

Sirküler Tarihi : 13.07.2009
Sirküler No : 2009/090

ÖNEMLİ BİR FIRSAT:

VARLIK BARIŞINDA SÜRE UZATILMIŞ ve KDV İNDİRİM REDDİNDEN KAYNAKLANAN TARHİYATLAR DA MAHSUP KAPSAMINA ALINMIŞTIR

(5917 Sayılı Kanun Md.44, 45 ve 46)

Kamuoyunda “*Varlık Barışı Kanunu*” olarak adlandırılan ve 2008/111 sayılı Sirkülerimizde bilgilerinize sunulan 5811 sayılı [Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun](#) ile yurt içi ve yurt dışında bulunan varlıkların belli bir oranda vergi ödenerek kayda alınması imkanı getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu Kanuna ilişkin [5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ \(Seri No: 1\)](#)¹i, 06.12.2008 tarih ve 27076 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, Tebliğ metni 2008/145 sayılı Duyurumuzla, bu Tebliğ’e ilişkin açıklamalarımız ise 2008/116 sayılı Sirkülerimizle bilgilerinize sunulmuştur.

Söz konusu Tebliğ’in ardından yayımlanan [5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ \(Seri No: 2\)](#)¹ ile 1 no.lu Tebliğ’de bazı değişiklikler yapılmış ve anılan Tebliğ ile getirilen açıklamalara, 2009/42 sayılı Sirkülerimizde yer verilmiştir.

Özetle ifade etmek gerekirse,

- 1.10.2008 tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişilerce **yurt dışında** sahip olunduğu tevsik olunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belge ile tevsik olunan taşınmazların, 2.3.2009 Pazartesi akşamına kadar bankalara bildirilmesi veya vergi dairesine beyan edilmesi ve bildirilen veya beyan edilen değerler üzerinden % 2 oranında hesaplanan verginin ödenmesi,
- Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve **Türkiye’de bulunmakla birlikte**, 1.10.2008 tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında özvarlıklar arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların, 2.3.2009 Pazartesi akşamına kadar vergi dairelerine beyan edilmesi ve beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden % 5 oranında hesaplanan verginin ödenmesi,

koşuluyla bu Kanun’dan yararlanılması mümkün bulunmaktaydı. Ayrıca yurtdışında elde edilen ve genel hükümlere göre belli şartların yerine getirilmesi halinde kurumlar vergisinden istisna edilecek bazı kazançlara, bu şartlar aranmaksızın, sadece belli bir süre içinde kazancın Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla geçici bir istisna getirilmişti.

¹ 20.02.2009 tarih ve 27147 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Kanunun mükelleflere sağladığı en önemli avantaj, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1.1.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı gibi, diğer nedenlerle Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan ve 1.1.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olan vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve KDV yönünden tespit edilen matrah farklarından, bu Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesinden sonra tarhiyat yapılacağı hususu idi.

Gerek bu olanağın yeterince tanıtılmaması, gerekse KDV indirimlerinin reddinden kaynaklanan tarhiyatların Kanundan yararlandırılmaması, başvuru sayısının sınırlı kalmasına neden olmuştu. Kanundan yararlanma süresi sona erdikten sonra basına yapılan açıklamalar, beklenen sonuçların sağlanamadığını yetkililerin de kabul ettiklerini göstermişti. Bütün bu nedenler, kapsamın genişletilerek yararlanma süresinin uzatılması halinde daha başarılı sonuçlar alınabileceği yönünde beklenti ve talepler oluşmasına neden oldu.

Nihayet [5917 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun](#)'un (R.G 10.07.2009, 27284) 44, 45 ve 46'ncı maddeleriyle 5811 sayılı Kanun'un bazı maddelerinde değişiklikler yapılmak ve bu Kanun'a yeni hükümler ilave edilmek suretiyle, bu beklentiler karşılanmıştır. Yapılan düzenlemeleri özetle ifade etmek gerekirse,

- **5811 sayılı Kanun'dan yararlanmak için beyan veya bildirimde bulunma süresi 30.9.2009 tarihine kadar uzatılmıştır.**
- Değişiklikten önce 1.10.2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklar ile, yine bu tarih itibarıyla sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kayıtlarda yer almayan varlıkların beyanı veya bildirimini mümkün iken, yapılan değişiklikle **1.6.2009 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklar ile, yine bu tarih itibarıyla sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kayıtlarda yer almayan varlıkların beyanına veya bildirimine imkan sağlanmıştır.**
- Beyan edilen veya bildirilen varlıkların değerinin yapılacak **tarhiyattan mahsup edilebilmesi için tarh edilen vergilerin vadesinde ödenmiş olması şartı getirilmiştir.**
- **KDV indiriminin reddedilmesi suretiyle yapılacak tarhiyatlar için de mahsup imkânı getirilmiştir.**
- **Yurt dışından elde edilen bazı kazançlara ilişkin olarak 5811 sayılı Kanunla getirilen geçici istisnaların süresi uzatılmıştır.**

Yapılan değişiklikler aşağıda detaylı olarak açıklanacaktır.

1. 5811 SAYILI KANUN'DAN YARARLANMAK İÇİN BİLDİRİM VE BEYAN SÜRESİ 30.9.2009 TARİHİNE UZATILMIŞTIR :

Varlık barışından yararlanabilmek için 2.3.2009 tarihine kadar beyan veya bildirimde bulunmak gerekmektedir. 5917 sayılı Kanun'un yayım tarihi olan 10.7.2009 tarihinde yürürlüğe giren 44'üncü maddesi ile 5811 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi değiştirilmek suretiyle **Kanun'dan yararlanma süresi 30.9.2009 tarihine kadar uzatılmıştır.**

5917 sayılı Kanunun 45'inci maddesi ile 5811 sayılı Kanunun 4'üncü maddesine eklenen fıkra hükmü ile, **beyan ve bildirim sürelerini, izleyen üçüncü ayın sonuna kadar uzatmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.** Buna göre Bakanlar Kurulu isterse 30.9.2009 tarihini 31.12.2009 tarihine kadar uzatabilecektir.

5811 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin 1 ve 2'nci fıkraları gereğince, 1.10.2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklar ile yine bu tarih itibarıyla Türkiye'de bulunan ancak kayıtlarda yer almayan varlıklar için indirim veya beyanda bulunmak mümkündü. 5917 sayılı Kanun'un 44'üncü maddesi ile "1.10.2008" tarihi "**1.6.2009**" olarak değiştirilmiştir. Buna göre,

- 1.6.2009 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklar ile,
- 1.6.2009 tarihi itibarıyla Türkiye’de bulunan ancak kayıtlarda yer almayan varlıklar için indirim veya beyanda bulunmak mümkün olacaktır.

Görüldüğü üzere hem Kanundan yararlanmak için sona ermiş bulunan süre 30.9.2009 tarihine uzatılmış, hem de beyan veya bildirim konusu edilebilecek varlıkların kapsamı 1.6.2009 tarihi esas alınarak yeniden tanımlanmıştır

2. BEYAN EDİLEN TUTARLARIN MAHSUP EDİLEBİLMESİ İÇİN TARH EDİLEN VERGİNİN VADESİNDE ÖDENMESİ KOŞULU GETİRİLMİŞTİR :

5811 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, vergi dairelerine beyan edilen yurt dışındaki varlıkların değeri üzerinden % 2, yurt içindeki varlıkların değeri üzerinden ise % 5 oranında vergi tarh edilmesi ve tarh edilen verginin, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. Anılan maddenin dördüncü fıkrası gereğince de, banka ve aracı kurumların kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak % 2 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayı 15’inci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla beyan etmesi ve aynı süre içinde ödemeleri gerekmektedir. Bu vergilerin gelir veya kurumlar vergisi matrahından gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, tahakkuk eden vergilerin süresinde ödenmemesi halinde Kanundan yararlanma hakkı ortadan kalkmamakta, ödenmeyen vergilerin 6183 sayılı Tahsilat Kanunu kapsamında gecikme zammı da tatbik edilmek suretiyle takip ve tahsili işlemlerine devam edilmektedir.² Bu nedenle eski düzenlemeye göre, beyan ettiği varlıklar üzerinden tahakkuk ettirilen vergileri hiç ödemeyen mükellefler bile, matrah farkından mahsup olanağından yararlanabilmekteydiler.

İşte bunu önlemek için, 5917 sayılı Kanunun 44’üncü maddesi ile 5811 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinde yapılan değişikliklerle, süresi uzatılan 5811 sayılı Kanun kapsamında beyan edilecek tutarların mahsubundan sonra tarhiyatın yapılabilmesi (yani mahsup olanağından yararlanılabilmesi) için, beyan edilen tutarlara ilişkin olarak tarh edilecek vergilerin vadesinde ödenmiş olması şartı getirilmiştir.

Bununla birlikte 5811 sayılı Kanun’dan yararlanmak için daha önce başvuru yapmış mükelleflere, 5917 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden önceki hükümler uygulanacaktır. (5917 sayılı Kanunun 46’ncı maddesi ile 5811 sayılı Kanuna eklenen Geçici Md. 4/2.) Başka bir ifade ile beyan ettikleri tutarlar üzerinden tahakkuk ettirilmiş bulunan vergileri vadelerinde ödemiş bulunan mükellefler, 5811 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenmiş olan mahsup hükümlerinden yararlanabileceklerdir. Bu durumdaki mükelleflerin mahsup imkânından yararlanabilmek için uzatılan süre içinde herhangi bir işlem yapmalarına gerek yoktur. Ancak 5917 sayılı Kanunun 10.7.2009 tarihinde yürürlüğe giren 46’ncı maddesi ile 5811 sayılı Kanuna eklenen geçici 4’üncü maddenin 2’nci fıkrası gereğince, **5811 sayılı Kanun kapsamında 2.3.2009 tarihine kadar yapılmış olan bildirim veya beyanlar dolayısıyla tahakkuk eden ve süresinde ödenmeyen vergilerin, ancak 30.9.2009 tarihine kadar, hesaplanan gecikme zammı ile birlikte ödenmesi halinde mahsup imkânından yararlanılabilecektir.** Böylece bir anlamda, ödeme şartı eski başvurular için de geçerli kılınmaktadır.

3. KDV İNDİRİM REDDİNDEN KAYNAKLANAN TARHİYATLAR İÇİN DE MAHSUP İMKANI GETİRİLMİŞTİR:

Bilindiği gibi, 5811 sayılı Kanun’un 3/5’inci maddesinde, beyan edilen tutarların, Kanunun yayımından sonra başlayan incelemeler dolayısıyla 1.1.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak yapılacak incelemeler sonucu tespit edilen **matrah farklarından** mahsup edilebileceği öngörüldüğünden, vergi farkları ve haksız iadedden kaynaklanan tarhiyatlarda mahsup imkânının bulunmadığı, 5811 sayılı Kanuna ilişkin 1 seri no.lu Tebliğ ile açıklanmıştır. Bu kısıtlamanın Kanundan yararlanmayı önemli ölçüde engellediği görülerek, 5917 sayılı Kanunun 44’üncü

² 2009/3 seri no.lu Tahsilat İç Genelgesi uyarınca, 5811 sayılı Kanun kapsamında tahakkuk ettirilen vergiler, mükelleflerin çok zor durumda olup olmadıklarına bakılmaksızın hiçbir şekilde tecil edilmemektedir. (Bakınız 2009/80 sayılı Duyurumuz)

maddesi ile 5811 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi değiştirmiş ve KDV indirim reddinden kaynaklanan tarhiyatlarda da mahsup imkanı getirilmiştir.

İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, **indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedel** olacaktır. Ancak, indirimi reddedilen vergiye ilişkin bedelin tespit edilememesi halinde mahsup edilecek matrah tutarı, %18 KDV oranı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

100 TL'lik gider belgesinin ticari kazançla ilgili olmadığı gerekçesi ile reddedildiğini varsayalım. Bu gider % 18 KDV'ye tabi bir mal veya hizmete ilişkin ise, 5811 sayılı Kanun kapsamında beyan edilen veya bildirilen varlıklar nedeniyle mahsup edilebilecek tutar, gider belgesinde yer alan KDV hariç bedel olan 100 TL. Eş olacaktır. Eğer bu gider % 8 KDV'ye tabi olsaydı da, mahsup edilebilecek tutar yine 100 TL olacaktı. Çünkü yukarıda belirtildiği üzere mahsup, indirimi reddedilen KDV'ye esas teşkil eden bedeldir.

İndirim reddinin nedeninin mahsup açısından herhangi bir önemi yoktur. Bu nedenledir ki, **KDV indirimi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı** nedeniyle reddedilse bile, bildirim veya beyan edilen tutarların mahsubu mümkündür. Kanunda, bu hallerde uygulamadan yararlanmayı önleyen herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Ancak bu durum, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı nedeniyle Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesi uyarınca hapis cezası uygulanmasına engel teşkil etmez. Çünkü, 5811 sayılı Kanunun 3/5'inci maddesinde, bu Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar nedeniyle vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı belirtilmekle birlikte, VUK'nun 359'uncu maddesinin uygulanmayacağı ifade edilmemektedir.

Buna rağmen, yapılan değişiklikle KDV indirim reddinin mahsup kapsamına alınması önemli bir fırsattır. En azından olayın parasal vergi ve parasal vergi cezası boyutunu çözmeye yeterlidir. Bu nedenle önerimiz, 1.1.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığından şüphe eden mükelleflerin bu imkândan yararlanmaları ve 30.9.2009 tarihine (veya uzatılırsa süre sonuna kadar) bildirim veya beyanda bulunmalarınıdır.

2.3.2009 tarihine kadar eski hükümlere göre beyan veya bildirimde bulunan mükelleflerin KDV indirimi reddinden dolayı mahsup imkânından yararlanamayacaklardır. Çünkü, 5917 sayılı Kanunla eklenen geçici 4/2'nci madde gereğince, bunlar hakkında eski hükümler uygulanmaya devam edecektir. Eski hükümlere göre de sadece tespit edilen matrah farklarından mahsup söz konusudur.

Ancak bu geçici maddede yer alan, eski beyan veya bildirimler dolayısıyla tahakkuk etmiş vergileri ödememiş bulunan mükelleflerin, 30.9.2009 tarihine kadar bunları gecikme zamları ile birlikte ödemeleri halinde Kanunun 3/5'inci maddesindeki mahsup imkânından yararlanabilecekleri yönündeki ifadeler, eski başvuru sahiplerinden tahakkuk eden vergi borçlarını ödememiş olanların dahi yeni hükümlerden yararlanabilecekleri şeklinde yorumlanabilir. Söz konusu ifadeleri, bu durumdaki mükelleflerin bu vergi borçlarını 30.9.2009 tarihine kadar gecikme zammı ile birlikte ödemeleri halinde, KDV indirim reddinden kaynaklanan vergi farklarına değil, eski hükümlere göre sadece matrah farkına mahsup imkânından yararlanabilecekleri yönünde değerlendiriyoruz. Buna göre, eski hükümlere göre başvuruda bulunmuş hiçbir mükellefin, KDV indirim reddi dolayısıyla mahsup imkânından yararlanamayacaklarını düşünüyoruz. Bu mükelleflerin söz konusu imkândan da yararlanabilmek için yeniden beyan veya bildirimde bulunmaları gerekir.

Ancak, eşitlik ilkesi ve hakkaniyet gereğince, eski beyan ve bildirimlere de mahsup imkânının tanınmamış olmasını bir eksiklik olarak değerlendiriyoruz. İleride ihtilaflara neden olabilecek bu hususa ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın açıklamaları takip edilmelidir.

KDV indirim reddi dışındaki diğer nedenlerle ortaya çıkan vergi farkları için herhangi bir değişiklik yapılmadığından, bu durumlarda mahsup imkânının bulunmadığını hatırlatmak isteriz

4. VERGİ İNCELEMESİNE 19.6.2009 TARİHİNDEN ÖNCE BAŞLANMIŞ OLANLAR YENİ MAHSUP HÜKÜMLERİNDEN YARARLANAMAZLAR:

5919 sayılı Kanunun 46'ncı maddesi ile 5811 sayılı Kanuna eklenen geçici 4'üncü maddenin 1'inci fıkrasına göre, 5917 sayılı Kanunla 5811 sayılı Kanunda yapılan değişiklik ve süre uzatımı sonucu beyanda bulunanlardan, **19.6.2009 tarihinden önce haklarında vergi incelemelerine başlanmış olanlar, bu incelemelerle ilgili olarak Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden (yani mahsup imkanından) yararlanamazlar.** Bu hükmü, söz konusu kişilerin yeni mahsup hükümlerinden (örneğin KDV indirim reddinde mahsup olanağından) yararlanamayacakları yönünde anlamak gerekir. Yoksa eski hükümlere göre 2.3.2009 tarihine kadar beyan veya bildirimde bulunmuş kişiler hakkında, 1.1.2008 öncesi dönemlere ilişkin olarak **22.11.2008 tarihinden sonra** başlamış olan incelemeler sonucu tespit edilecek matrah farklarından, eski hükümlere göre beyan edilen veya bildirilen tutarların mahsup edilebileceği tabiidir.

Diğer taraftan 5811 sayılı Kanuna ilişkin 1 no.lu Tebliğ'in "5.2." bölümünde "incelemeye başlama"; "mükellefler nezdinde; işe başlama tutanağının düzenlenmesi, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi, yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması" halleriyle sınırlı olarak açıklanmış olup, söz konusu durumlar haricinde incelemeye başlanıldığının kabul edilmemesi gerekmektedir.

5. YURT DIŞINDA ELDE EDİLEN BAZI KAZANÇLARA TANINAN GEÇİCİ İSTİSNALARIN SÜRESİ UZATILMIŞTIR:

2008/111 sayılı Sirkülerimizde açıklandığı üzere, 5811 sayılı Kanun'un geçici 1'inci maddesi ile, 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,

30.4.2009 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten (22.11.2008 tarihinden) itibaren 31.5.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer etmeleri kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmişti. Ayrıca geçici 1'inci maddenin 2'nci fıkrası ile, tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları da, 31.10.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunmaktaydı.

5917 sayılı Kanunun 10.7.2009 tarihinde yürürlüğe giren 46'ncı maddesi ile 5811 sayılı Kanuna eklenen aşağıdaki geçici 3'üncü madde ile, bu istisnaların süresi uzatılmıştır:

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

- a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,
 - b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,
 - c) Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,
- 28/2/2010 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

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

Saygılarımızla.