

# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 4 - Nisan 2023



Şirket Çalışanlarına Sunulan Hisse Edindirme Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi

**Ayfer KAYACAN**

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesindeki Son Değişiklikler

**Oytun YAĞLITEPE - Abdullah YEKELER**

Emisyon Primlerinin Sermaye Artırımında İndirim Uygulaması Karşısındaki Durumu

**Mesut HURŞİTOĞLU**

Travmanın Mali Yansıması: Deprem Vergisi

**Ömer ŞENER**

**2022 Yılı Matrah Artırımı:**

Yine Yeni Yeniden Yapılandırma Kanunu

**Murat SOFTA**



# VERGİ PUSULASI



## 5. YIL

*Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın*

**YAZI DANIŐMA KURULU**

<b>ADI-SOYADI</b>	<b>UNVANI</b>	<b>GÖREV YERİ</b>
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. BaŐ Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGÜN	E.Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi BaŐ Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŐKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ BaŐkanlıđı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürőat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ömit Çağlar IŐIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŐ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAĞUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ BaŐkanlıđı
Halit İslam EKMEK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĞMUŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

# VERGİ PUSULASI

SAYI 4

TARİH NİSAN / 2023

**Sahibi** Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı  
Halit İslam EKMEN

**Genel Yayın Yönetmeni** Adile ECEMİŞ GÜLEÇ  
**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü** Ufuk KAYNAR

**Dış İlişkiler Koordinatörü** Mehmet Nazmi TOR  
**ve Reklam Sorumlusu**

**Yayın Kurulu** Şenay OTO  
Funda ŞAHİN  
Ayfer KAYACAN  
Ömer YÜREK  
Fırat DEMİR  
Hüseyin PEKMEZCİLER  
Sinan UYGUR  
Adem YALÇIN  
Rıdvan ÖNDER  
Nasuh ERDÖNMEZ

**İstanbul Temsilcisi** Özge İnci HURŞİTOĞLU

**Ankara Temsilcisi** Behiç BARIŞIK

**İzmir Temsilcisi** Kazım ATİK

**Makale Göndermek İçin** [yayin@mded.org](mailto:yayin@mded.org)

**Dizgi ve Görsel Tasarım** Fatma Nur İYİĞÖR

**Yayın Satış ve Yazışma Adresi** Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi  
Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul  
(212) 909 13 10 [yayin@mded.org](mailto:yayin@mded.org) [www.mded.org](http://www.mded.org)

**Baskı Cilt** Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic.  
Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi  
5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06

**Yıllık Abone Bedeli** 500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

# VARLIK BARIŞINA İLİŞKİN SON DÖNEMLERDEKİ DÜZENLEMELER

Abdi AKGÜNEŞ<sup>1</sup>

## ÖZET

Vergi mevzuatında muhtemel vergi incelemelerinden korunma vasfı taşıyan çeşitli düzenlemeler yapılmakta olup son dönemlerde varlık barışına ilişkin iki farklı Kanunda üç ayrı düzenlemeye yer verilmiştir.

İlk iki düzenleme Gelir Vergisi Kanun'unun geçici 90 ve 93. maddelerinde son düzenleme ise Kurumlar Vergisi Kanun'unun geçici 15. maddesinde yapılmış; üç düzenleme de özü itibariyle aynı hususta olmakla birlikte kapsam ve uygulama usul ve esaslar açısından farklılıklar barındırmaktadır.

Her üç düzenlemede de yurt dışındaki ve Türkiye'deki varlıklar bildirim ve beyana konu edilebilmektedir. Varlık barışı kapsamında bildirim veya beyanda bulunan mükellefler, daha sonrasında karşılaştıkları vergi incelemelerinde bu bildirim ve beyanları sayesinde bu varlığı vergiden bağışık bırakabilmektedirler.

Kurumlar Vergisi Kanun'unun geçici 15. maddesiyle getirilen düzenlemede; gerek kapsam olarak gerek uygulama usul ve esaslar yönünden varlık barışı uygulaması daha geniş ele alınarak tereddüt edilecek hususların önüne geçilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** varlık barışı, geçici 90. madde, geçici 93. madde, geçici 15. madde, yurt dışındaki varlık, yurt içindeki varlık

---

1 \* Vergi Müfettişi, Orcid No: 0009-0005-1305-7713



## GİRİŞ

Vergi kanunlarında literatürde ‘vergi affı’, ‘yapılandırma’, ‘matrah artırımı’ ve ‘varlık barışı’ gibi kavramlarla nitelendirilen konularda çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Son dönemlerde ise varlık barışına (Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması) yönelik düzenlemeler sıklıkla gündeme gelmektedir.

Varlık barışına ilişkin ilk olarak 2008 yılında “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” ile<sup>2</sup> düzenleme getirilmiş, ardından 2013 ve 2016 yıllarında bu uygulama tekrar gündeme gelmiş, 2018 yılından günümüze kadar olan dönemde ise varlık barışına ilişkin uygulamalar birbirinin devamı olacak şekilde süreklilik arz etmiştir.

Varlık barışı uygulaması ile yurt dışındaki ve yurt içindeki varlıklar ekonomiye kazandırılmakta ve kayıt altına alınmaktadır. Yurt dışında ve/veya yurt içindeki varlıklarını bildirim veya beyana konu eden kişi ya da mükellefler bu haktan yararlanabilmektedirler.

Makalemizde; son dönemlerde varlık barışına yönelik düzenlemeler, bu düzenlemeler arasındaki farklılıklar ve varlık barışı uygulamasının vergi incelemelerine olan etkisi ile özellikli ve ihtilaf konusu olan hususlara yer verilecektir.

### 1. VARLIK BARIŞINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Varlık barışına ilişkin getirilen düzenlemelere yürürlük tarih sırasına göre

2 22.11.2008 Tarih ve 27062 Sayılı Resmi Gazete

3 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete

4 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete

5 19.07.2019 Tarih ve 30836 Sayılı Resmi Gazete

aşağıda yer verilecektir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun’una<sup>3</sup> (GVK) eklenen geçici 90 ve 93. maddelere Kanun düzeyinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>4</sup> (KVK) geçici 15. maddedeki düzenlemeye ise Kanun ve tebliğ düzeyinde değinilecektir.

#### 1.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa Eklenen Geçici 90. Madde

7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un<sup>5</sup> 2. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun’una eklenen geçici 90. maddeye göre; yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, 31/12/2019 (madde kapsamındaki süreler 30/12/2019 tarih ve 30994 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1948 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 6 ay uzatılmıştır.) tarihine kadar Türkiye’deki banka veya aracı kuruma bildiren gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu varlıklara serbestçe tasarruf edebileceklerdir. Banka ve aracı kurumlar kendilerine bildirilen tutar üzerinden hesapladıkları % 1 oranındaki vergiyi beyan ederek ödeyeceklerdir. Bu kapsama giren varlıkların yurt dışı finans kurumlarından alınan kredilerin ödenmesinde kullanılması halinde Türkiye’ye getirme şartı aranmayacak; diğer hallerde varlıkların Kanun maddesinin yayımından önce getirilerek sermaye avanslarından mahsup edilmesi durumu hariç bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye’ye getirilmesi gerekecektir.

Bildirilen ve 19.07.2019 tarihinden önce Türkiye’ye getirilen varlıklar defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla sermaye

avanslarından mahsup edilebilecektir. Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca defter tutan mükellefler, bu madde kapsamında Türkiye'ye getirilen varlıklarını dönem kazancının belirlenmesinde dikkate almaksızın işletmelerine dahil edebilecekler ve bu varlıklara serbestçe tasarruf edebileceklerdir.

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 taşınmazlar, mükelleflerce 31/12/2019 (Cumhurbaşkanı Kararı ile 6 ay uzatılmıştır.) tarihine kadar vergi dairelerine beyan edilmesi ve % 1 oranında tarh edecek vergiyi takip eden ay sonuna kadar ödenmesi şartıyla; dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın yasal defterlere kaydedilebilecek ve vergiye tabi kazanç ile dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilecektir. Ayrıca beyan edilen bu varlıklar sermayeye eklenebilecektir.

Hem yurt dışındaki bildirim konu olan varlıklar hem de Türkiye'de olup beyana tabi olan varlıklara ilişkin ödenen vergiler gider yazılamayacak, varlıklar amortismanına konu olamayacak ve bu varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar da gider veya indirim konusu yapılamayacaktır. Aynı zamanda bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin hiçbir surette vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

### **1.2. Gelir Vergisi Kanununa Eklenen Geçici 93. Madde**

Gelir Vergisi Kanun'una bazı varlıkların ekonomiye kazandırılmasına ilişkin

düzenlemelerin yer aldığı aynı Kanun'un geçici 90. maddesindeki düzenlemenin devamı niteliğinde olacak şekilde 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>6</sup> ile geçici 93. madde eklenmiştir.

GVK'ya eklenen yeni hükümlerle gerçek ve tüzel kişiler yurt dışında bulunan varlıklarını banka ve aracı kurumlara bildirmeleri şartıyla; bu varlıklara serbestçe tasarruf edebilme, bu varlıkları yurt dışı finans kurumlarından olan borçlarında kullanma, sermaye avanslarından mahsup etme, işletmelerine dahil etme ve işletmelerinden çekebilme olanaklarından yararlanabilecektir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ise yurt içinde bulunan varlıklarını vergi dairesine bildirmeleri şartıyla; herhangi bir vergi ödemeksizin ve dönem kazancının tespitinde dikkate almaksızın bu varlıklarını defterlerine kadedebilecek ve vergiye tabi kazanç ile dağıtılabilir kazancın belirlenmesinde dikkate almaksızın işletmeden çekebileceklerdir.

Geçici 90. madde hükmünde yer alan varlıkların bildirilen veya beyan edilen tutarı üzerinden % 1 oranında vergi ödenmesi şartı da bu düzenlemede aranmayacaktır.

### **1.3. Kurumlar Vergisi Kanununa Eklenen Geçici 15. Madde**

7417 Sayılı Devlet Memurları Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un<sup>7</sup> 50. maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'una<sup>8</sup> eklenen Geçici 15. maddede bazı varlıkların

6 17.10.2020 Tarih ve 31307 Sayılı Resmi Gazete

7 05.07.2022 Tarih ve 31887 Sayılı Resmi Gazete

8 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, Erişim Tarihi: 16.02.2023

ekonomiye kazandırılmasına ilişkin şu hükümlere yer verilmiştir:

“(1) 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 bildirilir.

(2) Birinci fıkra kapsamına giren varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 31/3/2023 tarihine kadar kapatılmasında kullanılabilir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye’ye getirilme şartı aranmaksızın bu madde hükümlerinden yararlanılır.

(3) Bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce Türkiye’ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması hâlinde, söz konusu avansların en geç 31/3/2023 tarihine kadar defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla bu madde hükümlerinden yararlanılır.

(4) 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 taşınmazlar, 31/3/2023 tarihine kadar vergi dairelerine beyan edilir.

(5) Birinci ve dördüncü fıkra kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan

mükellefler tarafından bildirim veya beyan tarihi itibarıyla 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 bildirim veya beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilemez, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi halinde 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 ve bildirim veya beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmesi koşuluyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabılır kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar, bu fıkroda yer alan beyan dışındaki diğer şartlar aranmaksızın madde hükümlerinden yararlanabilirler, bunlar tarafından taşınmaz dışındaki varlıkların en geç beyan tarihi itibarıyla banka veya aracı kurumlara yatırılmak suretiyle tevsik edilmesi zorunludur. Dördüncü fıkra kapsamında beyan edilerek işletme kayıtlarına alınacak taşınmazların işletmeye devrine ilişkin tapuda yapılacak işlemlerden, 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu uyarınca harç alınmaz, bu taşınmazların işletmeye devri 193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesi uygulamasında elden çıkarma sayılmaz.

(6) Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak bildirim sahibinden bildirilen varlıkların değeri üzerinden 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, 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 eder ve aynı sürede öderler. Şu kadar ki vergi oranı; 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 %0 olarak uygulanır. Bu takdirde, banka ve aracı kurumlar tarafından bildirim esnasında tahsil edilerek vergi dairesine ödenen vergi, bildirim sahibinin ilgili vergi dairesine başvurusu üzerine iade edilir.

(7) Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %3 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir. Bu fıkra ve altıncı fıkra göre ödenen vergi, hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.

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

(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.

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

(12) Hazine ve Maliye Bakanlığı, madde

*kapsamına giren varlıkların Türkiye'ye getirilmesi ve bildiri ile işletmeye dâhil edilmelerine ilişkin hususları, bildirim ve beyana esas şekli ile maddenin uygulanmasında kullanılacak bilgi ve belgeler ile iade işlemlerine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*

...”

Maddenin 12. fıkrasında hükme bağlandığı üzere; Hazine ve Maliye Bakanlığı, madde kapsamındaki varlıkların Türkiye'ye getirilmesi, bildiri, **işletmeye** dahil edilmesine ilişkin hususları ve maddenin uygulanmasında kullanılacak bilgi ve belgeler ile bu madde kapsamında yapılacak iade işlemlerine ve uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Buna istinaden 1 Seri Nolu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ<sup>9</sup> (Tebliğ) ile Bakanlık maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Tebliğ'in ikinci bölümünde “Yurt Dışında Bulunan Varlıkların Bildirilmesi, Türkiye'ye Getirilmesi, Verginin Ödenmesi ve İadesine” ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

Tebliğ'in 3. maddesine göre; gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışındaki varlıklar, 5/7/2022 tarihinden 31/3/2023 tarihine kadar bankalara veya (menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına münhasır olmak üzere) aracı kurumlara bildirilebilecektir. Gerçek ve tüzel kişilerce, söz konusu varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerine herhangi bir beyanda bulunulmayacaktır. Kanun maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları kapsamındaki, yurt dışı kredilerin ve sermaye avanslarının

kapatılmasında kullanılan varlıkların da banka ve aracı kurumlara bildirilmesi gerekmektedir.

Gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan varlıklar için tek bir bildirim verilmesi esastır. Ancak, maddenin uygulamasında bildirim yapıldığı her ay farklı bir vergilendirme dönemi olarak kabul edildiğinden, 31/3/2023 tarihine kadar (bu tarih dâhil) birden fazla bildirimde bulunulması mümkündür.

Varlıklarını yurtdışında bulunan banka ve finans kurumlarındaki borçlarının kapsatılmasında kullananların; kredilerini kapattıklarına dair yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan alacakları tevsik edici belgelerin bir örneğini bildirimlerine eklemeleri gerekmekte olup bu bildiri alan banka veya aracı kurumun, defter kayıtlarından düşme işlemine ilişkin kontrol yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Yurt dışında bulunan ancak kapsama girmeyen varlıkların (örneğin taşınmazların) 31/3/2023 tarihine kadar kapsamdaki varlıklara dönüştürülmek suretiyle söz konusu madde hükümleri **çerçevesinde** Türkiye'ye getirilmesi mümkündür.

Tebliğ'in 5. maddesinde, yurtdışında bulunan varlıkların bildiri **üzerine banka veya aracı kurumlarca** yapılacak işlemler ve verginin ödenmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup varlıkların bildirim tarihine göre farklı oranlarda vergi ödeme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu kapsamda; banka ve aracı kurumların kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak bildirim sahibinden bildirilen varlıkların değeri **üzerinden 2022/9/30 tarihine kadar yapılan bildirimler için ,1%**

9 09.08.2022 Tarih ve 31918 Sayılı Resmi Gazete

2022/10/1 tarihi ile 31/12/2022 tarihi (bu tarih dahil) arasında yapılan bildirimler için %2, 31/3/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılan bildirimler için %3 oranında peşin olarak tahsil edilecekleri vergiyi, bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla beyan etmeleri ve beyan süresi içerisinde bu vergileri ödemeleri gerekmektedir.

Tebliğın 6. maddesinde; yurtdışında bulunan varlıkların bildirimine istinaden tahsil edilen vergilerin bildirim sahibine iadesinin hangi şartlarda ve nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Yurt dışında bulunan ve madde kapsamında bildirim konu edilen varlıkların, Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlardaki hesaplara transfer edildiği veya yurt dışından getirilerek bu hesaplara yatırıldığı tarihten itibaren en az bir yıl süreyle bu hesaplarda tutulması halinde, bildirilen varlıkların değeri üzerinden madde kapsamında uygulanması gereken vergi oranı %0 olarak dikkate alınacaktır. Buna istinaden daha önce ödenen vergi, bildirim yapana nakden veya vergi borçlarına mahsuben iade edilebilecektir. Bir yıllık sürenin başlangıcı olarak varlıkların banka ya da aracı kurumlara transfer tarihi esas alınacak ve açılan hesaplara transfer edilen veya yatırılan varlıkların, banka ve aracı kurumlarda farklı mevduat, katılım ve yatırım gibi hesaplarda değerlendirilmesi iadeye ilişkin bir yıllık sürenin hesabını etkilemeyecektir.

Tebliğın dördüncü bölümünde yurt dışıda ve yurt içindeki varlıkların bildirim ve beyanına ilişkin ortak hükümlere yer verilmiştir.

Tebliğın 10. maddesine göre; Türk lirası cinsinden para, itibari(nominal) değeriyle, altın, rayiç bedeliyle, döviz, Türkiye

Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla,

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından;

Pay senetleri, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari(nominal) değeriyle,

Tahvil, bono, eurobond gibi borçlanma araçları, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari(nominal) değeriyle,

Yatırım fonu katılma payları, 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 değerlendirilecektir.

Taşınmazlar ise rayiç bedeliyle değerlendirilerek bildirim konu olacaktır. Tebliğın uygulanmasında rayiç bedel olarak varlığın bildirim veya beyan tarihindeki alım satım bedeli dikkate alınacaktır. Borsa rayicinin belirlenmesinde ise söz konusu varlıkların bildirildiği veya beyan edildiği tarihte işlem gördüğü yurt içi veya yurt dışındaki borsalarda oluşan değerler dikkate alınacaktır.

## 2. VARLIK BARIŞINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERDEKİ FARKLILIKLAR

Varlık barışına ilişkin son dönemlerde ilk olarak Gelir Vergisi Kanun'una eklenen geçici 90. madde ile bir düzenlemeye yer verilmiş, ardından aynı Kanun'a geçici 93. madde ile bir düzenleme daha eklenmiştir. Son olarak da Kurumlar Vergisi Kanun'una eklenen

geçici 15. madde ile yeni bir düzenleme yapılmıştır. Düzenlemelerde kapsam olarak genelde farklılık bulunmamakla birlikte Kanun hükümlerinden yararlanma şartları ve uygulamadaki usul ve esaslar açısından farklılığa gidilmiştir.

GVK geçici 90. maddeyle getirilen düzenlemede yurt içi ve yurt dışındaki varlıkların beyanı ve bildirim için % 1 oranında vergi ödenmesi gerekirken geçici 93. maddede böyle bir şart aranmamaktadır. KVK'ya eklenen geçici 15. maddede ise yurt içindeki varlıkların beyanı dolayısıyla alınan vergi % 3' e çıkarılmış ve yurt dışındaki varlıkların bildiriminde alınacak vergi içinse süre bazında vergi oranları belirlenmiştir. Aynı zamanda KVK geçici 15. maddeyle, bildirim konu olan yurt dışındaki varlıklarını bir yıl süreyle bankada bulunduranlardan alınacak verginin oranı sıfıra indirilerek daha önce ödenen verginin iade edilmesi olanağı tanınmıştır.

GVK geçici 90 ve geçici 93. maddeler kapsamında bildirim ve beyana konu olan varlıkların VUK uyarınca defter tutan mükellefler tarafından defterlere kayıt edilmesi ihtiyari iken KVK 15. madde kapsamında bildirim ve beyana konu olan varlıkların ise anılan mükelleflerce yasal defterlere kayıt edilmesi zorunluğuna getirilmiştir.

GVK geçici 90 ve 93. maddelerde yurt dışı ve yurt içinde bulunan ve bildirim veya beyana konu olan varlıkların kanuni defterlere kaydedilmesi durumunda bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacak ve bu varlıklar vergiye tabi kazanç ile dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilecektir. KVK geçici 15. madde kapsamında bildirim veya beyana konu olan varlıklar ise defterlere

kayıt durumunda dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacak ancak iki yıl süreyle işletmeden çekilemeyecek ve sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamayacaktır. Bu varlıklar; bildirim veya beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmesi koşuluyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilecektir.

GVK geçici 90 ve 93. maddelerde yalnızca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri Türkiye'de bulunan varlıkları için varlık barışına ilişkin hükümlerden yararlanabiliyorken; KVK geçici 15. madde ile getirilen düzenlemede ise gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayanlar, şahıs şirketleri ve adi ortaklıklar da Kanun kapsamına alınarak Türkiye'de bulunan varlıklarını beyana konu edebilme olanağına kavuşmuştur.

KVK geçici 15. madde ile beyan edilerek işletme kayıtlarına alınacak Türkiye'deki taşınmazların işletmeye devrine ilişkin tapuda yapılacak işlemlerden harç alınmayacağı ve bu taşınmazların işletmeye devrinin GVK'nin mükerrer 80. maddesi uygulamasında elden çıkarma sayılmayacağı hükmüne yer verilmişken GVK kapsamında yapılan düzenlemelerde bu imkan bulunmamaktadır.

### **3. BİLDİRİLEN VEYA BEYAN EDİLEN VARLIKLARIN VERGİ İNCELEMESİNE ETKİSİ VE ÖZELLİKLİ HUSUSLAR**

#### **3.1. Varlıkların İnceleme Kapsamına Alınmaması ve Türkiye'de Bulunan Varlıkların Mükellefiyet Kaydı Bulunmayanlarca Beyanı**

GVK geçici 90. madde kapsamında bildirim veya beyana konu olan varlıkların vergi incelemesi kapsamı dışında tutulabilmesi için tarh edilen vergilerin ödenmesi ve yurt dışında

bulunan varlıkların ise istisnalar dışında bildirim tarihinden itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka yada aracı kurumların hesabına transfer edilmesi yeterli olacaktır. GVK geçici 93. maddedeki düzenlemede ise herhangi bir vergi ödeme yükümlüğü olmadığından, sayılan diğer şartların sağlanması varlıkların inceleme dışında kalması için yeterli olacaktır.

KVK geçici 15. madde kapsamında bildirim veya beyana konu varlıkların inceleme kapsamının dışında tutulması hususu ise GVK'de yer alan düzenlemelere nispeten daha sıkı şartlara bağlanmıştır. Buna göre; varlıkların vergi incelemesinin kapsamı dışında olabilmesi için; yurt dışındaki varlıkların (Yurt dışı kredilerin ödenmesinde kullanılması hariç.) Türkiye'ye getirilmesi ve tarh edilen vergilerin ödenmesinin yanı sıra bu varlıkların, defter tutan mükelleflerce yasal defterlere kaydedilmesi ve iki yıl süreyle işletmeden çekilmemesi ve bilanço usulünde defter tutanlarca yasal defterlere kaydedilen bu varlıklar için pasifte özel bir fon hesabı açılması, bu fon hesabı ve varlıkların iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilmemesi ve sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılmaması gerekmektedir.

GVK kapsamındaki düzenlemelerde bulunmayan ancak KVK geçici 15. maddede yer alan bir diğer husus ise gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ait yurt içindeki varlıkların Kanun kapsamında beyan edilebilmesi durumudur. GVK geçici 90 ve 93. maddelerde yalnızca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için Türkiye'de bulunan varlıklarını bildirim ve beyanda bulunma hakkı verildiğinden bu vergiler için mükellef kaydı bulunmayanların varlık barışına ilişkin

haklardan yararlanamayacağı anlaşılmaktadır. Yurt dışında bulunan varlıkların tüm gerçek ve tüzel kişiler tarafından bildirim konusuna edilebilmesi halinde, yurt içindeki varlıkların da gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayanlar tarafından beyan edilebilmesi beklenen bir yaklaşımdır. Ancak Kanun hükmünde açıkça belirtildiği üzere; mevcut haliyle bu hak yalnızca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanındığından mükellef kaydı olmayanların fiilen beyanda bulunmaları da mümkün olmayacaktır.

Nitekim konuya örnek teşkil edecek bir olayda davacı tarafından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'unun geçici 90. maddesi uyarınca varlık barışı müessesesinden yararlanmak için yaptığı başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada: *"Vergi Mahkemesince verilen ... kararda; geçici 90. madde hükümlerinden yararlanmak için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'unun geçici 90. maddesinin 6. fıkrasındaki; 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, 31/12/2019 tarihine kadar vergi dairelerine beyan edileceği düzenlendiğinden, bu fıkradan yararlanabilmenin ilk koşulunun gelir vergisi mükellefi olmak gerektiği ve davacının başvuru tarihi itibarıyla herhangi bir gelir vergisi mükellefiyeti bulunmadığı sabit olduğundan dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.... Bu karara yönelik olarak yapılan istinaf başvurusu ..Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... kararı ile kesin olarak reddedilmiştir."* ve Danıştay Dördüncü Dairesince verilen kararda<sup>10</sup> Vergi Mahkemesi

10 10.01.2022 Tarih ve E:2022/6393, K:2022/9 Sayılı Karar, <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi:21.02.2023



ve Bölge İdare Mahkemesince verilen kararlar onanmıştır.

Diğer taraftan yurt dışında mukim kurumdan elde ettiği gelirleri dolayısıyla herhangi bir mükellefiyet açtırmayan, yasal defter tutmayan, belge düzenlemeyen ve beyanda da bulunmayan ancak GVK geçici 90/6. maddesi gereği beyanda bulunan bir mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu dolayısıyla vergi ziyalı tarh edilen gelir vergisi ve geçici vergiler mükellefçe dava konusu edilmiş ve Ordu Vergi Mahkemesi 25/10/2021 tarih ve E:2021/70, K:2021/422 sayılı karar ve; *“Davacının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun’unun geçici 90. maddesinin 6. fıkrası kapsamında elde ettiği gelirlere ilişkin olarak süresi içerisinde beyanda bulunduğu ve Kanun gereği yüzde 1 oranında adına tahakkuk eden vergileri ödediği, dolayısıyla hakkındaki söz konusu inceleme başlatılmadan varlık barışı düzenlemesi ile öngörülen şartları yerine getirdiği anlaşıldığından, davacının anılan Kanun ile tanınan inceleme ve tarhiyat bağımsızlığından yararlandırılması gerektiği ve belirtilen yasal düzenlemeye aykırı şekilde bu gelirlerine ilişkin olarak inceleme ve tarhiyat yapılması suretiyle davacı adına tarh edilen ... bir kat vergi ziyalı cezalı gelir vergisi ile ... bir kat vergi ziyalı cezalı gelir geçici vergilerinde hukuka uyarlık görülmediği”* gerekçeyle mükellefi haklı bulmuş, bu karara karşı Vergi İdaresince yapılan istinaf başvurusu ise Samsun Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dairesinin kararı <sup>11</sup> ile reddilmiştir.

Vergi Mahkemelerine taşınan davalardan şu anlaşılmaktadır: Vergi İdaresi, bizim de katıldığımız; GVK geçici 90. madde kapsamındaki varlık barışı uygulamasından gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti

olmayanların Kanun kapsamında varlık için beyanda bulunamayacağı ve beyanda bulursa dahi bu haktan yararlanamayacağı görüşündedir. Vergi Mahkemeleri ise mükellefiyeti olmayanların GVK geçici 90. madde kapsamında beyanda bulunamayacağı görüşüne katılmakla birlikte eğer bir gerçek kişi geçici 90. madde kapsamında beyanda bulunmuşsa ve tarh edilen vergiyi ödemişse o dönemde mükellefiyet kaydı bulunmasa dahi varlık barışı uygulamasından yararlanabileceği görüşündedir.

### **3.2. Bildirim veya Beyana Konu Olan Varlıkların Diğer Nedenlerle Başlayan Vergi İncelemesine Etkisi**

GVK kapsamındaki düzenlemelerde yer verilmeyen ancak KVK geçici 15. maddesinde açıkça belirtilen diğer bir konu ise diğer nedenlerle başlanan vergi incelemelerinde varlık barışı uygulaması kapsamında bildirim veya beyana konu olan varlığın vergi incelemesi sonucu bulunan matrah farkının nedeni olması durumudur. Buna göre; bulunan matrah farkının bildirim 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 yapılmayacak; ancak bulunan matrah farkı bildirim veya beyana konu olan tutardan fazla ise aradaki fark tarhiyata konu olacaktır.

GVK geçici 90 ve 93. maddelerinde yer alan düzenlemelerde, diğer nedenlerle başlayan vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah farkının nedeninin bildirim veya beyana konu olan varlık olması durumunda nasıl bir yol izleneceği konusunda bir

<sup>11</sup> 15.02.2022 Tarih ve E:2022/51, K:2022/114 Sayılı Karar, <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi:21.02.2023

belirleme olmasa da, Kanun hükümlerinde bu varlıklar dolayısıyla hiçbir şekilde inceleme yapılmayacağı belirtildiğinden; denetim elememanınca yürütülen inceleme sonucunda bulunan matrah farkının mükellefin defter kayıtlarına almadığı ancak daha sonra bildirim veya beyan sonucunda kayıtlarında yer verdiği varlıklardan kaynaklanması durumunda, bu varlıkların bildirim veya beyan değerine isabet eden tutarın bulunan matrah farkından mahsup edilmesi gerektiği görüşündeyiz. Ancak denetim elemanınca yürütülen inceleme sonucunda varlıktan kaynaklanmayan başka bir eleştiri konusu dolayısıyla ortaya çıkan matrah farkının ise mükellefin kayıt dışı bıraktığı ve daha sonra kayıtlarına aldığı bir varlığın değerinden mahsup edilemeyeceği açıktır.

### **3.3. Vergi İncelemesine Başlandıktan Sonra Bildirim veya Beyanda Bulunma Durumu**

KVK geçici 15/10. maddesinde; vergi incelemesine başlanılan veya takdir komisyonuna sevk edilen tarihten sonra madde kapsamında mükelleflerce yapılan bildirim ve beyanlar dolayısıyla söz konusu inceleme veya takdir komisyonu kararları sonucunda yapılacak tarhiyatlar için dokuzuncu fıkra hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre; vergi incelemesine başlanılan veya takdir komisyonuna sevk edilen tarihten sonra madde hükmüne istinaden bildirimde veya beyanda bulunulması durumunda; bu bildirim veya beyanlar 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.

GVK geçici 90 ve 93. maddelerinde yer alan düzenlemelerde ise vergi incelemesine başlandıktan veya takdir komisyonuna sevk edildikten sonra mükelleflerce yapılacak bildirim veya beyanların devam eden vergi incelemesi sonucu bulunacak matrah farkları ile tarhiyatlara etkisine dair herhangi bir belirleme yapılmamış olup tartışma konusu olabilecek bir husus daha ortaya çıkmıştır.

Bu kapsamda; vergi incelemesine başlandıktan sonra verilen GVK geçici 90. madde kapsamındaki bir beyanın incelemeye başlandıktan sonra incelemeyle ilgili tüm hususların öğrenilmesi üzerine kayıt dışı bırakılan varlığa ilişkin beyanname verilmiş olunması dolayısıyla vergi incelemesi esnasında dikkate alınmaması nedeniyle ihtilaf konusu olan tarhiyat hakkında İstanbul İdare Mahkemesinin “... 7186 sayılı Yasa ile getirilen geçici 90. maddede 213 sayılı Yasa kapsamında incelemeye alınan veya incelemesi devam eden mükelleflerin bu madde hükümlerinden faydalandırılmayacağı yönünde bir ibareye yer verilmediği görülmüş olup aksi yöndeki idare uygulaması Yasa'nın uygulama alanının daraltılması niteliğinde olacağından ve söz konusu Kanun maddeleri uyarınca yapılan beyana dair tahakkukların iptal edildiği yönünde dosyaya herhangi bir bilginin de sunulmaması karşısında davacı tarafından varlık barışından yararlanıldığına kabulü Kanun gereği olup ... davacı hakkında inceleme yapılamayacağı kuralına riayet edilmeksizin yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı...” gerekçeli kararı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesinin kararı<sup>12</sup> ile kesin olarak onanmıştır.

<sup>12</sup> 29.12.2021 Tarih ve E:2021/4257 K:2021/4129 Sayılı Karar, <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi:22.02.2023

#### 4. DEĞERLENDİRME

İlk olarak 2008 yılında yürürlüğe konulan ve daha sonraki yıllarda birkaç yıl arayla tekrar gündeme gelen ve son yıllarda ise süreklilik arz eden varlık barışı uygulamasının kanun koyucu yönünden temel amaçları; yurt dışındaki ve yurt içindeki varlıkların ekonomiye kazandırılması ve kayıt altına alınması olmakla birlikte uygulamanın neredeyse sürekli olarak yürürlükte olması; belli aralıklarla ve bir beklenti dahilinde olmasına göre daha az etkili olmasına ve etkinliğini yitirmesine neden olabilecektir.

Mükellefler yönünden uygulamanın avantajları ise; bahse konu varlıkları yasal defterlerine alarak varlıklara hukuki geçerlilik sağlama, ilerde ortaya çıkabilecek muhtemel vergi incelemelerinden bu varlıkları bağışık bırakma, bilanço usulünde defter tutanlar için bu varlıkları aktive kaydederek bilanço görünümünü iyileştirme ve bu varlıklara serbestçe tasarruf edebilme vb. imkânı olarak sıralanabilir.

Diğer taraftan uygulamanın kayıt dışı ekonomiyle mücadele, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ve vergi denetiminin caydırıcılığı gibi hususlara yönelik negatif etkileri de olabilecektir. Diğer af kanunları gibi varlık barışı uygulamasının da sürekli hale gelmesi, bir taraftan varlıkların kayıt altına alınmasını sağlarken diğer taraftan cari dönemdeki kayıt dışılığı artıracıdır. Aynı zamanda varlık barışına konu olan varlıkların vergi incelemesinin dışında bırakılmasının ilerde ortaya çıkacak vergi incelemelerinin caydırıcılığını azaltacağı açıktır.

Uygulamanın bir başka olumsuz tarafı ise vergilendirmede adalet ilkesine olan etkisidir. Varlıklarını belli bir oranda veya hiçbir vergi

ödemeden kayıt altına alan mükellefler ile bu varlıkları sürekli olarak kayıt altında tutan mükelleflerin ödediği vergiler açısından bakıldığında; bu uygulama vergilendirmede adalet ilkesini zedeleyebilecektir.

#### SONUÇ

Son dönemlerde bazı varlıkların ekonomiye kazandırılmasına yönelik ilk olarak Gelir Vergisi Kanunu geçici 90. maddesiyle bir düzenleme getirilmiş ardından aynı Kanun'a getirilen geçici 93. madde ile önceki düzenlemenin devamı niteliğinde yeni bir düzenleme eklenmiştir. Son olarak Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 15. madde ile daha kapsamlı bir düzenleme yapılmıştır.

Varlık barışına ilişkin getirilen bu düzenlemeler gerek kapsam olarak gerek uygulama usul ve şartlar açısından birbirinden farklılıklar barındırmaktadır. GVK geçici 90 ve 93. maddelerle getirilen düzenlemeler birbirine yakın olmakla birlikte geçici 93. maddede herhangi bir vergi ödeme yükümlülüğü olmamasından dolayı bu husus yönünden diğerlerinden ayrışmakta, KVK geçici 15. maddede yer alan düzenleme ise daha kapsayıcı ve daha sıkı şartları barındırmaktadır.

GVK geçici 90 ve 93. maddelerde yer verilmeyen; mükellefiyet kaydı olmayanların varlık barışı uygulamasından yararlanıp yararlanmayacağı, varlık barışı kapsamında bulunan bildirim ve beyanların varlık barışına konu olmayan diğer nedenlerle başlayan vergi incelemelerine etkisi ve son olarak devam eden vergi incelemeleri aşamasında varlık barışı kapsamındaki bildirim ve beyanların vergi incelemesi sonucu ortaya çıkacak tarhiyatlarda dikkate alınıp alınmayacağı hususları ihtilaflara /tartışmalara neden

olmuş ve KVK geçici 15. maddede yer alan düzenlemede ise bu hususlara da yer verilerek ortaya çıkabilecek muhtemel tartışmaların önüne geçilmiştir.

Varlık barışı uygulamasının, varlıkların ekonomiye kazandırılması ve kayıt altına alınması gibi olumlu yönleri bulunmakla birlikte; cari dönemdeki kayıt dışılığı artırma, vergilendirmede adalet ilkesini zedeleme ve vergi denetiminin caydırıcılığını azaltma gibi olumsuz yönleri de olabilecektir.

## **KAYNAKÇA**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

1 Seri Nolu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ

10.01.2022 Tarih ve E:2022/6393, K:2022/9 Sayılı Danıştay Dördüncü Daire Kararı

15.02.2022 Tarih ve E:2022/51, K:2022/114 Sayılı Samsun Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dairesi Kararı

29.12.2021 Tarih ve E:2021/4257 K:2021/4129 Sayılı İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi Kararı

<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (S.E.T. 16.02.2023)

<https://www.corpus.com.tr> (S.E.T. 21-22.02.2023)