

DENET SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 21.06.2013
Sirküler No : 2013/060

İKİNCİ VARLIK BEYANI: YURT DIŞINDA BULUNAN BAZI VARLIKLARIN BEYANI

(Gelir Vergisi Kanunu, Md. Geçici 85)

Kamuoyunda “İkinci Varlık Barışı” olarak adlandırılan ve Gelir Vergisi Kanununa 6486 sayılı Kanunla eklenen Geçici 85 inci madde ile yurt dışında bulunan bazı varlıkların %2 oranında vergi alınarak ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması amaçlanmaktadır. Ayrıca yurt dışında elde edilen ve genel hükümlere göre belli şartların yerine getirilmesi halinde istisna edilebilecek bazı kazançlara bu şartlar aranmaksızın, sadece belli bir süre içinde Türkiye’ye transfer edilmek şartıyla geçici bir istisna getirilmektedir.

Söz konusu Geçici 85 inci madde 29.05.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup Sirkülerimiz ekinde aynen bilgilerinize sunulmuştur. Düzenlemeye ilişkin [1 seri no.lu Genel Tebliğ](#) (Tebliğ) ise 11.06.2013 tarih ve 28674 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

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 2012 yılında 6,01 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 138 ülkede bulunan 1.204 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 54.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

Denet’in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

1. YURT DIŞINDA BULUNAN / SAHİP OLUNAN VARLIKLARIN BEYANI VEYA BİLDİRİMİ :

1.1. Yurt Dışında Bulunan Varlıkların Beyanı :

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 85 inci maddesinde, yurt dışında bulunan varlıkların beyanı / bildirimini düzenlemektedir.

1.1.1. Beyan Edilebilecek Varlıklar (Kapsam) :

Gerçek veya tüzel kişiler tarafından 15.04.2013 tarihi itibariyle yurt dışında sahip olunan ve yurt dışında bulunan,

- Para,
- Altın,
- Döviz,
- Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile,
- Kanaat verici bir belge¹ ile ispat edilen taşınmazlar² uygulama kapsamında bildirim veya beyana konu edilebilecektir.

1.1.2. Beyan Süresi ve Yeri :

Kapsama giren varlıklar Geçici Maddenin yürürlüğe girdiği 29.05.2013 tarihinden 31.07.2013 tarihine kadar bankalara³ bildirilebilecek ya da vergi dairelerine beyan edilebilecektir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının aracı kurumlara⁴ da bildirilebilmesi de mümkündür.

Bankalara bildirim için Tebliğin [1 no.lu ekindeki form](#), vergi dairelerine beyan için Tebliğin [2 no.lu ekindeki beyanname](#) ve aracı kurumlara yapılacak bildirim için Tebliğin [3 no.lu ekinde yer alan form](#) kullanılacaktır.

Banka veya aracı kurumlara bildirim yapılması halinde ayrıca vergi dairelerine beyanda bulunulmasına gerek yoktur.

Vergi dairelerine beyan seçeneği tercih edildiğinde Tebliğin 2 no.lu ekinde yer alan beyanname gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine elden verilebileceği gibi istenirse elektronik ortamda da gönderilebilir. 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.

¹ Kanaat verici belge, Devlet tarafından veya Devlet güvencesinde tutulan kayıt ve sicilleri; banka, banker, aracı kurumlar ve benzeri mali kurumlar ile posta idaresi, noter gibi kurum ve kuruluşların kayıt ve belgelerini, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabının Üçüncü Kısımında yer alan belgeler ve muadili belgeler ile bilgi değişiminde bulunulan yabancı ülkelerde yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik ya da konsoloslukları, yoksa ilgili ülkenin Türk menfaatini koruyan aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgeleri ifade eder.

² Taşınmazlar; arazi, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler ve tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklardır.

³ Banka kavramı, 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankaları ifade eder.

⁴ Aracı kurumlar kavramı 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre faaliyette bulunan aracı kurumları ifade eder.

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

- Ankara'da Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü,
- İstanbul'da Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü ve
- İzmir'de 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.

Kapsama giren varlıklar için 31.07.2013 akşamına kadar istenilen sayıda beyan yahut bildirimde bulunulabilir. Bildirim veya beyan süresi içinde önceki bildirim veya beyanlarla ilgili olarak düzeltme yapılması da mümkündür. Beyana konu varlıkları artırıcı veya azaltıcı yöndeki düzeltmelere ilişkin ayrıntılı açıklamalar Tebliğin 3.1.2. bölümünde yer almaktadır.

Bildirim ve beyan süresi bittikten sonra bildirim veya beyanlara ilişkin düzeltme yapılamaz.

Bildirim veya beyan sırasında varlıklara ilişkin olarak, varlıklara 15.04.2013 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olduğuna ilişkin ispat edici belgelerin ibraz edilmesi şart değildir. Ancak söz konusu belgelerin ileride vergi inceleme elemanları tarafından talep edilmesi halinde ibraz edilmek üzere zamanaşımı süresince saklanması gerekmektedir.

1.1.3. Beyan veya Bildirim Değeri :

Beyan veya bildirim değeri, varlıkların beyan veya bildirim tarihindeki rayiç değerleridir. Bu değerler beyan veya bildirimde bulunan gerçek veya tüzel kişiler tarafından tespit edilecektir Banka, aracı kurum ve bankaların bu değerlere ilişkin araştırma ve sorgulama yapmaları söz konusu değildir.

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

Döviz ve döviz cinsinden varlıkların, Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak Türk Lirası karşılığı bildirim veya beyana konu edilecektir.

1.1.4. Kayıt Şekli :

Beyan edilen veya bildirilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükellefler tarafından beyan veya bildirim tarihini takip eden ay sonuna kadar, beyan veya bildirim tarihi itibarıyla tespit edilen rayiç değerleri üzerinden yasal defterlere kaydedilecektir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel bir fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin unsuru kabul edilir, sermayeye ilave edilmesi mümkündür.⁵ Başka bir ifade ile sermayeye ilavesi zorunlu değil, ihtiyaridir. Bu hesap sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz. İşletmenin tasfiye edilmesi halinde de vergilendirilmez.⁶

Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, beyan ettikleri varlıkları defterlerinde ayrıca gösterirler.

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar karşılığında kayda alınan fonlar dönem kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.

Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan mükelleflerde kayıt şartı aranmaz. Bu mükellefler için beyan nedeniyle vergi mükellefiyeti tesis edilemez.

1.1.5. Vergi Oranı :

Vergi dairelerine beyan edilen yurtdışı varlıkların beyan edilen değeri üzerinden % 2 oranında vergi tarh edilecektir. Bu verginin, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi gerekir. Ödenen vergi gelir veya kurumlar vergisi matrahından gider olarak indirilemeyeceği gibi, başka bir vergiden mahsup da edilemez. Kurumlar bu suretle ödedikleri vergileri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almak durumundadırlar.

1.1.6. Banka ve Aracı Kurumların Sorumluluğu :

Banka ve aracı kurumlar, kendilerine iki nüsha olarak verilen formların bir nüshasını, varsa bildirim nedeniyle açılan hesaba ilişkin bilgileri de yazıp tasdik ettikten sonra düzenlenen dekontlarla birlikte ilgisine geri vereceklerdir. Banka ve aracı kurumlar ayrıca bildirilen varlıklara ilişkin olarak varlıkların bildirim değerleri üzerinden % 2 oranında hesapladıkları vergiyi topluca bildirim izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bağlı buldukları vergi dairelerine beyan eder ve aynı süre içinde öderler. Görüldüğü üzere vergi, bildirilen varlıklardan kesilmek suretiyle değil, bu varlıkların rayiç değerleri üzerinden ayrıca hesaplanacaktır. Banka ve aracı kurumların normal olarak bu tutarları, varlıkları beyan eden kişi ve kurumlardan bildirim aşamasında tahsil etmeleri beklenir. Tebliğin 6 ncı bölümünde, banka veya aracı kurumlara bildirim yapılan varlıklara ilişkin bildirim değeri üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin ödenmemesi durumunda, banka veya aracı kurumların söz konusu bildirim alma zorunluluğunun bulunmadığı belirtilmiştir.

⁵ Bu fonların sermayeye eklenmesi iç kaynağın sermayeye ilavesi niteliğinde olduğundan, önceki sermayenin tamamının ödenmiş olması şartı aranmaz. Sermayeye ilave tarihi itibarıyla tüm ortakların bu artırımdan payları oranında istifade edeceklerini düşünüyoruz.

⁶ Sermaye azaltımı halinde de vergilendirilmeyeceği anlaşılmaktadır.

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.

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 bildirim 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 yukarıda belirtildiği üzere aynı sürede ödenecektir.

1.1.7. Şirketlerin Kanuni Temsilcileri, Ortakların Veya Vekilleri Adına Görünen Varlıklar :

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.

1.1.8. Diğer Şartlar :

- Beyan edilen veya bildirilen varlıkların, 15.04.2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu ve gerçek veya tüzel kişilerce sahip olduğunun kanaat verici bir belge ile tevsik edilmesi gerekir.
- Beyan edilen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları, beyan veya bildirim tarihinden itibaren 1 ay içinde Türkiye'ye getirilmeli veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmelidir. Döviz ve TL şeklindeki varlıklar havale yoluyla, menkul kıymetler ve benzeri varlıklar ise yurt dışındaki banka veya aracı kurumlardan Türkiye'deki banka veya aracı kurumlara virman suretiyle transfer edilecektir. Beyan veya bildirim dolayısıyla söz konusu varlıkların nakde dönüştürülmesi zorunlu değildir. Ancak istenirse söz konusu varlıklar nakde dönüştürülerek beyan veya bildirim konu edilebilir.

- 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.

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

Bu tarih itibarıyla madde kapsamına giren varlıkların, bu tarihten 31.07.2013 tarihine kadar yine kapsama giren başka tür varlıklara dönüşmesi halinde, **en son varlığın bildirim** veya beyana konu edilerek Türkiye'ye transfer edilmesi mümkündür.

- Varlıkların 15.04.2013 tarihindeki değerleri, beyan veya bildirim tarihinde artmış ya da azalmış olabilir. Artış olması halinde 15.04.2013 tarihindeki değer, azalış olması halinde ise bildirim veya beyan tarihindeki değer esas alınması gerektiğini düşünüyoruz.

1.2. İnceleme Ve Tarhiyat Yapılmaması İle Bildirilen Veya Beyan Edilen Tutarların Mahsubu :

Bildirilen veya beyan edilen yurt dışındaki varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır.

Diğer nedenlerle 29.05.2013 tarihinden sonra başlayan 01.01.2013 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararı uyarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından, 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.

01.01.2013 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak maddenin yürürlük tarihi olan 29.05.2013 tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri veya takdire sevk işlemleri ile 01.01.2013 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 başlanıldığını 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 başlanıldığını kabul edilecektir.

Takdir komisyonu kararları uyarınca yapılacak tarhiyatlarda ise takdire sevk tarihi esas alınmak suretiyle mahsup imkanından yararlanılıp yararlanılmayacağı 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.

Bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsubuna ilişkin detaylı açıklamalar Tebliğin 5.3. üncü bölümünde yer almaktadır.

Beyan edilen veya bildirilen yurt dışındaki varlıklardan, **15.04.2013 tarihi itibariyle yurt dışında bulunduğu kanaat verici belge ile tevsik edilemeyen** ve bildirim veya beyanın yapıldığı tarihten itibaren **1 ay içinde Türkiye’ye getirilmeyen veya Türkiye’deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmeyen** para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları dolayısıyla Geçici Maddenin **5 inci fıkrası hükmünden yararlanılamaz**. Başka bir deyişle bu varlıklar dolayısıyla vergi incelemesi ve tarhiyat yapılabileceği gibi, tespit edilen matrah farklarından beyan edilen veya bildirilen varlıkların mahsup edilmesi de mümkün değildir.

Yurt dışında sahip olduğu varlıkları banka veya aracı kurumlara bildiren veya vergi dairelerine beyan eden gerçek veya tüzel kişilerce, söz konusu varlıkların 15.04.2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu ve sahibi olduğunun kanaat verici vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yurt dışında bulunduğu ve sahip olduğu 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.

Mahsup imkanından yararlanılabilmesi için ayrıca, 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.

1.2.1. Amortisman Uygulaması :

Beyan edilen varlıklarla ilgili olarak amortisman ayırlamayacak, ayrılması halinde amortisman tutarları vergi matrahından indirilmeyerek kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Beyan edilen varlıkların ileride elden çıkarılması halinde, beyan edilen ve kayda alınan tutarlar maliyet olarak dikkate alınacaktır. Ancak bu varlıkların elden çıkarılmasından zarar doğması halinde, bu zararlar vergi matrahından indirilemeyecek, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

1.2.2. Diğer Hususlar :

- İlgili kurum ve kuruluşlar, gerçek ve tüzel kişilerin varlık beyanlarına ilişkin taleplerini yerine getirmek zorundadırlar.
- Maliye Bakanlığı Geçici 85 inci madde uyarınca verilmesi gereken beyannameleri şekil, içerik ve ekleri ile verileceği yeri ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.
- Geçici 85 inci maddede yer alan bildirim ve beyan sürelerini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar uzatmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

2. YURTDIŞI KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA :

Bilindiği gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b,5/1-g ve 5/1-h maddeleri uyarınca yurt dışında elde edilen bazı kazançlar belli şartlarla kurumlar vergisinden müstesnadır. Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 85 inci maddesi ile, söz konusu maddelerde yer alan şartlar aranmaksızın yurt dışında elde edilen bu kazançlara, kazancın 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir veya kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir.

Buna göre tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,
- Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,

31.10.2013 tarihine kadar (bu tarih dahil) elde edilenler de dahil olmak üzere, Geçici 85 inci maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (29.05.2013 tarihinden) itibaren 31.12.2013 (bu tarih dahil) tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Maddenin tedvin tarzından, 29.05.2013 tarihinden önce transfer edilmiş kazançların istisna kapsamına girmediği anlaşılmaktadır.

Ayrıca, tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları da, 31.12.2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer etmeleri kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Her ne kadar konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca çıkarılan Rehberde, 01.01.2013 tarihinden önce elde edildiği halde kayıtlara intikal ettirilmeyen ve beyan dışı bırakılan kapsama giren kazançlarla ilgili olarak istisna hükmüne yararlanılamayacağı belirtilmişse de hatalı olan bu açıklamaya katılmıyoruz. Çünkü maddede 31.10.2013 tarihine kadar elde edilecekler de dahil olmak üzere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten yıl sonuna kadar transfer edilen kazançların müstesna olduğu açıkça belirtilmektedir. Bu hükümden anlaşılacağı üzere 31.10.2013 tarihinden önce elde edilen kazançlar kapsama girer. Maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce elde edilmiş kazançlar, 29.05.2013 - 31.12.2013 tarihleri arasında transfer edilmesi koşuluyla istisnadan yararlandırılır. Maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce elde edilmiş kazançların kapsam dışında olduğuna ilişkin görüş hatalı olmasının yanında anlamlı da değildir. Çünkü söz konusu yaklaşım kabul edilecek olursa, yapılan yasal düzenlemenin anlamı önemli ölçüde kalmayacaktır.

Bu istisnadan yararlanmak için Türkiye'ye transfer edilen iştirak kazançları, getirildiği tarihteki kur üzerinden iştirak kazancı olarak kayıtlara alınacaktır. Söz konusu tutarlar getirildiği döneme ilişkin geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde istisna olarak dikkate alınacaktır.

Tebliğde, transfer edilecek kazançların 2013 yılına ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edileceği belirtilmiştir. Bu açıklamanın defter tutan ve beyanname veren mükellefler açısından geçerli olduğunun kabulü gerekir. Örneğin beyana tabi hiçbir geliri olmayan gerçek kişilerin münhasıran bu kapsamda transfer ettikleri istisna kazançları için beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır. Çünkü gelirin istisna hadleri içinde kalan kısımları için beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler verilen beyannameye dahil edilmez. (GVK Md. 86)

Geçici 85 inci madde gereğince gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin mahsup imkanı yoktur. Söz konusu tutarlar, elde edilen kazançtan indirilmek suretiyle dikkate alınmalıdır. Başka bir kayıt şekli de, yurt dışında ödenen bu vergilerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasıdır.

Saygılarımızla.

“Geçici Madde 85 - Gerçek veya tüzel kişilerce, 15/4/2013 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, 31/7/2013 tarihine kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle, 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca faaliyette bulunan bankalara veya 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca faaliyette bulunan aracı kurumlara bildirilir ya da vergi dairelerine beyan edilir.

Birinci fıkrada sayılan kıymetler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükellefler tarafından beyan tarihini takip eden ay sonuna kadar kanuni defterlere kaydedilir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu madde hükümleri uyarınca kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunur, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde ise vergilendirilmez. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz.

Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir.

Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak %2 oranında hesapladıkları vergiyi, bildiri izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan eder ve aynı sürede öderler. Bu fıkra ile üçüncü fıkraya göre ödenen vergi, hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, diğer nedenlerle bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1/1/2013 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları uyarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu madde kapsamında beyan edilen tutarlar, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilerek tarhiyat yapılır. İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedeldir. Şu kadar ki, indirimi reddedilen vergiye ilişkin bedelin tespit edilememesi hâlinde mahsup edilecek matrah tutarı, %18 katma değer vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanır.

Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi veya bu maddede yer alan diğer şartların yerine getirilememesi nedeniyle mahsup imkânından yararlanılamaması, vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmez. Tahsil edilmiş olan vergiler red ve iade edilmez.

Bildirim ve beyana konu edilen varlıklarla ilgili olarak 213 sayılı Kanununun amortismanlara ilişkin hükümleri uygulanmaz. Bu varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmez.

Bildirildiği veya beyan edildiği hâlde, 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu kanaat verici belge ile tevsik edilemeyen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar dolayısıyla beşinci fıkra hükmünden yararlanılamaz.

Bildirim veya beyanın yapıldığı tarihi takip eden ay sonuna kadar Türkiye'ye getirilmeyen veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmeyen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları dolayısıyla beşinci fıkra hükmünden yararlanılamaz.

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların;

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 iş yeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,

31/10/2013 tarihine kadar elde edilenler de dâhil olmak üzere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31/12/2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bildirim ve beyan süresi sona erdikten sonra bildirim veya beyanlara ilişkin düzeltme yapılamaz.

İlgili kurum ve kuruluşlar, gerçek veya tüzel kişilerin bu madde uyarınca yapılacak işlemlere ilişkin taleplerini yerine getirmeye mecburdurlar.

Bu maddede yer alan bildirim ve beyan sürelerini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar uzatmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bu madde uyarınca verilmesi gereken beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri ile verileceği yeri ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bu maddenin uygulamasında kanaat verici belge: Devlet tarafından veya Devlet güvencesinde tutulan kayıt ve sicilleri; banka, banker, aracı kurumlar ve benzeri mali kurumlar ile posta idaresi, noter gibi kurum ve kuruluşların kayıt ve belgelerini, 213 sayılı Kanunun İkinci Kitabının Üçüncü Kısımında yer alan belgeler ve muadili belgeler ile bilgi değişiminde bulunulan yabancı ülkelerde yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik ya da konsoloslukları, yoksa ilgili ülkenin Türk menfaatini koruyan aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgeleri ifade eder.