



YENİ VARLIK BARIŞINDA VERGİ İNCELEMESİ

İbrahim ERCAN^(*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun¹'la, gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu nitelikte bir düzenleme, 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un² 13'üncü maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 85'nci madde ile yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre, 15.04.2013 tarihi itibarıyla gerçek veya tüzel kişilerce sahip olunan ve yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların bildirim veya beyana konu edilmesine ve bazı yurt dışı kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmesi amaçlanmaktadır.

Maliye Bakanlığı, 193 sayılı GVK'ya eklenen geçici 85'inci maddenin verdiği yetkiye istinaden, yeni varlık barışı düzenlemesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları ilişkin olarak 1 Seri No.lu Yurt Dışındaki Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ³ yayımlamıştır.

Bu yazımızda, yeni varlık barışına ilişkin olarak bildirim veya beyan edilen varlıkların, bildirim veya beyan edilen varlıklar dışındaki nedenlerle yapılacak vergi incelemeleri karşısındaki durumu anlatılmaya çalışılacaktır.

^(*) Vergi Müfettişi

¹ 22.11.2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 29.05.2013 tarih ve 28661 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 11.06.2013 tarih ve 28674 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2- YASAL DÜZENLEME

193 sayılı GVK'ya eklenen geçici 85'inci maddede;

".....

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.

....." denilmektedir.

Maliye Bakanlığı söz konusu maddenin vermiş olduğu yetkiye istinaden yapılacak inceleme ve tarhiyatlar ile mahsuba ilin usul ve esasları 1 Seri No.lu Genel Tebliğ ile belirlemiştir.

3- YENİ VARLIK BARIŞINDA VERGİ İNCELEMESİ**3.1- İnceleme ve Tarhiyat Yapılmayacak Haller**

Gerçek veya tüzel kişilerce 193 sayılı GVK'ya eklenen geçici 85'inci madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen yurtdışı varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır.

3.2- Yapılacak İncelemelere İlişkin Tarhiyatlar ve Mahsup

Geçici 85'inci maddenin yürürlük tarihinden sonra başlayan vergi incelemeleri veya takdire sevk işlemleri;

Gerçek veya tüzel kişilerin varlık barışı kapsamında bildirdikleri veya beyan ettikleri varlıklar dışında herhangi bir nedenle, Geçici 85'inci maddenin yürürlüğe girdiği 29/5/2013 tarihinden sonra, 1/1/2013 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararı uyarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından, Geçici 85'inci madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi gerekmektedir. Ancak, bunun için bildirilen veya beyan edilen söz konusu varlıklara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, inceleme esnasında vergi incelemesine yetkili olanlar, bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin olarak maddede öngörülen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğini ayrıca kontrol etmek suretiyle bildirilen veya beyan edilen tutarları mahsup ederek vergi inceleme raporlarını tanzim edeceklerdir.

Takdir komisyonları ise madde kapsamında beyan edilen tutarları dikkate almadan kararlarını tanzim edecekler ancak, bu kararlar uyarınca vergi daireleri tarafından tarhiyatın yapılması aşamasında mahsup şartlarının varlığı kontrol edilerek gerekli işlemler tesis edilecektir.

Geçici 85'inci maddenin yürürlük tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri ve takdire sevk işlemleri;

1/1/2013 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak Geçici 85'inci maddenin yürürlüğe girdiği 29/5/2013 tarihinden önce başlayan vergi incelemeleri veya takdire sevk işlemleri neticesinde gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından söz konusu madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, 1/1/2013 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri veya takdir işlemleri neticesinde oluşacak matrah farklarından da bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi mümkün değildir.

Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde; vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanağa bağlanması, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin yazı ile davet edilmesi, kanuni defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da kanuni defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir.

Takdir komisyonu kararları uyarınca yapılacak tarhiyatlarda ise, takdire sevk tarihi esas alınmak suretiyle mahsup imkanından yararlanılıp yararlanılamayacağı belirlenecektir. Ancak, maddenin yayımı tarihinden önce başlayan vergi incelemelerinin neticelendirilmeyip, incelemeye alınan dönemler için mükelleflerin takdir komisyonuna sevk edilmesi halinde incelemeye başlama tarihi esas alınacaktır.

3.3- Mahsup Uygulamasının Ön Şartları

Gerçek veya tüzel kişilerce bildirilen veya beyan edilen yurtdışı varlıklara ilişkin olarak herhangi bir vergi incelemesi yapılamayacaktır. Ancak, bildirilen veya beyan edilen varlıklar dışında herhangi bir nedenle vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararı neticesinde gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından, bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi için bazı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlar, varlıklara ilişkin şartlar ve bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin verginin ödenmesi şartıdır.

3.3.1- Varlıklara ilişkin şartlar

Gerçek veya tüzel kişilerin, bildirdikleri veya beyan ettikleri yurtdışı varlıkların 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğunu ve sahibi olduklarını kanaat verici vesikalarla tevsik etmeleri gerekmektedir. Ayrıca, yurt dışında bulunduğu ve sahip olduğu tevsik edilen varlıkların, bildirim veya beyanın yapıldığı tarihi takip eden ay sonuna kadar Türkiye'ye getirilmesi veya bu sürede Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi gerekmektedir.

Bu doğrultuda gerçek veya tüzel kişilerce;

- Banka veya aracı kurumlara bildirildiği veya vergi dairelerine beyan edildiği halde, 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğuna ve sahibi olduğuna ilişkin kanaat verici belge ile tevsik edilemeyen varlıklar nedeniyle,

- Yurt dışında bulunduğu ve sahip olduğu bildirilen veya beyan edilen para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının, bildirim veya beyan tarihini takip eden ayın sonuna

kadar Türkiye'ye getirilmemesi veya bu sürede Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmemesi nedeniyle,

Geçici 85'inci maddenin beşinci fıkrası hükmünden yararlanılamayacaktır. Yani, gerçek veya tüzel kişilerce nezdinde, bildirilen veya beyan edilen varlıklar dışında herhangi bir nedenle vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararı neticesinde gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarından, bildirilen veya beyan edilen tutarlar mahsup edilmeyecektir.

3.3.2- Bildirim veya beyandan kaynaklanan vergilerin vadesinde ödenmesi şartı

Mahsup imkanından yararlanılabilmesi için, bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi şarttır. Geçici 85'inci maddede; beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince % 2 oranında tarh edilen vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi gerektiği, banka ve aracı kurumların, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak %2 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan etmeleri ve aynı sürede ödemeleri gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla, bildirilen veya beyan edilen varlıklara ilişkin verginin ödenmemesi durumu vergi dairelerine yapılan beyan da söz konusu olacaktır. Banka ve aracı kurumlar yapılan bildirimlerde vergiyi bildirim esnasında hesaplayacaklarından ve sorumlu sıfatıyla 15 gün içinde beyan edip ödeyeceklerinden bildirim esnasında sorumlu sıfatıyla ödeyecekleri vergiyi tahsil edeceklerdir.

Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi veya maddede yer alan diğer şartların yerine getirilememesi nedeniyle mahsup imkanından yararlanılmaması durumu, vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmemektedir. Ayrıca, bildirim veya beyanlar nedeniyle tahsil edilen vergiler ret ve iade edilmeyecektir.

3.4- Mahsup Uygulamaları

3.4.1- Aynı fiilden kaynaklanan tarhiyatlar ve mahsup;

Bildirim ve beyan dışındaki nedenlerle yapılacak vergi incelemelerinde, aynı fiilden kaynaklanan matrah farkı bulunması halinde, GVK'ya eklenen Geçici 85'inci madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar bu matrah farkından mahsup edileceğinden, mahsup tutarı kadar gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tarhiyatı önerilemeyecektir. Ayrıca, vergi incelemelerinde tespit edilen matrah farklarına ilişkin olarak, mahsup dönemi geçtikten sonra geçici verginin aslı aranılmadığından, tespit edilen matrah farkı üzerinden mahsup tutarı kadar geçici vergi de önerilemeyecektir. Bu konuda 1 Seri No.lu Genel Tebliğde yer alan örnek aşağıdaki gibidir;

Örnek 1: (A) A.Ş. yurt dışında 15/4/2013 tarihi itibarıyla sahip olduğu 500.000 TL karşılığı döviz madde kapsamında 1/6/2013 tarihinde (Y) Bankasına bildirerek, söz konusu tutarı açılan mevduat hesabına yatırmış ve ilgili Banka tarafından bildirilen değerler üzerinden %2 oranında vergi ödenmiştir. Anılan kurum hakkında bildirim dışındaki nedenlerle 2012 yılına ilişkin olarak 15/7/2013 tarihinde başlayan vergi incelemesi sonucu 1.000.000 TL'lik belgesiz mal satışı nedeniyle 800.000 TL kurumlar vergisi ve geçici vergi ile 1.000.000 TL katma değer vergisine konu matrah farkı bulunmuştur.

Bu durumda, inceleme esnasında öncelikle bulunan matrah farklarından madde kapsamında bildirilerek yurda getirilen 500.000 TL mahsup edilecek ve kalan tutar olan 300.000 TL üzerinden kurumlar vergisi ve geçici vergi ile 500.000 TL üzerinden katma değer vergisi tarhiyatı önerilecektir.

3.4.2- Ayrı fiillerden kaynaklanan tarhiyatlar ve mahsup;

Bildirim ve beyan dışındaki nedenlerle yapılacak vergi incelemelerinde, ayrı fiillerden kaynaklanan matrah farklarının bulunması halinde ise, Geçici 85'inci madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar gelir, kurumlar veya katma değer vergisi yönünden bulunan her bir matrah farkından ayrı ayrı mahsup edilecektir. Bu mahsup esnasında, bildirilen veya beyan edilen tutarların bulunan matrah farkları toplamından küçük olması halinde, bu tutarın vergi türüne isabet eden matrah farkı ile oranlanması suretiyle mahsup işlemi gerçekleştirilecektir.

Yapılan incelemelerde ayrı fiillerden dolayı tespit edilen matrah farkları sonucu tarhiyatı önerilecek vergi türleri, matrah farklarına göre değişiklik arz edebilmektedir. Yapılan incelemede tespit edilen bir matrah farkına ilişkin kurum, geçici ve katma değer vergisi ile gelir stopaj vergisi tarhiyatı önerilmesi gerekirken, aynı incelemede tespit edilen başka bir matrah farkına ilişkin yalnızca katma değer vergisi tarhiyatı önerilmesi gerekebilmektedir. Bildirilen veya beyan edilen miktarın tespiti edilen matrah farklarından düşük olması durumunda mahsup işlemi, matrah farklarına orantılı olarak yapılacaktır. Bu şekilde ortaya çıkabilecek muhtemel ihtilaflar da önlenmiş olmaktadır. Bu konuda 1 Seri No.lu Genel Tebliğde yer alan örnek aşağıdaki gibidir;

Örnek 2: (K) Ltd. Şti. yurtdışında sahip olduğu 400.000 TL değerindeki taşınmazını 30/5/2013 tarihinde beyan ederek beyan tarihini takip eden ayın sonuna kadar yasal defter kayıtlarına intikal ettirmiş ve fon hesabına alarak söz konusu tutarı da sermayesine ilave etmiştir. Anılan kurum ile ilgili olarak bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle 2010 yılına ilişkin olarak 1/6/2013 tarihinde başlanılan inceleme sonucu şirketin satışlarının bir kısmını düşük bedelli fatura düzenlemek suretiyle kayıt dışı bıraktığı tespit edilmiş, kayıt dışı bırakılan hasılat nedeniyle 300.000 TL kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farkı bulunmuştur. Ayrıca, şirketin verdiği borçla ilgili tahsil ettiği faiz geliri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarlarını da kayıtlarına intikal ettirmediği için 200.000 TL katma değer vergisi matrah farkı bulunmuştur.

Bu durumda, inceleme sonucunda bulunan kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farklarından, madde kapsamında beyan edilen 400.000 TL orantılı bir şekilde mahsup edilecektir. Dolayısıyla, $400.000 \text{ TL'nin } \{[300.000/(300.000+200.000)] \times 400.000 =\}$ 240.000 TL'si kayıt dışı bırakılan hasılat nedeniyle bulunan (aynı fiilden kaynaklanan) kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farkından; $\{[200.000/(300.000+200.000)] \times 400.000 =\}$ 160.000 TL'si ise diğer nedenle bulunan (ayrı fiilden kaynaklanan) katma değer vergisi matrah farkından mahsup edilecektir. Bunun sonucunda, 60.000 TL matrah farkı üzerinden kurumlar ve katma değer vergisi, 40.000 TL matrah farkı üzerinden de katma değer vergisi tarhiyatı önerilecektir.

Öte yandan, madde kapsamında beyana konu edilen tutarın 700.000 TL olması halinde, inceleme esnasında bulunan matrah farklarından madde kapsamında bildirilen 700.000 TL'nin $(300.000+200.000=)$ 500.000 TL'si doğrudan mahsup edilecektir. Dolayısıyla, matrah farkı oluşmadı-

ğından herhangi bir tarhiyat önerilmeyecektir. Beyan edilen tutardan arta kalan 200.000 TL ise daha sonra yapılabilecek vergi incelemelerinde bulunacak matrah farklarından mahsup edilebilecektir.

3.4.3- Birden fazla döneme ilişkin önerilecek tarhiyatlar ve mahsup uygulaması;

Bildirim ve beyan dışındaki nedenlerle birden fazla vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde yapılacak vergi incelemelerinde her bir vergilendirme dönemi için matrah farkı bulunması ve inceleme raporlarının farklı tarihlerde tanzim edilmesi halinde, rapor tarihine göre sırasıyla mahsup işlemi gerçekleştirilecektir.

İnceleme raporlarının aynı tarihte tanzim edilmesi halinde ise bildirilen veya beyan edilen tutarların bulunan matrah farkları toplamından küçük olması durumunda, mahsup işlemi, bildirilen veya beyan edilen tutarların her bir vergilendirme dönemine isabet eden matrah farkı ile oranlanması suretiyle gerçekleştirilecektir.

3.4.4- Gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tevkifatı matrah farkları

Bildirilen veya beyan edilen tutarlar; gelir, kurumlar ve katma değer vergisi tevkifatı yapmak ve ödemekle sorumlu olanlar adına, bildirim ve beyan dışındaki nedenlerle yapılacak vergi incelemeleri sonucu bulunacak gelir, kurumlar veya katma değer vergisi tevkifatı matrah farklarından da mahsup edilecektir.

3.4.5- Bildirim veya beyana konu edilen varlıkların gelir unsurları ile ilgisi ve mükellefiyet tesisi;

Varlıklarını bildirim veya beyana konu eden ve defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri ile ilgili olarak, diğer nedenlerle inceleme yapılması durumunda bulunan matrah farklarının hangi gelir unsuru ile ilgili olduğunun önemi olmaksızın, beyan edilen tutarlar bulunan matrah farklarından mahsup edilecektir.

3.4.6- Vergi farkları ve diğer vergiler (İndirimi Reddedilen KDV);

Bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, Geçici 85'inci maddenin yürürlüğe girdiği 29/5/2013 tarihinden sonra 1/1/2013 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde, gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarının yanı sıra indirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin matrahtan, bildirilen veya beyan edilen tutarlar mahsup edilebilecektir.

İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedel olarak dikkate alınarak mahsup uygulaması yapılacaktır.

Örneğin, bir faturadaki 10.000 TL'lik bir bedel üzerinden %8 oranında hesaplanan 800 TL katma değer vergisi indiriminin reddedilmesi durumunda, katma değer vergisi indirimi reddinden dolayı mahsuba konu olacak katma değer vergisi matrahı 10.000 TL olacaktır.

İndirimi reddedilen katma değer vergisinin hangi orana karşılık geldiğinin bilinmemesi ya da bedelin tespit edilememesi halinde ise mahsup uygulamasında dikkate alınacak matrah tutarı %18 KDV oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanacaktır.

Örnekte, indirimi reddedilen 800 TL katma değer vergisinin hangi orandan kaynaklandığının belirlenememesi durumunda, mahsup imkanından yararlanabilecek matrah farkı $(800/0,18=)$ 4.444,44 TL olarak hesaplanacaktır.

3.4.7- Diğer vergi ve cezalar ile haksız iadedden kaynaklanan tarhiyatların durumu;

Haksız iadedden kaynaklanan tarhiyatlar ile gelir, kurumlar ve katma değer vergisi dışındaki diğer vergilere yönelik yapılacak inceleme ve tarhiyatlar, mahsup uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir. Dolayısıyla, özel tüketim vergisi, harçlar, damga vergisi, gider vergileri (BSMV), veraset ve intikal vergisi gibi diğer vergilere yönelik yapılacak incelemeler sonucu ortaya çıkacak matrah farklarından bildirilen veya beyan edilen tutarlar mahsup edilemeyecektir.

Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezaları da mahsup uygulaması kapsamında değildir. Buna göre, yapılan incelemelerde gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkları ile indirimi reddedilen KDV mahsup uygulamasına tabi tutularak mükellef adına herhangi bir tarhiyat önerilmese de, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezası kesilmesi önerilebilecektir.

4- SONUÇ

Yeni varlık barışı, 6486 Sayılı Kanunla 193 sayılı GVK'ya eklenen geçici 85'inci maddeyle uygulamaya konulmuştur. Maliye Bakanlığı uygulamaya ilişkin usul ve esasları 1 Seri No.lu Yurt Dışındaki Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ ile belirlemiştir. Bu yazımızda, yeni varlık barışına ilişkin olarak bildirim veya beyan edilen varlıkların, bildirim veya beyan edilen varlıklar dışındaki nedenlerle yapılacak vergi incelemeleri karşısındaki durumu anlatılmaya çalışılmıştır.