



Yeni Vergi Planlama Aracı: Varlık Barışı

Vergi Bülteni

Bu bülten **MuhasebeTR** 'de yayınlanmıştır.
100.000'i aşkın üye sayısıyla 1 NUMARA

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir
bak@konseydenetim.com.tr



KONSEY
VERGİ - DENETİM - DANIŞMANLIK

1. Önsöz

Gerçek ve tüzel kişilerin gerek yurt dışında gerekse yurt içinde bulunan kayıt dışı kalmış varlıklarının bildirilerek veya beyan edilerek milli ekonomiye kazandırılması amacıyla günümüze değin yedi ayrı varlık barışı düzenlemesi yapılmış olup, altıncı olarak yapılan yasal düzenlemenin yürürlüğü 30 Haziran 2022 tarihinde sona ermişti.

Ancak yenisi için çok fazla beklememiz gerekmedi. 7417 sayılı Kanununun 50. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 15. maddeyle yapılan yedinci ve en son varlık barışı düzenlemesi 5 Temmuz 2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunuyor.

Varlık barışı düzenlemelerinde mükelleflerin kayıt ve vergi dışında kalmış varlıkları bildirmeleri veya beyan etmeleri söz konusu olduğundan, mükelleflere bu beyanları nedeniyle başlarına bir şey gelmeyeceği yönünde bir takım yasal güvenceler veriliyor.

Şu an yürürlükte olan ve en son çıkarılmış yeni varlık barışı düzenlemesinde mükelleflere sağlanan yasal güvenceler, yürürlüğü sona ermiş eski düzenlemelerden bir hayli farklılıklar içeriyor. Varlık barışına ilişkin olarak yapılan son yasal düzenlemede bulunan boşluklar ve belirsizlikler, bu uygulamanın aynı zamanda vergiden kaçınma ve vergi planlaması için de kullanılmasının önünü açacak gibi görünüyor.

2. Eski Varlık Barışı Düzenlemelerinde Mükelleflere Sağlanan Yasal Güvenceler

2.1. 5811 Sayılı Kanun'da Yer Alan Yasal Güvenceler

22 Kasım 2008 tarih ve 27062 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un 3. maddesinin 5 numaralı fıkrası aşağıda yer aldığı gibidir.

“Birinci ve ikinci fıkralar kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılır.”

2.2. 6486 Sayılı Kanun'da Yer Alan Yasal Güvenceler

29 Mayıs 2013 tarih ve 28661 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 13. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 85. maddeyle varlık barışına ilişkin olarak yasal düzenleme yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 85. maddenin 5. fıkrası aynen aşağıda yer aldığı gibidir.

“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.”

2.3. 6736 Sayılı Kanun’da Yer Alan Yasal Güvenceler

19 Ağustos 2016 tarih ve 29806 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun’un 7. maddesiyle, varlık barışına ilişkin olarak yeni bir düzenleme yapılmış olup, söz konusu maddenin 6. fıkrası aynen aşağıda yer aldığı gibidir.

“Birinci fıkra kapsamında Türkiye’ye getirilen veya dördüncü fıkra kapsamında kanuni defterlere kaydedilen varlıklar nedeniyle, madde hükmünden yararlananlar ve bunların kanuni temsilcileri hakkında, başkaca bir neden ile gerekli olması hâli saklı kalmak üzere sırf bu işlemin yapılmış olmasından dolayı ve bu işlemde hareket edilerek, hiçbir şekilde vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı ile herhangi bir araştırma, inceleme, soruşturma veya kovuşturma yapılamaz, vergi cezası ve idari para cezaları kesilemez.”

2.4. 7143 Sayılı Kanun’da Yer Alan Yasal Güvenceler

18 Mayıs 2018 tarih ve 30425 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’un 10. maddesinin 13. fıkrasıyla varlık barışına ilişkin olarak bir düzenleme yapılmış olup, söz konusu fıkranın (ğ) bendi aynen aşağıda yer aldığı gibidir.

“(a) ve (e) bentleri kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Bu hükümden faydalanabilmesi için bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi ve (a) bendi uyarınca 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 şarttır.”

2.5. 7186 Sayılı Kanun'da Yer Alan Yasal Güvenceler

19 Temmuz 2019 tarih ve mükerrer 30836 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7186 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 2. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 90. maddeyle varlık barışına ilişkin olarak yasal düzenleme yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 90. maddenin 8. fıkrası aynen aşağıda yer aldığı gibidir.

“Bu madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Bu hükümden faydalanılabilmesi için bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi ve birinci fıkra uyarınca 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 şarttır.”

2.6. 7256 Sayılı Kanun'da Yer Alan Yasal Güvenceler

17 Kasım 2020 tarih ve 31307 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 21. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 93. maddeyle varlık barışına ilişkin olarak yasal düzenleme yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 93. maddenin 7. fıkrası aynen aşağıda yer aldığı gibidir.

“Bu madde kapsamında bildirilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Bu hükümden faydalanılabilmesi için birinci fıkra uyarınca 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 şarttır.”

3. Eski Yasal Düzenlemelerde Sağlanan Güvencelerin Değerlendirilmesi

2008 yılında yapılan ilk varlık barışı düzenlemesi ile 2013 yılında yapılan ikinci varlık barışı düzenlemesinde, mükelleflerce yapılmış beyan ve bildirimler nedeniyle vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı yönünde garanti verilmesinin yanı sıra daha sonra başka nedenlerle yapılan vergi incelemeleri sonucunda bulunacak gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV matrah farklarından, beyan edilen varlık tutarlarının mahsubu kabul edilmişti.

Ardından çıkarılan 4 ayrı varlık barışı düzenlemesinde ise, mükelleflere verilen güvencelerin kapsamı daraltılarak, mükelleflerce yapılmış beyan ve bildirimler nedeniyle vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı yönünde garanti verilmekle yetinildi.

Varlık barışı uygulaması konusunda yapılan ilk altı yasal düzenlemede, uygulamadan yararlanacak mükelleflere verilen yasal güvencelerin bir hayli farklılıklar içermesi nedeniyle uygulamada tereddütler yaşanmıştır. Yaşanan bu tereddütlere ilişkin vergi idaresinin görüşü ile mahkeme kararları mükellef lehine olmuştur. Konuyu aşağıdaki bölümlerde detaylı olarak incelemeye çalışalım.

4. Eski Yasal Düzenlemelere İlişkin Vergi İdaresinin Görüşü

Vergi Denetim Kurulu, Vergi Müfettişlerinin Varlık Barışı düzenlemesi ile ilgili olarak vergi incelemelerinde karşılaştıkları ve tereddüde düştükleri konular hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan yazılı görüş talep etmiştir. (03.07.2020 tarih ve 41258870-663.01(İNC)-E.19685 sayılı yazı)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Varlık Barışında beyan edilen servet unsurlarının, vergi incelemesi sırasında bulunan farklara ilişkin olarak izah konusu olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusundaki yaşanan duraksamaları gidermek üzere görüşünü belirlemiş ve Vergi Denetim Kurulu'na aşağıda yer aldığı şekilde bildirmiştir. (08.09.2020 tarih ve 91378753-045.02(193)-E.99905 sayılı yazı)

- 1) Varlık Barışı kapsamında bildirimde/beyanda bulunan mükellefler hakkında bildirim/beyan konusu işlemlerle ilgili vergi incelemesi yapılamaz.
- 2) Varlık Barışı, yararlanan mükellefler hakkında diğer konularda vergi incelemesi yapılmasına engel oluşturmaz. Bu durumdaki mükellefler için inceleme sonucu matrah farkı çıkması durumunda söz konusu matrah farkının, bildirilen/beyan edilen varlıkların kayıt dışı bırakılması nedeniyle ortaya çıkıp çıkmadığının Vergi Müfettişlerince tespit edilmesi gerekir. ***Vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan matrah farkının Varlık Barışı kapsamında bildirimde/beyanda bulunulan varlıkların kayıt dışı bırakılması nedeniyle ortaya çıktığının tespit edilmesi halinde, bu hususa ilişkin bulunan matrah farkına ilişkin olarak rapor düzenlenmemesi, inceleme konusu sadece bu hususu kapsuyorsa mevcut incelemenin iptal edilmesi gerekir.***
- 3) Haklarında vergi incelemesi devam eden mükelleflerin Varlık Barışı kapsamında bildirim ve beyanda bulunmaları mümkün değil. Vergi incelemesine alındıktan sonra veya inceleme devam ederken, Varlık Barışı kapsamında bildirim ve beyanda bulunanların beyan ve bildirimlerinin iptal edilmesi, bu kapsamda yaptıkları ödemelerin mükelleflerin alacağı olarak emanet hesaplarına alınması, inceleme sonucunda matrah farkı çıkması durumunda mükellefler adına cezalı tarhiyatların yapılması gerekir.
- 4) Diğer nedenlerle yapılan vergi incelemelerinde, Varlık barışı kapsamında yapılan bildirimlere/beyanlara ilişkin olarak ödenen vergiler, inceleme sonucu ortaya çıkan matrah farkı başta olmak üzere diğer vergilerden mahsup edilemez.

5. Eski Yasal Düzenlemelere İlişkin Mahkeme Kararları

5.1. Yurt İçindeki Varlıkların Beyan Edilmesine İlişkin Mahkeme Kararı

Varlık barışı kapsamında beyan edilen yurt içindeki varlıkların, vergi incelemelerinde bulunan matrah farklarından mahsup edilip edilmeyeceğine dair yaşanan bir anlaşmazlık, İstanbul 8. Vergi Mahkemesi tarafından görüşülerek, 28.01.2022 tarihli E: 2021/2398 K: 2022/160 sayılı kararı ile sonuca bağlanmıştır. ⁱ

Davaya konu olayda lokantacılık faaliyetiyle uğraşan mükellef kurum vergi incelemesine alınmış olup, inceleme sonucunda kayıt dışı bırakılan hasılatları tespit edilmiş ve inceleme tutanağı taslağı hazırlanarak mükellef kuruma gönderilmiştir.

Bunun üzerine, mükellef kurum bulunan hasılat farkından daha fazla bir tutarı, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 93. maddesine göre varlık barışı çerçevesinde beyan ederek bankaya yatırmıştır. Mükellef kurum, kayıt dışı olduğu söylenen tutarla ilgili olarak başvuruları bulunduğundan, yapılan incelemenin sona erdirilmesi gerektiğini, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 93. maddesi gereğince bu paralarla ilgili inceleme ve tarhiyat yapılamayacağını beyan etmiştir.

Denetim elemanı ise vergi incelemesine başladıktan ve inceleme tutanağı taslağının mükellef kuruma gönderildikten sonra varlık beyanında bulunulduğu, bu paraların incelemeye konu kayıt dışı hasılat olduğuna dair bir veri bulunmadığı, mükellefin kredi kullandığı da dikkate alındığında, söz konusu varlık beyanının inceleme ve tarhiyata engel teşkil etmeyeceği sonucuna varmış ve düzenlediği vergi inceleme raporunda tarhiyat önermiştir.

Vergi mahkemesince verilen kararda ise vergi incelemesine başlandığı durumlarda varlık barışına ilişkin olarak bildirimde bulunabilmesine engel bir husus bulunmadığı, dava konusu cezalı tarhiyata konu kayıt dışı hasılatın, davacının bildirimde bulunduğu varlığın dışında bir tutara ilişkin olduğu tespit edilmeden herhangi bir tarhiyatın yapılamayacağı gerekçesiyle davayı kabul ederek yapılan tarhiyatları kaldırmıştır.

5.2. Yurt Dışındaki Varlıkların Beyan Edilmesine İlişkin Mahkeme Kararı

Varlık barışı kapsamında bildirilen yurt dışındaki dövizin, daha sonradan yapılan vergi incelemesinde sahte fatura kullanıldığının tespit edilmesi sonucunda bulunan KDV matrah farklarından mahsup edilmesi gerektiği gerekçesiyle açılan davanın kabul edilmesi üzerine, vergi idaresinin temyiz talebini Danıştay 4. Daire tarafından reddedilmiş olup, E. 2021/ 3426, K.2021/4101 sayılı kararla sonuca bağlanmıştır.ⁱⁱ

Dava konusu olayda mükellefin varlık barışı kapsamında yurt dışında döviz varlığı için bildirimde bulunduğu, söz konusu tutarın ülkemize getirildiği, beyan edilerek hesaplanan verginin ödendiği, daha sonradan yapılan incelemede geçmiş yıllarda kullanılan sahte faturalar nedeniyle ortaya çıkan KDV matrah farkından, varlık barışı kapsamında getirilen bu tutarların mahsup edilerek ödenecek vergi kalmayacağından, dava kabul edilerek cezalı tarhiyatlar ve özel usulsüzlük cezası kaldırılmıştır.

6. Varlık Barışına Yönelik Yeni Yasal Düzenleme Yapılmıştır.

5 Temmuz 2022 tarih ve 31887 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7417 Sayılı Kanun'un 50. maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 15. maddeyle, varlık barışına ilişkin olarak yeni yasal düzenleme yapılmış olup, söz konusu düzenleme yayım tarihi olan 5 Temmuz 2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Varlık barışına ilişkin olarak yapılan son yasal düzenlemede, tıpkı önceki düzenlemelerde olduğu gibi, mükelleflerin yurt dışındaki kayıt dışında kalmış varlıklarının bildirilerek ülkemize getirilmesi ve yurt içinde bulunan varlıklarının ise beyan edilerek kayıt altına alınmak suretiyle milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır.

6.1. Yurt Dışında Bulunan Varlıkların Bildirimi

Gerçek veya tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları 31.3.2023 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilerek uygulamadan yararlanma olanağı bulunmaktadır.

Yurt dışından getirilecek varlıkların banka ve aracı kurumlara bildirildiği tarihe göre farklı oranda vergiye tabi tutulmaları öngörülmüştür. Banka ve aracı kurumlar, 30.9.2022 tarihine kadar yapılan bildirimler için %1, 1.10.2022 tarihi ile 31.12.2022 tarihi (bu tarih dahil) arasında yapılan bildirimler için %2, 1.1.2023 tarihinden başlayıp 31.3.2023 tarihine kadar yapılan bildirimler için %3 oranında peşin olarak tahsil ettikleri vergiyi, bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edecek ve aynı sürede ödeyeceklerdir.

Ancak, yurt dışındaki olduğu bildirilen varlıkların, Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılan hesaplara transfer edildiği veya yurt dışından getirilerek bu hesaplara yatırıldığı tarihten itibaren en az bir yıl süreyle tutulması halinde vergi %0 olarak uygulanacaktır. Bu takdirde, banka ve aracı kurumlar tarafından bildirim esnasında tahsil edilerek vergi dairesine ödenen vergiler, bildirim sahibinin ilgili vergi dairesine başvurusu üzerine iade edilecektir.

6.2. Yurt İçinde Kayıt Dışı Bulunan Varlıkların Beyanı

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 taşınmazların, 31.3.2023 tarihine kadar vergi dairelerine beyan edilmesi durumunda, varlık barışı uygulamasından yararlanılacaktır.

Vergi dairelerine beyan edilen yurt içindeki varlıkların değeri üzerinden %3 oranında vergi tarh edilecek, söz konusu vergi tutarı tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir. Gerek yurt dışındaki varlıkların bildirimini nedeniyle olsun, gerekse yurt içindeki varlıkların beyan edilerek kayda alınması nedeniyle olsun, ödenen vergiler hiçbir suretle gider olarak yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.

6.3. Yeni Yasal Düzenlemede Mükelleflere Sağlanan Güvenceler

Yeni varlık barışı uygulamasından yararlanacak olanlara sağlanan yasal güvenceler ile yerine getirilmesi gereken şartlara, Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 15. maddenin 9 ve 10 numaralı fıkralarında yer verilmiş olup, söz konusu fıkralar aynen aşağıda yer almaktadır.

“(9) Bildirilen veya beyan edilen varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Diğer nedenlerle başlayan vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları sonucu bulunan matrah farkının madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti ve bildirilen veya beyan edilen varlık tutarının, bulunan matrah farkına eşit ya da fazla olması durumunda matrah farkına ilişkin tarhiyat yapılmaz. Bulunan matrah farkının, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespitine rağmen söz konusu varlık tutarlarından büyük olması durumunda sadece aradaki fark tutar üzerinden vergi tarhiyatı yapılır. Vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararları sonucunda bildirim veya beyana konu edilen varlıklar dışındaki nedenlerle matrah farkı tespit edilmesi durumunda, bu madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar, bulunan matrah farkından mahsup edilmeksizin tarhiyat yapılır.

(10) Birinci fıkra uyarınca bildirildiği halde, bildirilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye’ye getirilmemesi veya Türkiye’deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmemesi ile bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen vergilerin süresinde ödenmemesi ve bu maddede yer alan diğer şartların yerine getirilmemesi hallerinde dokuzuncu fıkra hükmünden yararlanılamaz. Vergi incelemesine başlanılan veya takdir komisyonuna sevk edilen tarihten sonra bu madde kapsamında yapılan bildirim ve beyanlar dolayısıyla söz konusu inceleme veya takdir komisyonu kararları sonucunda yapılacak tarhiyatlar için de dokuzuncu fıkra hükmü uygulanmaz. Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmez. Tahsil edilmiş olan vergiler red ve iade edilmez.”

6.4. Bakanlık Tarafından Yeni Düzenlemeye İlişkin Yapılan Açıklamalar

9 Ağustos 2022 tarih ve 31918 sayılı Resmî Gazete’de, 1 Seri No.lu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğin yayımıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı yeni varlık barışı düzenlemesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Söz konusu genel tebliğin 13. maddesinde yer açıklamalara aynen aşağıda yer verilmiştir.

“İnceleme ve tarhiyat yapılmayacak haller

MADDE 13- (1) Madde hükmü uyarınca, bildirimde veya beyanda bulunulan varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Bu hükümden yararlanabilmek için;

a) Yurt dışında bulunan bildirim konu varlıkların;

1) Bildirimin yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye’ye getirilmesi ya da Türkiye’deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi,

2) Bildirilen varlıklara ilişkin tarh edilen verginin süresinde ödenmesi,

3) Bildirime konu edilen varlıkların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerce kanuni defterlere kaydedilmesi, yasal defterlerine kaydettikleri bu kıymetler için pasifte özel fon hesabı açılması (veya kanuni defterlerin ilgili sayfalarında gösterilmesi), bu fon hesabının ve varlıkların iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilmemesi ve fon hesabının sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılmaması,

b) Türkiye’de bulunan ve beyana konu edilen varlıkların;

1) Beyan edilen varlıkların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerce kanuni defterlere kaydedilmesi, yasal defterlerine kaydettikleri bu kıymetler için pasifte özel fon hesabı açılması (veya kanuni defterlerin ilgili sayfalarında gösterilmesi), bu fon hesabının ve varlıkların iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilmemesi ve fon hesabının sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılmaması,

2) Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar tarafından banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırıldığı (taşınmazlar hariç) gösterir belgelerle tevsik edilmesi,

3) Madde kapsamında beyan edilen varlıklara ilişkin tarh edilen verginin süresinde ödenmesi,

gerekmektedir.

(2) Bildirilen varlıkların, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve 5/7/2022 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 31/3/2023 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 imkanından yararlanılacaktır.

(3) 5/7/2022 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.

(4) Bildirilen veya beyan edilen varlıklar dışındaki diğer nedenlerle başlayan vergi incelemeleri veya takdire sevk işlemleri dolayısıyla, madde kapsamında bildirimde veya beyanda bulunan mükellefler hakkında matrah farkı bulunması durumunda;

a) Bulunan matrah farkının bildirimde veya beyana konu edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti ve bildirilen veya beyan edilen varlık tutarının, bulunan matrah farkına eşit ya da fazla olması durumunda gelir veya kurumlar vergisi ile katma değer vergisi yönünden tarhiyat yapılmayacaktır.

Örnek 3- (ABC) A.Ş., madde hükmü kapsamında bağlı bulunduğu vergi dairesine Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan varlıkları için 16/8/2022 tarihinde 500.000 TL tutarında beyanda bulunmuş ve beyanına istinaden tarh edilen vergiyi süresinde ödemiştir. Maddede yer alan diğer şartları da taşıyan mükellef kurum sektör incelemeleri kapsamında 2020 hesap dönemine ilişkin incelemeye sevk edilmiştir. Bu döneme ilişkin yapılan inceleme sonucunda mükellef hakkında 250.000 TL kayıt dışı satışa ilişkin matrah farkı tespit edilmiş ancak mükellef kurum inceleme esnasında bu farkın madde hükmü kapsamında beyan edilen varlıklar nedeniyle meydana geldiğini belirtmiştir. Vergi inceleme elemanı tarafından mükellefin bu iddiası incelenmiş ve aradaki farkın nedeninin mükellefin ifadesine uygun olduğu anlaşılmıştır. Bu durumda, mükellef hakkında tarhiyat yapılmayacaktır.

b) Bulunan matrah farkının bildirimde veya beyana konu edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti halinde, bu farkın bildirilen veya beyan edilen varlık tutarından fazla olması durumunda, yalnızca aradaki fark tutar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi ile katma değer vergisi yönünden vergi tarhiyatı yapılacaktır.

Örnek 4- (DEF) Ltd. Şti. yurt dışında sahip olduğu madde kapsamına giren varlıkları için 1.000.000 TL bildirimde bulunmuştur. Maddede sayılan bütün şartları taşıyan mükellef hakkında yapılan ihbara istinaden mükellef kurumun 2019 hesap dönemi incelemeye sevk edilmiştir. Adı geçen kurum hakkında yapılan inceleme sonucunda 2.500.000 TL tutarında matrah farkı tespit edilmiştir. Mükellef söz konusu farkın 1.000.000 TL'sinin bildirilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığını ifade etmiştir. Vergi inceleme elemanı ise söz konusu farkın 750.000 TL tutarındaki kısmının bildirilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığını kalan tutarın ise hatalı amortisman ayırma, gider, indirim ve istisnaların doğru hesaplanmaması gibi diğer nedenlerden kaynaklandığını ortaya koymuştur. Bu durumda, anılan mükellef hakkında bulunan matrah farkının 750.000 TL tutarındaki kısmı için vergi tarhiyatı yapılmayacaktır.

(5) Vergi incelemesine başlanılan veya takdir komisyonuna sevk edilen tarihten sonra madde hükmüne istinaden bildirimde veya beyanda bulunulması durumunda ise vergi incelemesi ve takdir komisyonu kararına istinaden bulunan matrah farkları üzerinden vergi tarhiyatı yapılmasına engel teşkil etmeyecek ve bildirimde veya beyana konu edilen tutarlar mahsuba konu edilemeyecektir."

7. Yeni Varlık Barışında Mükelleflere Sağlanan Güvencelerin Değerlendirilmesi

7.1. Mahsup Edilecek Matrah Farklarına İlişkin Vergi Türleri Belirsizdir

2008 yılında yapılan ilk varlık barışı düzenlemesi ile 2013 yılında yapılan ikinci varlık barışı düzenlemesinde, mükelleflerce yapılmış beyan ve bildirimler nedeniyle vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacağı yönünde garanti verilmesinin yanı sıra daha sonra başka nedenlerle yapılan vergi incelemeleri sonucunda bulunacak gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV matrah farklarından, beyan edilen varlık tutarlarının mahsup edileceği açık ve seçik bir şekilde yasa metinlerinde yer almıştı.

Yeni vergi barışı uygulaması olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 15. maddenin 9 numaralı fıkrasında, *“Diğer nedenlerle başlayan vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları sonucu bulunan matrah farkının madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti ve bildirilen veya beyan edilen varlık tutarının, bulunan matrah farkına eşit ya da fazla olması durumunda matrah farkına ilişkin tarhiyat yapılmaz. Bulunan matrah farkının, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespitine rağmen söz konusu varlık tutarlarından büyük olması durumunda sadece aradaki fark tutar üzerinden vergi tarhiyatı yapılır.”* denilmiştir.

Dikkat edilecek olursa, varlık barışı kapsamında beyan edilerek kayda alınan yurt içi ve yurt dışındaki varlıklardan, diğer nedenlerle başlayan vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları sonucunda ortaya çıkan mahsup edilecek matrah farklarının vergi türlerine ilişkin olarak, yasa metninde herhangi bir belirleme ve sınırlama yapılmadığı görülmektedir.

Yani bu durumda, yeni varlık barışı uygulaması kapsamında beyan edilen varlıkların, yapılacak incelemeler sonucunda kayıt dışı bırakılan işlemlere ilişkin, örneğin ÖTV matrah farklarından kaynaklandığı ortaya çıkarsa; bu durumda gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV haricinde kalan diğer vergi türlerinin de bu uygulamadan yararlanabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca, yeni varlık barışı düzenlemesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği, 1 Seri No.lu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğin 13. maddesinde yapılan açıklamalarda ve örneklerde; bulunan matrah farkının bildirim veya beyana konu edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti halinde, bu farkın bildirilen veya beyan edilen varlık tutarından fazla olması durumunda, yalnızca aradaki fark tutar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi ile katma değer vergisi yönünden vergi tarhiyatı yapılacağı belirtilmiş olup, diğer vergi türleri açısından bir açıklama yapılmamıştır.

Verginin yasallığı ilkesi gereğince yürütme organı tarafından çıkarılan tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi tüm ikincil düzenlemelerin yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara aykırı olmaması gerekir. Dolayısıyla, gelir, kurumlar ve KDV haricinde diğer vergi türlerinden bulunan matrah farklarının bildirim veya beyana konu edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti halinde, bunların beyan edilen varlık tutarlarından mahsubununun tebliğe kısıtlanması mümkün değildir.

7.2. Yeni Düzenlemenin Hangi Yıllara İlişkin Koruma Sağladığı Belirsizdir

Varlık barışı düzenlemelerini, niteliği itibarıyla af yasası olarak değerlendirmek gerekir. Yurt dışında veya yurt içinde kayıt ve vergi dışında kalmış varlıklarını izah edemeyen mükelleflere, cüz'î tutarda bir vergi ödemeleri ve söz konusu varlıkları kayıt altına almaları karşılığında, vergi incelemesi ve tarhiyatla karşılaşmamaları konusunda yasal güvence verilmektedir.

Af yasaları doğası gereği geçmişte işlenen suçların affedilmesine yönelik olarak çıkarılır. Af yasalarında bir tarih milat olarak belirlenir, bu tarihten önce işlenmiş suçlara ilişkin olarak, öngörülen şartlar yerine getirilmek kaydıyla, yasaların gerektirdiği cezai müeyyidelerin uygulanmayacağı konusunda güvence verilir.

Geçmiş yıllarda çıkarılmış varlık barışı düzenlemelerini gözden geçirecek olursak, 22 Kasım 2008 tarih ve 27062 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan, 5811 Sayılı Kanun'la yapılan ilk varlık barışı düzenlemesinde, uygulamadan yararlanacak mükelleflere 2008 öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin kayıp ve kaçaklara dokunulmayacağı yönünde yasal güvence verilmiş, ancak mükelleflerin yasanın yayımlandığı 2008 yılına ilişkin beyanlarını mevcut yasalara uygun şekilde beyan etmelerini sağlamak üzere, mükelleflere 2008 ve sonraki yıllara ilişkin vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak herhangi bir yasal güvence verilmemiştir.

Aynı şekilde olmak üzere, 29 Mayıs 2013 tarih ve 28661 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan, 6486 Kanun'la yapılan ikinci varlık barışı düzenlemesinde, 1.1.2013 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak, diğer nedenlerle başlayan vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları uyarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, varlık barışı kapsamında beyan edilen tutarların mahsup edileceği belirtilmiş, mükelleflerin yasanın yayımlandığı 2013 yılına ilişkin beyanlarını mevcut yasalara uygun şekilde beyan etmelerini sağlamak üzere, mükelleflere 2013 ve sonraki yıllara ilişkin vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak herhangi bir yasal güvence verilmemiştir.

Yeni varlık barışı uygulamasından yararlanacak olanlara sağlanacak olan yasal güvencele, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 15. maddenin 9 numaralı fıkrasında yer verilmiş olup, söz konusu fıkra aynen aşağıda yer almaktadır.

“(9) Bildirilen veya beyan edilen varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Diğer nedenlerle başlayan vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları sonucu bulunan matrah farkının madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti ve bildirilen veya beyan edilen varlık tutarının, bulunan matrah farkına eşit ya da fazla olması durumunda matrah farkına ilişkin tarhiyat yapılmaz. Bulunan matrah farkının, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespitine rağmen söz konusu varlık tutarlarından büyük olması durumunda sadece aradaki fark tutar üzerinden vergi tarhiyatı yapılır. Vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararları sonucunda bildirim veya beyana konu edilen varlıklar dışındaki nedenlerle matrah farkı tespit edilmesi durumunda, bu madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar, bulunan matrah farkından mahsup edilmeksizin tarhiyat yapılır.”

Dikkat edilecek olursa yukarıdaki yasa hükmünde, bildirilen veya beyan edilen varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı belirtilmiş, ancak söz konusu vergi incelemelerinin ve tarhiyatlarının dönemine ilişkin herhangi bir belirleme ve sınırlama yapılmamıştır.

Diğer taraftan, yeni varlık barışı düzenlemesine göre, gerçek veya tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları 31.3.2023 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilerek uygulamadan yararlanma olanağı bulunmaktadır.

Ayrıca, 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 taşınmazların, 31.3.2023 tarihine kadar vergi dairelerine beyan edilmesi durumunda, varlık barışı uygulamasından yararlanılacaktır.

Yukarıda yer alan hükümleri topluca değerlendirecek olursak, yani gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin son varlık barışı düzenlemesi çerçevesinde kayıt ve vergi dışında bıraktıkları yurt içindeki ve yurt dışındaki varlıklarını 31.3.2023 tarihine kadar uygulamadan yararlanmak üzere beyan edebileceklerini ve bildirilen veya beyan edilen varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı konusunda vergilendirme dönemleri itibarıyla herhangi bir sınırlama ve belirleme olmadığını dikkate aldığımızda, mükelleflerin 2022 yılı vergilendirme dönemleri için de varlık barışından yararlanabilecekmiş gibi bir sonuç ortaya çıkıyor.

Bu durumda, son yapılan varlık barışı düzenlemesinin, mükelleflerin geçmiş yıllarda yaptıkları hataların birazcık vergi alınarak düzeltilmek suretiyle, kayıt dışı bırakılmış varlıkların milli ekonomiye kazandırılmasına yönelik bir af uygulaması olduğu kadar, aynı zamanda içinde bulunduğumuz yıla ilişkin olarak da mükemmel bir vergiden kaçınma ve vergi planlaması aracına dönüşeceği söylenebilir.

Örnek vermek gerekirse ticari kazançları nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanların, 2022 yılında bir kısım hasılatını kayıt dışında bırakarak, söz konusu kayıt dışı bırakılan hasılat ve KDV matrah farkı toplamı kadar bir tutarı 2023 yılında varlık barışı kapsamında bildirmesi veya beyan etmesi durumunda, vergi ödemesi vb. diğer şartları yerine getirmesi kaydıyla, bu mükelleflerin varlık barışı uygulamasından 2022 vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak da yararlanmasının önünde herhangi bir yasal engel bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Yukarıda detaylarıyla açıkladığımız sorunları çözmeyi düşünecek olanlar için bir hatırlatmada bulunalım. Türkiye Büyük Millet Meclisi 1 Ekim 2022 Cumartesi günü açılıyor. Hadi elimiz değmişken, Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 15. maddenin 9 numaralı fıkrasında yapılması gerektiğini düşündüğümüz değişiklik önergesini de hazırlayalım, belki kullanmak isteyenler olabilir.

“(9) Bildirilen veya beyan edilen varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin olarak 1/1/2022 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra diğer nedenlerle başlayan 1/1/2022 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları sonucunda gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkının, bu madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti ve bildirilen veya beyan edilen varlık tutarının, bulunan matrah farkına eşit ya da fazla olması durumunda matrah farkına ilişkin tarhiyat yapılmaz. Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden bulunan matrah farkının, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespitine rağmen söz konusu varlık tutarlarından büyük olması durumunda sadece aradaki fark tutar üzerinden vergi tarhiyatı yapılır. Söz konusu vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararları sonucunda bildirim veya beyana konu edilen varlıklar dışındaki nedenlerle matrah farkı tespit edilmesi durumunda, bu madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar, bulunan matrah farkından mahsup edilmeksizin tarhiyat yapılır.”

Konuya ilişkin soru ve sorunlarınızla ilgili olarak iletişim kurabilirsiniz.

ⁱ Karar metni için bkz. <https://www.finansgundem.com/yazarlar/varlik-barisinda-gizli-matrah-artirimi-gorusumuz-mahkemece-tescillenmistir-yazisi/1652932>

ⁱⁱ Karar metni için bkz. <https://www.adalet.gen.tr/danistay-4-daire-esas-no-2021-3426-karar-no-2021-4101.html>