Yayım Tarihi : 10.08.2026
Yayımlandığı Yer : T24 BAĞIMSIZ İNTERNET GAZETESİ

Erdoğan SAĞLAM
Yeminli Mali Müşavir

VARLIK BARIŞI NEDENİYLE ÖZEL FON HESABINA KAYDEDİLEN TUTARLAR ORTAKLARA DAĞITILDIĞINDA VERGİLENDİRİLECEK Mİ?

Son varlık barışı uygulamasında, pasifte özel fon hesabı açılmazsa (veya kanuni defterlerin ilgili sayfalarında gösterilmezse), bu fon hesabı ve varlıklar 2 yıl geçmeden işletmeden çekilirse ve fon hesabı sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılırsa vergi korumasından yararlanılmaz. ANCAK, 2 yıl geçtikten sonra fonun dağıtılması vergi korumasını engellemez!

Değerli okurlar, varlık barışı ile ilgili yazılarıma devam ediyorum.

Bugün bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin Varlık Barışı kapsamında bildirimde bulundukları varlıklar için yasal defterlerine kaydettikleri özel fon hesabını ortaklarına dağıtmaları konusunu ele alacağım.

Yasal düzenlemeye göre, bildirilen varlıklar Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükellefler tarafından bildirim tarihi itibarıyla kanuni defterlere kaydedilir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu kapsamda yasal defterlerine kaydettikleri varlıklar için pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı bildirim tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilemez, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi halinde ise vergilendirilmez (7852 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 19 uncu maddenin 4 üncü fıkrası).

Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu varlıkları defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz ve bildirim tarihinden itibaren iki yıl geçmesi koşuluyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir.

Bu yasal düzenleme (7582 sayılı Kanun), bir önceki varlık barışına ilişkin düzenleme (7417 sayılı Kanun) ile aynı olduğu gibi, her iki düzenlemeye ilişkin tebliğlerdeki açıklamalar da aynıdır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağının toplam gelirleri 2024 yılında 15 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 166'dan fazla ülkede bulunan 1.800 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 119.611 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Son iki düzenlemeye ilişkin tebliğde özel fonların dağıtılması halinde vergilendirme durumuna yer verilmemiştir.

Oysa son iki düzenlemeden önceki yasal düzenlemeye (7256 sayılı Kanun) ilişkin tebliğde, bu konuda açıklama yapılarak; varlık barışına konu varlıklara ilişkin tutarların (özel fonların), kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı stopajın yapılmayacağı, gerçek kişi ortaklar ile kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar tarafından elde edilen tutarların da vergilendirilmeyeceği belirtilmişti.7256 sayılı Kanunun ilgili bölümü de 7582 ve 7417 sayılı Kanunların metni ile fonların 2 yıl geçmeden çekilemeyeceği hükmü hariç aynıdır.

Bu nedenle yeni varlık barışında da iki düzenleme öncesi tebliğde yapılan açıklamaların geçerli olduğunu düşünüyorum.

1. **Fonun iki yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesi halinde vergilendirme durumu**

   Yasal düzenlemede yer alan, varlıkların dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacağına ve bildirim tarihinden itibaren iki yıl geçmesi koşuluyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebileceğine ilişkin hüküm, fonların gelir veya kurumlar vergisi bakımından dönem kazancının tespitinde dikkate alınma**ma**sını (yani işletme bünyesinde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmamasını) hem de bunların kurumlarca ortaklara dağıtılması halinde kar dağıtımı vergilemesi yapılma**ma**sını (yani dağıtım nedeniyle kar dağıtım stopajı yapılmayacağı gibi kar payının gerektirdiği gelir veya kurumlar vergisi ödenme**me**sini) ifade eder.

   Nitekim 7256 sayılı Kanuna ilişkin tebliğde, bildirilen varlıklara ilişkin fonların **kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacağı ve gerçek kişi ortaklar ile kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar tarafından elde edilen bu tutarların vergilendirilmeyeceği açıklanmıştı.**

   7256 sayılı Kanunun ilgili bölümü de 7582 sayılı Kanun metni ile fonların 2 yıl geçmeden çekilemeyeceği hariç aynı olduğundan, yeni varlık barışında da özel fonların 2 yıl geçtikten sonra çekilmesi halinde vergileme (stopaj ve ortak nezdinde gelir veya kurumlar vergisi açısından vergileme) yapılamayacağını düşünüyorum.

2. **Fonun iki yıl içinde işletmeden çekilmesi halinde vergilendirme durumu**

   Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, varlık barışı kapsamında kanuni defterlerine kaydettikleri varlıkları için pasifte özel bir fon hesabına kaydettikleri tutarlar, bildirim tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilemez, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz.

   Bu yasak pasifteki fonlara ilişkin olup, aktife alınan varlıkların işletme faaliyetleri için serbestçe tasarrufuna engel değildir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde fonun iki yıl içinde ortaklarca çekilmesi, yani fonun nakden ortaklara dağıtılması veya kayda alınan varlıkların fona mahsup edilmek suretiyle ortaklara verilmesi; serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerde ise varlıkların bu mükelleflerce işletmeden çekilmesi halinde fon dönem kazancına dahil edilecektir.

Kurumlarda ayrıca bu tutarlar kar dağıtım stopajına tabi tutulacak (tam mükellef kurum ortaklara dağıtılan tutarlar hariç) ve gerçek kişilerde gelir vergisine, kurum ortaklarda ise iştirak kazancı istisnasının uygulanmadığı durumlarda kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

3. **Fonun işletmeden çekişi halinde vergi korumasından yararlanılamaz mı?**

Vergi korumasından yararlanabilmek için aşağıdaki şartlara uyulması gerekir:

a) Yurt dışında bulunan bildirime konu varlıkların;

- Bildirimin yapıldığı tarihten itibaren 2 ay içinde Türkiye'ye getirilerek banka veya aracı kurumlara yatırılması ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi,
- Bildirilen varlıklara ilişkin tarh edilen verginin süresinde ödenmesi ve taahhüt edilen tutarlara ilişkin taahhüt şartlarına uyulması,
- Bildirime konu edilen varlıkların Vergi Usul Kanunu 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 bildirime konu edilen varlıkların;

- Vergi Usul Kanunu 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 2 yıl geçmedikçe işletmeden çekilmemesi ve fon hesabının sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılmaması,**
- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar tarafından banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırıldığını gösterir belgelerle tevsik edilmesi,
- Bildirilen varlıklara ilişkin tarh edilen verginin süresinde ödenmesi ve taahhüt edilen tutarlara ilişkin taahhüt şartlarına riayet edilmesi.

Buna göre, son varlık barışı uygulamasında, **pasifte özel fon hesabı açılmazsa (veya kanuni defterlerin ilgili sayfalarında gösterilmezse), bu fon hesabı ve varlıklar 2 yıl geçmeden işletmeden çekilirse ve fon hesabı sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılırsa vergi korumasından yararlanılmaz.**

Önceki bölümde ifade ettiğim üzere, varlıklar işletmeden çekilmeyip işletme faaliyetleri gereği kullanılabilir, hatta elden çıkarılabilir. Bu durum vergi korumasından yararlanmayı engellemez.

ANCAK, 2 yıl geçtikten sonra fonun dağıtılması vergi korumasını engellemez!

4. ***Karşılaştırma tablosu***

Son üç düzenlemeye ilişkin yasal düzenleme ve tebliğlerin ilgili bölümlerinin karşılaştırılmasına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir:

Kanun maddesi	Kanuni düzenleme	Tebliğ düzenlemesi
7256 Sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle GVK'ya eklenen geçici 93 üncü madde. Yürürlük: 17.11.2020	213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükellefler, bu madde kapsamında Türkiye'ye getirilen varlıklarını, dönem kazancının tespitinde dikkate almaksızın işletmelerine dâhil edebilecekleri gibi aynı varlıkları vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate almaksızın işletmelerinden çekebilirler.	(28 Kasım 2020 tarihli RG) (3) 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerce, Türkiye'ye getirilen varlıklar ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kanuni defterlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerine dâhil edilebileceği gibi, aynı varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir. (4) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap serbestçe tasarrufa konu edilebilecek, sermayeye eklenebileceği gibi ortaklara da dağıtılabilecektir. Fon hesabında tutulan bu tutarlar, işletmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyeceği gibi 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 18 inci, 19 uncu ve 20 nci maddeleri uyarınca gerçekleşecek birleşme, devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir. **Ayrıca söz konusu varlıklara ilişkin tutarların, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacak, gerçek kişi ortaklar ile kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar tarafından elde edilen bu tutarlar da vergilendirilmeyecektir.**

7417 sayılı Kanunun 50 nci maddesiyle eklenen Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) eklenen geçici 15 inci madde; Yürürlük: 05.07.2022	(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 dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir.	[9 Ağustos 2022 tarihli RG) (3) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, madde hükmü uyarınca bildirime veya beyana konu ettikleri ve yasal defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap sermayenin cüz'ü addolunacak, bildirim veya beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilemeyecek ve sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamayacaktır. Diğer taraftan işletmenin tasfiye edilmesi halinde bu tutarlar vergilendirilmeyecektir. Fon hesabında tutulan bu tutarların, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 19 uncu ve 20 nci maddeleri uyarınca gerçekleşecek devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır. (4) ..... (5) 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerce Türkiye'ye getirilen varlıklar ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kanuni defterlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerine dâhil edilecek ve bildirim veya beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmesi koşuluyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir.

7852 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle KVK'ya eklenen geçici 19 uncu madde; Yürürlük:04.06.2026	(4) Birinci ve üçüncü fıkra kapsamında bildirilen varlıklar 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükellefler tarafından bildirim 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 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 gösteririler. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz ve bildirim tarihinden itibaren iki yıl geçmesi koşuluyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir.	(4 Temmuz 2026 tarihli RG) (3) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, Madde hükmü uyarınca bildirime konu ettikleri ve yasal defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap sermayenin cüz'ü addolunacak, bildirim tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilemeyecek ve sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamayacaktır. Diğer taraftan işletmenin tasfiye edilmesi halinde bu tutarlar vergilendirilmeyecektir. Fon hesabında tutulan bu tutarların, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 19 uncu ve 20 nci maddeleri uyarınca gerçekleşecek devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır. (4) ..... (5) 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerce Türkiye'ye getirilen varlıklar ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kanuni defterlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerine dâhil edilecek ve bildirim tarihinden itibaren iki yıl geçmesi koşuluyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir.