

## ÖZEL EK

# VARLIK BARIŞI KAPSAMINDA BAZI VARLIKLARIN MİLLİ EKONOMİYE KAZANDIRILMASINA İLİŞKİN SORU VE CEVAPLAR

***Hasan DÖNMEZ***

*E. Gelirler Kontrolörü, Vergi Müfettişi*

***Sedat KANLI***

*Vergi Müfettiş Yardımcısı*

## GİRİŞ

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ilişkin Kanun<sup>1</sup> (7143 sayılı Kanun) ile kesinleşmiş vergi ve diğer borçlara ödeme kolaylıkları, ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, inceleme ve tarhiyat safhasındaki borçların yapılandırılması, beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş gelir ve kazançların zam ve faizsiz pişmanlıkla beyan edilmesi, geçmiş dönemlere ilişkin matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflere ayrıcalıklar, işletmelerdeki emtia, makine, teçhizat ve demirbaş kayıtlarına ilişkin cezasız düzeltme imkânı, kasa ve ortaklardan alacaklar hesabının cezasız ve faizsiz düzeltilmesi, yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların belli tarihe kadar vergisiz ve ayrıcalıklı imkânlarla milli ekonomiye kazandırılması, 6552, 6736 ve 7020 sayılı Kanun'lar kapsamında ödemeleri devam eden borçlar için peşin ödeme indirimi hükümlerinden yararlanma gibi çok önemli imkânlar getirilmiştir.

7143 sayılı Kanun'un ile getirilen imkânlardan bir tanesi olan ve kısaca "Varlık Barışı" olarak adlandırılan yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların belli tarihe kadar vergisiz ve ayrıcalıklı imkânlarla milli ekonomiye kazandırılmasına ilişkin düzenleme Kanun'un 10'uncu maddesinin 13. fıkrasında yer almaktadır.

Söz konusu düzenleme kapsamında; gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının yurda getirilerek milli ekonomiye (bu kapsamda hedeflenen diğer bir husus, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ile otomatik bilgi değişimi sisteminin<sup>2</sup> işlerliğinin öncesinde, yurtdışı varlıkların ekonomiye kazandırılmasıdır.) kazandırılmasına, yurt içinde bulunan ancak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, döviz, altın, menkul kıymetler, diğer sermaye piyasası araçları ve taşınmazların vergi dairesine beyan edilerek kanuni defter kayıtlarına alınabilmesine ve son olarak yurt dışından elde edilen bazı kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin olanaklar sağlanmıştır. 4811, 5811, 6111, 6486, 6552 ve 6736 sayılı Kanun'larda yer alan varlık barışına ilişkin düzenlemelerle esas olarak benzer içerik ve yapıda olan söz konusu düzenlemenin, bahsi geçen düzenlemelerden farklı yönleri de mevcuttur.

Varlık barışına yönelik bu yeni hükmün uygulanma sürecine açıklık kazandırılması için Maliye idaresi tarafından "Varlık Barışı" na ilişkin 3 Seri No.lu "Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği" 4.07.2018 tarihli ve 30468 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu çalışmada "varlık barışı" uygulaması, konuya ilişkin Tebliğ hükümleri ışığında ele alınacak ve uygulamada akla gelmesi muhtemel sorulara cevaplar aranacaktır.

### 1. VARLIK BARIŞI UYGULAMASININ KONUSU

7143 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin 13. fıkrasında yer alan "Varlık Barışı" uygulamasının temel amacı; gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının yurda getirilerek milli ekonomiye kazandırılmasına, yurt içinde bulunan ancak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, döviz, altın, menkul kıymetler, diğer sermaye piyasası araçları ve taşınmazların vergi dairesine beyan edilerek kanuni defter kayıtlarına alınabilmesine ve son olarak yurt dışından elde edilen bazı kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin olanaklar sağlamaktır.

### 2. YURT DIŞINDAN GETİRİLEN VARLIKLAR İLE YURT İÇİNDE BULUNAN VARLIKLARA İLİŞKİN UYGULAMA ESASLARI

#### 2.1. Yurt Dışında Bulunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları

##### Soru 1: Yurt dışında varlığı olan herkes varlık barışından yararlanabilir mi?

Varlık barışından yurt dışında varlığı olan hem gerçek hem de tüzel kişiler faydalanabilecektir. Gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak bildirimlerin, yetkili kılınmış vekiller veya kanuni temsilciler tarafından da yapılabilmesi mümkündür. Ayrıca gerçek kişilerin varlık barışından yararlanabilmesi için mükellef olma

1 18.05.2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 7018 sayılı "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun"un 20.5.2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanması ile Türkiye'de bu sisteme katılmıştır. Otomatik bilgi değişimi, sözleşmeye taraf olan ülkelerin mukimleri ve vatandaşlarına ilişkin mali bilgilerin herhangi bir talep olmaksızın, belirli periyotlarla ülkelerin yetkili makamları arasında paylaşılmasını esas alan bir işbirliği sistemidir.

zorunluluğu bulunmamaktadır.

**Soru 2: Yurt dışındaki hangi varlıklar kanun kapsamındadır?**

Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları söz konusu kanun hükümlerine tabidir. Kapsam olarak 2016 yılında uygulanan varlık barışı ile aynı olan söz konusu uygulama, yurtdışındaki taşınmazları kapsamadığı için 2008 ve 2013 yıllarında düzenlenen varlık barışı uygulamalarından farklıdır. Ancak taşınmazlar her ne kadar kapsam dışında bırakılmış olsa da kapsama girmeyen varlıkların (taşınmazlar dâhil) 30.11.2018 tarihine kadar kapsamdaki varlıklara dönüştürülmek suretiyle söz konusu uygulamadan yararlanılmasına ise müsaade edilmiştir.

**Soru 3: Yurt dışındaki varlıklara ilişkin yapılacak bildirim hangi tarihe kadar ve nereye yapılmalıdır?**

Varlık barışı kapsamında Türkiye'ye getirilecek varlıklara ilişkin yapılacak bildirim 30.11.2018 tarihine (bu tarih dâhil) kadar Türkiye'deki banka veya aracı kurumlara yapılmalıdır. Bildirim yapan gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebileceklerdir.

**Soru 4: Vergi dairesine beyanda bulunmak suretiyle varlık barışından yararlanılabilir mi?**

2008 ve 2013 yıllarında düzenlenen varlık barışı uygulamalarından farklı olarak bu düzenlemede varlık barışına konu edilecek varlıkların vergi dairesine beyan edilmesi söz konusu değildir. Bir önceki soruda belirtildiği üzere sadece banka veya aracı kurumlara bildirim yapılması suretiyle varlık barışından yararlanılabilir.

**Soru 5: Yurt dışında bulunan varlıkların elde edilme (iktisap) tarihi kanun hükmünden yararlanılması açısından önem arz eder mi?**

Gerçek ve tüzel kişilerin varlık barışına konu edecekleri varlıklarını elde etme tarihlerinin kanun hükmünden yararlanılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

**Soru 6: Varlık barışından faydalanmak isteyen mükelleflerin birden fazla bildirimde bulunulması mümkün müdür?**

Gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan varlıklar için tek bir bildirim verilmesi esas olup, 30.11.2018 tarihine kadar birden fazla bildirimde bulunulması mümkündür.

a) Bildirimde bulunduktan sonra, bu bildirimde konu edilen varlıkları artırıcı bir bildirimde bulunmak istenilmesi halinde, ilave olarak bildirilmek istenilen varlıklar için yeni bir bildirimde bulunulacaktır.

b) Bildirimde bulunduktan sonra, yapılan hataların düzeltilmesi ya da bildirimde konu edilen varlıkların azaltılması amacıyla yeni bir bildirimde bulunmak istenilmesi halinde, 30.11.2018 tarihine kadar söz konusu bildirim düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

Örneğin; 2018/Ağustos ayında banka veya aracı kuruma 100.000 TL karşılığı varlık bildiriminde bulunan bir gerçek kişinin, bildirdiği tutarı 2018/Eylül ayında 50.000 TL'ye düşürmek istemesi halinde, ilk bildirimine ilişkin düzeltme bildirimini vermesi, 150.000 TL'ye çıkarmak istemesi halinde ise ilave olarak bildirilmek istenilen 50.000 TL için yeni bir bildirimde bulunulması gerekecektir.

ç) Bildirim süresi (30.11.2018) sona erdikten sonra bildirimlere ilişkin yapılan düzeltme talepleri dikkate alınmayacaktır.

**Soru 7: Yurt dışında bulunan varlıkların Türkiye'ye getirilmesi zorunlu mudur?**

Bildirimde konu edilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şarttır.

Diğer taraftan, 18.5.2018 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 varlık barışı hükümlerinden yararlanılabilecektir.

#### **Soru 8: Varlıkların Türkiye'ye getirilmesinden maksat nedir?**

Varlıkların Türkiye'ye getirilmesinden maksat;

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

#### **Soru 9: Varlıkların Türkiye'ye getirilmesi şartı aranmayacak haller nelerdir?**

Yurt dışında bulunan varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve 18.05.2018 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 30.11.2018 tarihine kadar kapatılmasında kullanılması mümkündür. Bu durumda, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmayacaktır. Ancak bu hükümden yararlanların, kredilerini kapattıklarına dair yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan alacakları tevsik edici belgelerin bir örneğini bildirimlerine eklemeleri gerekmektedir.

#### **Soru 10: Gerçek ve tüzel kişilerce bildirim nasıl yapılacaktır?**

Gerçek ve tüzel kişiler yurt dışında bulunan varlıkları, iki nüsha olarak hazırlayacakları ilgili Tebliğ Ek-1'de yer alan form ile bankalara veya aracı kurumlara bildireceklerdir. 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 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 hususu kontrol edilecektir.

Bildirime konu edilen varlıklara ilişkin olarak banka veya aracı kurumlar tarafından, bildirimde bulunanlardan herhangi bir belge istenilmeyecektir.

#### **Soru 11: Banka veya aracı kurumlar tarafından yapılacak işlemler nelerdir?**

Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak %2 oranında hesapladıkları vergiyi, 31.12.2018 tarihine (bu tarih dahil) kadar vergi sorumlusu sıfatıyla ve ilgili Tebliğ Ek-2'de yer alan beyanname ile bağlı buldukları vergi dairesine 340 ve 346 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda beyan edecektir. Beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince %2 oranında tarh edilen vergi, 31.12.2018 tarihine kadar banka ve aracı kurumlarca vergi sorumlusu sıfatıyla ödenecektir.

Ayrıca vergi dairelerinin yapılan beyana ilişkin olarak banka veya aracı kurumlardan herhangi bir belge istemesi söz konusu değildir.

### **2.2. Türkiye'de Bulunan Varlıklara İlişkin Uygulama Esasları**

#### **Soru 12: Türkiye'de bulunan varlıklara ilişkin uygulamadan kimler yararlanabilir?**

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri Türkiye'de bulunan ancak defter kayıtlarında yer almayan varlıklarına ilişkin söz konusu kanun hükümlerinden yararlanabilirler.

#### **Soru 13: Türkiye bulunan varlıklar tabirinden maksat nedir?**

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye’de bulunan, ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlardır<sup>3</sup>.

**Soru 14: Türkiye’deki varlıklara ilişkin yapılacak bildirim hangi tarihe kadar ve nereye yapılmalıdır?**

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, 30.11.2018 tarihine (bu tarih dâhil) kadar ilgili tebliğ Ek-3’te 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 Tebliği’nde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda da beyan edilebilecektir.

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

**Soru 15: Beyana konu edilen Türkiye’deki varlıklara ilişkin hangi tarihe kadar, hangi oranda vergi ödenecektir?**

Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden vergi dairelerince %2 oranında vergi tarh edilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergi, 31.12.2018 tarihine (bu tarih dâhil) kadar ödenecektir.

**2.3. Yurt Dışında Bulunan Varlıklar ile Türkiye’de Bulunan Varlıklara İlişkin Ortak Hükümler**

**Soru 16: Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri adına görünen varlıklar şirket adına bildirim veya beyana konu edilebilir mi?**

Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına Kanun kapsamına giren varlıkları 18.05.2018 tarihinden önce yetkili kuruluşlarca düzenlenen bir vekalet veya temsil sözleşmesine istinaden değerlendirmeye yetkili olanların, bu tarih itibarıyla sahip oldukları ve yurt dışında bulunan varlıklarını, ilgili tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına bildirim konu ederek Türkiye’ye getirmesi veya Türkiye’deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer etmesi ya da Türkiye’de bulunan ancak 18.5.2018 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında yer almayan varlıklarının ilgili tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına beyan etmesi halinde bu varlıklara ilişkin olarak şirketin Kanun hükümlerinden yararlanabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde yukarıda belirtilenler dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıklar ise 2013 yılındaki uygulamadan farklı olarak söz konusu kanun kapsamına alınmamıştır.

**Soru 17: Bildirim veya beyana konu edilen varlıklar hangi değerlendirme ölçütü ile değerlendirilecektir?**

Gerek yurt dışında bulunan varlıkların banka veya aracı kurumlara bildirilmesinde gerekse yurt içinde bulunan varlıkların vergi dairelerine beyan edilmesinde, bildirildiği veya beyan edildiği tarih itibarıyla varlıklar, aşağıdaki değerlendirme ölçütleri ile değerlendirilecektir:

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 be-

3 Taşınmaz kavramı Türk Medeni Kanunu’nda “Esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallar” olarak tanımlanmış olup, mezkûr kanunun 704 üncü maddesinde ise; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin taşınmaz tabirinin içeriğini oluşturduğu belirtilmiştir.

deliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.

- Yatırım fonu katılma belgeleri, ilgili piyasasında belirlenmiş kapanış 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.

ilgili tebliğin uygulanmasında rayiç bedel, söz konusu varlıkların bildirildiği veya beyan edildiği tarih itibarıyla belirlenen alım-satım bedeli olup bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir.

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

Döviz cinsinden varlıklarda, bunların bildirildiği veya beyan edildiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınacaktır.

Bildirimde bulunduktan sonra, yapılan hataların düzeltilmesi ya da bildirim konu edilen varlıkların azaltılması amacıyla 30.11.2018 tarihine kadar yapılacak düzeltmelerde varlıkların ilk bildirim tarihindeki değerleri esas alınır.

**Soru 18: Bildirilen veya beyan edilen varlıkların yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekir mi?**

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, kanuni defterlere kaydedilebilecektir.

Yurt dışında bulunan varlıkların; şirket adına beyan edilmesi durumunda ilgili şirket, şahıslar adına beyan edilmesi halinde bu şahısların kendileri, 7143 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin on üçüncü fıkrasının sağladığı imkanlardan yararlanabileceğinden, şirket adına bildirim konu edilen varlıklar, şirketin kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilebilecektir.

Deftere kaydedilme hususu Türkiye'ye getirilen yurt dışındaki varlıklar için ihtiyarilik arz ederken(mükellef olma şartı aranmadığı ve serbestçe tasarruf hakkı tanındığı için), yurt içindeki varlıklar için ihtiyarilik söz konusu değildir.

Yukarıda ki açıklamalara ek olarak Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açmaları gerekmektedir.

**Soru 19: Fon hesabında tutulan tutarların sermayeye ilave dışında kullanılması halinde vergilendirme söz konusu olacak mı?**

2013 yılındaki varlık barışı uygulamasında özel fon hesabının sermayenin cüz'ü addolunacağı ve sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılmayacağı belirtilmiş olmasına rağmen mevcut uygulamada; özel fon hesabında tutulan tutarlar serbestçe tasarrufa konu edilebilecek, sermayeye eklenebileceği gibi ortaklara da dağıtılabilir. Fon hesabında tutulan bu tutarlar, işletmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyeceği gibi 193 sayılı Kanun'un 81'inci maddesi ile 5520 sayılı Kanun'un 18, 19 ve 20'nci maddeleri uyarınca gerçekleşecek birleşme, devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir. Ayrıca 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.

**Soru 20: Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, vergi öncesi tutarı mı yoksa vergiyi düşükten sonra kalan tutarı mı fon hesabına kaydedecektir?**

Bu hususa ilişkin ilgili kanun ve tebliğde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu eksikliğin gideril-

mesi açısından mükelleflerin, 2008 yılı varlık barışı uygulamasına ilişkin aynı hususta verilen istanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.05.2010 tarihli ve B.07.1.GiB.4.34.16.01-KVK 6-107 sayılı mukteza-da yer alan "Yurt dışından getirilerek bildirimde veya beyanda bulunulan varlıkların, ödenen vergi tutarı düşülmeden önceki tutarının (vergi öncesi tutarın) pasifte açılması gereken özel fon hesabına kaydedilmesi gerekmektedir" hükmünü dikkate almalarının doğru olacağı kanaatindeyiz.

**Soru 21: Serbest meslek erbabi ve ikinci sınıf tüccarların varlıkları kayıt usulü nasıl olmalıdır?**

Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca göstermeleri gerekmektedir.

**Soru 22: Yasal defterlere kaydedilen varlıkların kazançta dâhil edilmesi gerekir mi?**

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 dâhil edilebileceği gibi, aynı varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir.

**Soru 23: Bildirilen veya beyan edilen varlıklar üzerinden amortisman ayrılabilir mi?**

Bildirilerek veya beyan edilerek yasal defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar hakkında Vergi Usul Kanunu'nda yer alan amortismanlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

**Soru 24: Bildirilen veya beyan edilen varlıkların satışından kaynaklanan zararlar indirilebilir mi?**

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.

**Soru 25: Ödenen vergiler kazancın tespiti açısından gider olarak dikkate alınabilir mi?**

Ödenen vergilerin, hiçbir suretle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması ya da başka bir vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.

**Soru 26: Varlıklara ilişkin yapılacak bildirim ve beyanlarda vergi ödenmeyecek haller nelerdir?**

31.7.2018 tarihine (bu tarih dahil) kadar;

a) Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının;

- Bildirilerek Türkiye'ye getirilmesi,

- 18.5.2018 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan ve yurt dışındaki banka veya finansal kurumlardan kullanılan kredilerin defter kayıtlarından düşülerek kapatılmasında kullanılması,

- 18.5.2018 tarihinden önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle, bu tarih itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının karşılanmış olması halinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi,

b) Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlarının beyan edilerek kanuni defterlere kaydedilmesi

halinde, bu varlıklara ilişkin olarak 7143 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin on üçüncü fıkrası kapsamında vergi tarh edilmeyecektir.

31.7.2018 tarihine kadar bildirilen varlıklara ilişkin olarak vergi tarh edilmemesi için, söz konusu varlıkların Türkiye'ye getirildiğine dair belgelerin anılan tarihe kadar ilgili banka veya aracı kuruma ibraz edilmesi gerekmektedir.

31.7.2018 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilerek Türkiye'ye getirilen varlıklara ilişkin olarak bu kurumlarca vergi dairesine herhangi bir beyanda bulunulmayacaktır.

31.7.2018 tarihine kadar gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince vergi dairelerine beyan edilen varlıklar nedeniyle, bu tarihe kadar kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla, vergi dairelerince 7143 sayılı Kanununun 10'uncu maddesinin on üçüncü fıkrası kapsamında vergi hesaplanmayacaktır.

### **Soru 27: Bildirilen varlıklara ilişkin inceleme ve tarhiyat yapılabilir mi?**

7143 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin on üçüncü fıkrasının (ğ) bendi uyarınca, bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi ve bildirilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şartıyla, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır.

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaması imkânından yararlanılabilmesi için, bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi; bildirilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

Bildirilen varlıkların, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve 18.5.2018 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 30.11.2018 tarihine kadar kapatılmasında kullanılması mümkün olup, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmaksızın vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaması imkânından yararlanılacaktır.

18.5.2018 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 imkânından yararlanılabilecektir.

## **3. YURT DIŞINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASI**

### **Soru 28: İstisna uygulamasından kimler faydalanabilir?**

İstisna uygulamasından, soru 29'da belirtilen kazançları Türkiye'ye transfer etmeleri şartıyla, Türkiye'de tam mükellef olan gerçek kişiler ve kurumlar (serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler dâhil) yararlanabileceklerdir.

### **Soru 29: Hangi tür kazançlar istisna kapsamındadır?**

a) 31.10.2018 (bu tarih dâhil) tarihine kadar elde edilmesi şartıyla aşağıdaki kazançlar istisna kapsamındadır.

- 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

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan ve 31.12.2018 (bu tarih dahil) tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançlar

### **Soru 30: İstisna kapsamındaki kazançların Türkiye'ye transfer edilmesi zorunlu mu?**

Mükelleflerin istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için; soru 29'un cevabında yer verilen kazanç türlerini 31.12.2018 tarihine kadar Türkiye'ye transfer etmiş olmaları gerekmektedir.

**Soru 31: Kazançların elde edilme tarihleri istisnadan yararlanma açısından önemli midir?**

Kazançların elde edilme tarihleri bakımından istisna kapsamındaki kazançlar arasında farklılıklar söz konusudur. Kazançların elde edilme tarihi olarak genel manada başlangıç tarihi ilgili Kanun'un yürürlüğe girişi tarihi, bitiş tarihi ise 31.10.2018 olarak kabul edilmiş olsa da istisna kapsamındaki kazançların tamamı için bu tarihler geçerli değildir. Bundan dolayı hangi kazancın hangi tarihler arasında elde edilmiş olması gerektiğine dair aşağıda oluşturulan tablo okurların istifadesine sunulmuştur.

**Tablo 1:** Kazançların elde edilme tarihleri bakımından istisna kapsamındaki kazançlar arasında farklılıklar:

| Kazancın Türü  | Kazancın Elde Edilmesi Gereken Tarih Aralığı          |              | TR'ye Transfer Edilmesi Gereken Tarih |
|--|---|--------------|---------------------------------------|
|  | Başlangıç Tarihi                                      | Bitiş Tarihi |                                       |
| Yurt dışı iştirak kazançları*  | istisna hükmünün yürürlüğe girdiği tarih (18.05.2018) | 31.10.2018   | 31.12.2018                            |
| Yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar*                   | istisna hükmünün yürürlüğe girdiği tarih (18.05.2018) | 31.10.2018   | 31.12.2018                            |
| Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen şube kazançları** | 1.01.2018   | 31.10.2018   | 31.12.2018                            |
| Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlar***     | istisna hükmünün yürürlüğe girdiği tarih (18.05.2018) | 31.12.2018   | 31.12.2018                            |

**Kaynak:** Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Serî No: 3)

\* Bu kazançlar, 2018 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

\*\* Bu kazanç, 2018 yılında geçici vergi dönemleri itibarıyla geçici vergi beyanına konu edilmiş olsa dahi, 2018 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dâhil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

\*\*\* Bu kazançlar, 2018 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

**Soru 32: Mükelleflerin özel hesap dönemine tabi olmaları kazancın elde edilme tarihi açısından önem arz eder mi?**

Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler belirtilen tarihler arasında elde ettikleri istisna kapsamındaki kazançlarını, hesap dönemlerine göre 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil etmek ve beyannamelerin ilgili satırında göstermek suretiyle istisnaya konu edebileceklerdir.

**Soru 33: 01.01.2018 tarihinden önce elde edilip kayıtlara intikal ettirilmeyen kazançlar istisnaya tabi olabilir mi?**

01.01.2018 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 dışında bulunan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlar ile ilgili olarak bu istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu kazançların 7143 sayılı Kanun'un onuncu maddesinin on üçüncü fıkrasının (a) bendinde belirtilen ve işbu yazının 2. bölümünde yer verdiğimiz yurtdışında bulunan varlıklara ilişkin hükümlerden yararlanılarak Türkiye'ye getirilme imkânı bulunmaktadır.

## SONUÇ

Ülkemizde, 2008, 2013, 2016 ve 2018 yıllarında farklı kapsamlara sahip çeşitli mali af kanunları yürürlüğe girmiş ve ilgili kanunlar kapsamında Varlık Barışı düzenlemeleri yapılmıştır. Varlık barışına ilişkin 7143 sayılı Kanun'la yapılan son düzenleme ile yurt içi ve yurt dışı bazı varlıkların belli tarihe kadar vergisiz ve ayrıcalıklı imkânlarla milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda, 31.7.2018 tarihine (bu tarih dahil) kadar; ilgili yurt dışı varlıkların banka veya aracı kuruma bildirilerek gerçek ve tüzel kişilerce Türkiye'ye getirilmesi durumunda beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden herhangi bir vergi ödenmeyecektir. Ancak, yurtdışı varlıkların 1 Ağustos 2018 - 30 Kasım 2018 tarihleri arasında bildirilmesi durumunda ise banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak %2 oranında hesapladıkları vergiyi, 31.12.2018 tarihine (bu tarih dahil) kadar vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edecektir. Beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince %2 oranında tarh edilen vergi, 31.12.2018 tarihine kadar banka ve aracı kurumlarca vergi sorumlusu sıfatıyla ödenecektir. Sonuç olarak; sadece bildirimde bulunmak yeterli değildir, söz konusu varlıkların 31 Temmuz veya 30 Kasım 2018 tarihine kadar bildirilmesi ve bildirim yapıldığı tarihten itibaren yurtdışı varlıkların 3 ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

Varlık Barışı'nın sağladığı koruma ise vergi incelemesi ve vergi tarhiyatına ilişkindir. Bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi ve bildirilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şartıyla, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır.

## KAYNAKÇA

1. 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
2. Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 3)