilirler.

1.5. Varlıkların Türkiye'ye Getirilmesi:

Bu kapsamda bildirilen varlıkların Türkiye'ye getirilmesinden maksat,

- Para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara transfer edilmesi,
- Fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi veya banka ve aracı kurumlarda açılacak hesaplara transfer edilmesi mümkün olmayan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ise aracı kurumlara bildirilmesidir.

Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda mevcut ya da yeni açılan bir hesaba transfer edilmesi durumunda, banka dekontu veya aracı kurum işlem sonuç formları, varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilecektir.

31.12.2019 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilmesi kaydıyla, yurt dışında bulunan söz konusu varlıkların Türkiye'ye fiziki olarak getirilmesi sırasında yapılan deklarasyon/bildirime istinaden Gümrük İdaresinden alınan belgeler, varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilecektir.

Kapsama giren varlıkların Türkiye'ye getirilmesi nedeniyle, hiçbir suretle vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacaktır.

2. TÜRKİYE'DE BULUNAN ANCAK KANUNİ DEFTERLERDE KAYITLI OLMAYAN VARLIKLARIN KAYDA ALINMASI:

2.1. Kapsam:

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, sahip oldukları ve Türkiye'de bulunan ancak yasal defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlarını, 31.12.2019 tarihine kadar bağlı buldukları vergi dairelerine beyan edebilirler.

Bu kapsamda beyan edilen varlıklar aynı süre içerisinde dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın kanuni defterlere kaydedilebilir. Bu takdirde, söz konusu varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir.

Bu kapsamda beyan edilen taşınmazların aynı sermaye olarak konulmak suretiyle işletme kayıtlarına alınması hâlinde, sermaye artırım kararının beyan tarihi itibarıyla alınmış olması ve söz konusu kararın beyan tarihini izleyen 10'uncu ayın sonuna kadar ticaret siciline tescil edilmesi kaydıyla, bu madde hükümlerinden faydalanılabilir.

2.2. Beyan:

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan, ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan kapsama giren varlıklar, 31.12.2019 tarihine (bu tarih dahil) kadar [Tebliğ'in 3 no.lu ekinde yer alan Beyanname](#) ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine doğrudan beyan edilebileceği gibi, 340 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda da gönderilebilecektir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, Tebliğin 3 no.lu ekinde yer alan beyannamelerini de 340 ve 346 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

2.3. Ödenecek Vergi:

- Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların beyan edilecek değeri üzerinden %1 oranında vergi tarh edilir. Bu verginin, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi gerekir.
- Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi veya diğer şartların yerine getirilememesi, vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmemektedir.
- Bu kapsamda ödenen vergiler hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.

2.4. Sağlanan Avantajlar:

Yukarıda belirtilen şekilde vergi dairelerine beyan edilen ve yasal defterlere kaydedilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Bu avantajdan yararlanılabilmesi için vergi dairesine beyan edilen varlıklara ilişkin tarh edilecek % 1 oranındaki verginin vadesinde ödenmesi şarttır.

Yine yukarıda belirtildiği üzere, bu kapsamda beyan edilecek varlıklar, yasal defterlere kaydedildikleri dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Yasal defterlere kaydedilen bu varlıklar, vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir.

Buna göre, ilgili yıl faaliyet sonucu zarar olsa dahi, bu varlıkların kayda alınması sebebiyle oluşan fonun vergisiz olarak ortaklara dağıtılması mümkündür.

3. BİLDİRİM VE BEYAN KONUSU YAPILAN YURT DIŞI VE YURT İÇİ VARLIKLARA İLİŞKİN ORTAK HÜKÜMLER:

3.1. Varlıkların Bildirim veya Beyan Değeri:

Gerek yurt dışında bulunan varlıkların banka veya aracı kurumlara bildirilmesinde ve gerekse yurt içinde bulunan varlıkların vergi dairelerine beyan edilmesinde, varlıklar bildirildiği veya beyan tarih itibarıyla aşağıdaki değerleme ölçüleri ile değerlenecektir:

- a) Türk lirası cinsinden para, itibari (nominal) değeriyle.
- b) Altın, rayiç bedeliyle.
- c) Döviz, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla.
- ç) Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından;
 - Hisse senedi gibi pay senetleri, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.
 - Tahvil, bono, eurobond gibi borçlanma araçları, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.
 - Yatırım fonu katılma belgeleri, ilgili piyasasında belirlenmiŐ kapanıŐ fiyatıyla.
 - Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri gibi türev araçlar, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.
- d) Taşınmazlar, rayiç bedeliyle.

Bildirim veya beyanlarda, söz konusu varlıkların Türk Lirası karşılığı bedelleri esas alınacaktır. Döviz cinsinden varlıklarda, bunların bildirildiği veya beyan edildiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınacaktır.

Rayiç bedel, varlıkların bildirildiği veya beyan edildiği tarih itibarıyla belirlenen alım-satım bedeli olup bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir.

Borsa rayiciyle değerlenecek varlıkların borsa rayicinin belirlenmesinde, söz konusu varlıkların bildirildiği veya beyan edildiği tarihte işlem gördüğü yurt içi veya yurt dışındaki borsalarda oluşan değerler dikkate alınacaktır.

Bildirimde bulunduktan sonra, yapılan hataların düzeltilmesi ya da bildirim konu edilen varlıkların azaltılması amacıyla 31.12.2019 tarihine kadar yapılacak düzeltmelerde varlıkların ilk bildirim tarihindeki değerleri esas alınır.

3.2. Bildirilen veya Beyan Edilen Varlıkların Yasal Defter Kayıtlarına İntikal Ettirilmesi ve Sonraki Dönemlerde Vergilendirme Karşısındaki Durumları:

- Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, banka veya aracı kurumlara bildirildiği veya vergi dairelerine beyan edildiği tarih itibarıyla belirlenen Türk Lirası karşılığı bedelleriyle yasal defterlere **kaydedilebilecektir**. Yani bir zorunluluk bulunmamaktadır.
- Söz konusu varlıkların elden çıkarılması halinde satış kazancının tespitinde bu bedel dikkate alınacaktır. Ancak kayıtlara alınan varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından zarar doğması halinde bu zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gelir veya kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak kabul edilmeyecektir.
- Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, Türkiye'ye getirilen varlıklar ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kanuni defterlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerine dahil edilebileceği gibi, aynı varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir.
- Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, yasal defterlerine kaydettikleri varlıklar için pasifte özel bir fon hesabı açacaklardır.
 - Söz konusu fon serbestçe tasarrufa konu edilebilecek, sermayeye eklenebileceği gibi ortaklara da dağıtılabilecektir.
 - Fon hesabında tutulan bu tutarlar, işletmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyeceği gibi Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 18, 19 ve 20 nci maddeleri uyarınca gerçekleşecek birleşme, devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir.
 - Söz konusu varlıklara ilişkin tutarların, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacak, gerçek kişi ortaklar ile kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar tarafından elde edilen bu tutarlar da vergilendirilmeyecektir. Yani ortaklar nezdinde gelir veya kurumlar vergisi yönünden bir vergileme yapılması söz konusu değildir. Çünkü elde edilmiş sayılan herhangi bir gelir bulunmamaktadır.
- Tebliğin 11/2 nci maddesinde, beyan edilerek kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar hakkında Vergi Usul Kanununda yer alan amortismanlara ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Geçici 90 ncı maddede, bu madde kapsamında ödenen vergilerin, hiçbir suretle gider yazılamayacağı ve başka bir vergiden mahsup edilemeyeceği ile, Türkiye'ye getirilen veya kanuni defterlere kaydedilen varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararların, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması

bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Amortisman uygulaması ile ilgili herhangi bir hükme (başka bir deyişle kısıtlamaya) yer verilmemiştir. Yukarıda belirtilen hükümler amortisman uygulatmamanın dayanağı olamaz. Tebliğin bu bölümünün kanuna uygun olmadığını düşünüyoruz.

- Yurt dışında bulunan varlıkların, şirket adına beyan edilmesi durumunda ilgili şirket, şahıslar adına beyan edilmesi halinde şahısların kendileri, bu maddenin sağladığı imkânlardan yararlanabileceğinden; sadece şirket adına bildirim konusu edilen varlıklar, şirketin kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilebilecektir.
- Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterebileceklerdir.

3.3. Defter Tutmayan Kişilerce Bildirilen Varlıkların Sonradan Elden Çıkarılması Halinde Vergileme:

Defter tutmayan kişilerce bildirilen yurt dışı varlıkların (örneğin menkul kıymetlerin) daha sonra elden çıkarılmaları halinde, gelir vergisi açısından satış kazancının tespiti sırasında alış bedeli olarak hangi değer esas alınacağına (başka bir ifade ile satış kazancının tespitinde beyan edilen değerlere itibar edilip edilmeyeceğine) dair kanunda herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Oysa defter tutan mükelleflerin bunları beyan değerleriyle kayıtlarına alabilecekleri ve daha sonra bunların elden çıkarılması halinde satış kazancının tespitinde bu değerlere itibar edileceği açıkça hükme bağlanmıştır.

Bizim kanaatimize göre, defter tutan mükelleflerde dahi bildirilen/beyan edilen varlıkların sonradan elden çıkarılmasından doğan kazancının tespitinde bildirilen/beyan edilen değerlere itibar edilmekte iken, mükellef olmayanlarda bunların dikkate alınmaması düşünülemez. Çünkü bu tür kanun uygulamalarında bildirilen/beyan edilen değerlerle ilgili her türlü vergileme yapılmaması esastır. Kanun koyucu defter tutan mükelleflerde bu hususta yaşanabilecek tereddütleri peşinen önleme maksadıyla açık hükme ihtiyacı duymuştur. Konuyu bu şekilde yorumlamak gerekir.

Nitekim Tebliğde, bildirim ve beyana esas değerlendirme ölçüleri belirtilirken, varlıkların Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş değerlendirme ölçülerinden farklı ölçülere yer verilmiştir. Örneğin hisse senetleri ve tahvil/bono/eurobond gibi menkul kıymetler için geçerli değerlendirme ölçüsü “alış bedeli” iken, varlık barışı uygulamasında bunların varsa borsa rayicinin, yoksa rayiç bedelinin, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedelinin, bu da belli değilse itibari değer esas alınacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, belli şartlarla, bildirilen/beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı ilkesi de, bildirilen varlıkların sonradan elden çıkarılması halinde sadece defter tutan mükelleflerde değil, bildirim veya beyanda bulunan ve mükellef olmayan kişiler nezdinde de hiçbir şekilde vergileme yapılmamasını gerektirir.

Bu konunun, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklığa kavuşturulması gerekir.

Dileyen kişiler bu riske girmemek (ve kendileri açısından tartışmaya son vermek) için, bildirimden önce sahip oldukları bu türden varlıkları elden çıkarıp daha sonra yeniden alarak alış bedellerini güncelleyebilirler.

3.4. Şirketlerin Kanuni Temsilcileri, Ortakları veya Vekilleri Adına Görünen Varlıkların Durumu:

- Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına geçici 90 ıncı madde kapsamına giren varlıkları, Kanunun yayımlandığı 19/7/2019 tarihinden önce yetkili kuruluşlarca düzenlenen bir vekalet veya temsil sözleşmesine istinaden değerlendirmeye yetkili olanların¹, bu tarih itibarıyla sahip oldukları ve yurt dışında bulunan varlıklarının², Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına bildirim konu edilerek Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi ya da Türkiye'de bulunan ancak 19/7/2019 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında yer almayan varlıklarının Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına beyan edilmek suretiyle Kanun hükümlerinden yararlanılabileceği mümkündür.
- Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde şirketin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıklar, söz konusu madde hükümleri çerçevesinde şirket adına bildirim veya beyana konu edilerek madde hükmünden yararlanılabilecektir. Ayrıca, gerçek kişilere ait olduğu halde bu kişilerin ortağı veya kanuni temsilcisi oldukları yurt dışındaki şirketlerce tasarruf edilen varlıkların da ilgili gerçek kişiler adına bildirim veya beyana konu edilmesi halinde madde hükmünden yararlanılabileceği mümkündür. Ancak, bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle yapılacak inceleme esnasında söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ya da gerçek kişilere ait olduğunun ispat edilmesi gerekmektedir.

¹ Tebliğin 3/1-3 üncü maddesinde, bildirim konu edilecek varlıklara yurt dışında hangi tarih itibarıyla sahip olduğunun uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmadığı belirtilmiş iken; 8/1 inci maddesinde, şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına varlıkları değerlendirmeye yetkili bulunanların yetkili olduklarının 19.7.2019 tarihinden önce yetkili kuruluşlarca düzenlenen bir vekalet veya temsil sözleşmesine dayanması gerektiği ifade edilmiştir.

² Tebliğin 8/2 nci maddesinde de, şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına varlıkları değerlendirmeye yetkili bulunanların, 19.7.2019 itibarıyla sahip oldukları ve yine bu tarih itibarıyla yurt dışında bulunan varlıklarının, şirket adına bildirim konu edileceği belirtilerek genel ilkeden bir kez daha uzaklaştırılmıştır.

4. YETKİ:

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan süreleri, bitim tarihlerinden itibaren altı aya kadar uzatmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı, madde kapsamına giren varlıkların Türkiye'ye getirilmesi, bildirim ve beyanı ile işletmeye dâhil edilmelerine ilişkin hususları, bildirim veya beyana esas değerlerin tespiti, bildirim ve beyanların şekli, içeriği ve ekleri ile yapılacağı yeri, maddenin uygulanmasında kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Saygılarımızla.