



VARLIK BEYANINDA BULUNAN İKİ MÜKELLEF GRUBUNA, 6111 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN YENİ İMKANLAR

Zeyneddin ÇETİN^(*)

1 - GİRİŞ

Kamuoyunda Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırması olarak kabul edilen 6111 sayılı Kanun **25/02/2011** tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmış ve bu Kanunun Geçici 3'üncü maddesinin hükümleri aynı gün yürürlüğe girmiştir. Aynı şekilde, yapılan düzenlemelerle ilgili olarak, 5811 sayılı Kanunun 4 seri nolu Genel Tebliği 07/04/2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bilindiği üzere, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı Kanunu), 22/11/2008 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 31/12/2009 tarihine kadar uygulanmıştır. Bu Kanun kapsamında varlık beyanında bulunan mükelleflerin, kanunda belirtilen şartları yerine getirmeleri halinde, beyan edi-

len varlık tutarlarının inceleme sonucunda bulunan matrah farkından mahsup edilme imkanı bulunmaktadır.

6111 sayılı Kanunun Geçici 3'üncü maddesiyle, 5811 sayılı Kanun ile ilgili olarak iki yeni düzenleme yapılmıştır:

1- Anılan Kanunda yer alan bazı şartların ihlal edilmesinin telafisine yönelik olarak yapılan düzenleme,

2- Anılan Kanunda yer alan mahsup imkanından yararlanacak mükelleflerin kapsamının genişletilmesine ilişkin olarak yapılan düzenleme.

Bu yazı; 6111 sayılı Kanunun Geçici 3'üncü maddesiyle, 5811 sayılı Kanunda yer alan mahsup imkanından yararlanacak iki mükellef grubunun durumu ile ilgilidir.

2- 5811 SAYILI KANUN HÜKÜMLERİNDEN ve MAHSUP İMKANINDAN YARARLANMA KOŞULLARI

Öz kaynakları içinde yer almayan bazı varlıkların sermaye olarak konulması suretiyle işletme-

^(*) Vergi Denetmeni

lerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamak amacıyla çıkarılan 5811 sayılı Kanunda öngörülen hususlar ile bu Kanunun hükümlerinden yararlanmak için yerine getirilmesi gereken şartlar aşağıdaki gibidir:

1- Varlık beyanında bulunulması: Anılan Kanunda belirtilen varlıklarla ilgili olarak beyannamenin 31/12/2009 tarihine kadar verilmiş olması/bildirimde bulunulması (varlık: para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar),

2- Beyan edilen varlığın belgelendirilmesi: Anılan Kanun kapsamında beyan edilen varlığın belirtilen şekilde ispat edici vesika ile belgelendirilmesi (taşınmazlar için varlığı ispatı eden resmi belge; taşınmazlar dışındaki varlıkların ise banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırılmış olması),

3- Beyan edilen varlığın işletmeye dahil edilmesi: Öz kaynakları içinde yer almayan ve bu kanun kapsamında beyan edilen varlıkların işletmenin aktifine kaydedilmesi ve özel fon hesabında tutulması (bilanço esasına göre defter tutanların, karşılık olarak özel fon hesabı kullanması, diğerlerinin, gelir olarak kaydetmesi ancak beyanlara yansıtılmayacaktır.)

4- Beyan dolayısıyla tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmesi: Anılan Kanun kapsamında beyan edilen varlık nedeniyle tahakkuk eden verginin süresinde ödenmiş olması (beyan edilen yurtiçi varlık tutarının %5'i; beyan edilen yurtdışı varlık tutarının %2'si),

5- İncelemeye başlanılmamış olması: Anılan Kanun hükümlerine göre mahsup hakkının olabilmesi için bu Kanunda belirtilen sürelerden önce vergi incelemesine başlanılmamış olması (22/11/2008 ile 02/03/2009 tarihleri arasında yapılan bildirim/beyanlar için 22/11/2008 tarihinden önce; 10/07/2009 ile 31/12/2010 tarihleri arasında yapılan bildirim/beyanlar için de

19/06/2009 tarihinden önce vergi incelemesine başlanılmamış olması),

6- Beyan edilen varlıkların sermayeye ilave edilmesi: Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, beyan ettikleri varlıklarını beyan tarihinden itibaren altı (6) ay içinde sermayeye ilave etmesi,

7- İnceleme döneminin 2008 öncesi olması: 01/01/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, beyan edilen tutarların mahsup edilmesi,

Yukarıda sayılan şartların varlığına ilişkin hususların vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit edilmesi şarttır.

3- 6111 SAYILI KANUNDA, 5811 SAYILI KANUNA İLİŞKİN OLARAK YAPILAN BAZI DÜZENLEMELER

5811 sayılı Kanun kapsamında varlık beyanında bulunan mükelleflerin beyan ettikleri varlık tutarlarının mahsup edilebilmesi için kanunda sayılan şartların tümünün yerine getirilmiş olması gerekmektedir. 6111 sayılı Kanunun yayımlanmasından önce, iki mükellef grubu yazımızın önceki bölümünde açıklanan şartların tümünü yerine getirmiş olsalar bile, 5811 sayılı kanunda yer alan mahsup imkanından yararlanamıyorlardı. Ancak anılan Kanunun Geçici 3'üncü maddesiyle, geçmişe şamil olmak üzere, aşağıdaki duruma uyan mükelleflere, 5811 sayılı kanun kapsamında beyan ettikleri varlık tutarlarının mahsup imkanı tanınmıştır.

1- Vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilenler,

2- Türkiye'de bulunan varlıklar nedeniyle tevşik şartını yerine getirmeyenler.

3.1- Vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilenlerin durumu;

6111 sayılı Kanunun yayımlanmasından önce, Varlık Barışı Kanunu kapsamında varlık bildirimde/beyanında bulunan ve tüm şartları da (söz konusu şartlar, yazımızın 2. bölümünde maddeler halinde belirtilmiştir) yerine getiren mükelleflerin, vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmesi durumunda, takdir komisyonlarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden haklarında takdir edilen matrah farkları açısından Kanunda yer alan mahsup imkanından yararlanamıyorlardı.

Ancak 6111 sayılı Kanun ile, yukarıdaki duruma uyan mükellefler, takdir komisyonlarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (indirimi reddedilen katma değer vergisi dahil) yönünden haklarında takdir edilen matrah farkları açısından da 5811 sayılı Kanunda yer alan mahsup imkanından yararlanabileceklerdir.

3.2-Türkiye’de bulunan varlıklar nedeniyle tevsik şartını yerine getirmeyenlerin durumu;

Bilindiği üzere, 5811 sayılı Kanun kapsamında beyan edilen taşınmazlar dışındaki varlıkların, öncelikle banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırılarak tevsik edildikten sonra beyan edilmesi gerekmektedir. Varlık beyanından sonra ilgili varlığın tevsik edilmesi halinde, 5811 sayılı Kanunda yer alan mahsup imkanından yararlanılamıyordu.

Ancak 6111 sayılı Kanun ile, Varlık Barışı Kanunu kapsamında varlık bildirimde/beyanında bulunan ve tüm şartları da (söz konusu şartlar, yazımızın 2. bölümünde maddeler halinde belirtilmiştir) yerine getiren ve taşınmazlar dışındaki varlıklarını beyan tarihinden sonra sermaye artı-

rımının gerçekleştirilmesi gereken altı (6) aylık yasal süre içinde banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle tevsik şartını sonradan gerçekleştirenler, 5811 sayılı Kanunda yer alan mahsup imkanından yararlanabileceklerdir.

Örnek-1: 20/11/2009 tarihinde varlık barışı kapsamında beyanda bulunan bir mükellefin, anılan kanunda yer alan diğer şartları da yerine getirmek koşuluyla, beyan ettiği taşınmaz dışındaki varlığını (parayı) 20/05/2010 tarihine kadar bankaya yatırdığına dair ispat edici bir vesika sunması halinde, mükellefin beyan ettiği varlık tutarlarının mahsubu yapılabilecektir.

4- 6111 SAYILI KANUN İLE 5811 SAYILI KANUNUN GEÇMİŞE YÖNELİK OLARAK UYGULANMASI

6111 sayılı Kanun ile vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilenler ile Türkiye’de bulunan varlıklar nedeniyle tevsik şartını yerine getirmeyenler hakkında, 25/02/2011 tarihinden önce başlamış vergi incelemeleri sonucunda yapılan tarhiyatlar, 5811 sayılı Kanunda yer alan diğer şartların da (söz konusu şartlar, yazımızın 2. bölümünde maddeler halinde belirtilmiştir) yerine getirilmiş olması kaydıyla ve bildirim/beyan edilen tutarlar dikkate alınmak suretiyle, mükelleflerin **30/06/2011** tarihine kadar (bu tarih dahil) başvuruda bulunması halinde düzeltilcektir.

Yapılacak düzeltme işlemleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümlerine göre yapılacak ve tahakkuk eden vergiler, bu alacaklarla ilgili olarak açılmış bulunan tüm davalardan vazgeçilmesi şartıyla terkin edilecektir. Bu kapsamda, varsa tahsil edilen tutarlar mükelleflere red ve iade olunacaktır. Ancak, mükelleflerin bu

konuda açtıkları tüm davalardan feragat ettiklerini, başvuru süresi içerisinde, ilgili yargı merciine ve vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu düzeltme işlemlerinin yapılması sırasında aynı kanunun düzeltme zamaşımını hükümleri de dikkate alınacağından, düzeltme zamaşımına uğramış dönemlere ilişkin düzeltme yapılması söz konusu olmayacaktır. Tarhiyat öncesi/sonrası uzlaşmaya konu edilerek kesinleşen tarhiyatlar da mükelleflerin başvurusu üzerine düzeltme zamaşımını hükümleri dikkate alınarak uzlaşma öncesi tutarlara göre düzeltilebilecektir. Ayrıca düzeltme işlemlerinin, düzenlenecek raporlara göre yapılması gerekmektedir.

4.1- 6111 sayılı Kanun ile 5811 sayılı Kanunun 4 seri nolu Genel Tebliğinde yer alan çelişik durum için bir değerlendirme;

Kanaatimizce; 5811 sayılı Kanunun 4 seri nolu Genel Tebliğinde yer alan ‘taşınmazlar dışındaki varlıklarını beyan tarihinden sonra banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle ilgili varlıkların tevsiik şartını sonradan gerçekleştirenler’ hakkında yer alan hususlar, 6111 sayılı Kanunda yer alan düzenlemeye paralel değildir. Anılan Kanunun geçici 3’üncü maddesinin 4’ üncü fıkrası aşağıdaki gibidir.

“ Bu maddenin yürürlük tarihinden önce.....
.....taşınmazlar dışındaki varlıklarını beyan tarihinden sonra banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle ilgili varlıkların tevsiik şartını sonradan gerçekleştirenler hakkında, diğer nedenlerle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin yapılan tarhiyatlar, 5811 sayılı Kanunda yer alan diğer şartları da taşımaları kaydıyla, bildirim veya beyan edilen tutarlar dikkate alınmak suretiyle, mükelleflerin bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen dördüncü ayın sonuna kadar başvuruda bulunması üzerine 213 sayılı

Kanunun düzeltme hükümlerine göre düzeltilir....”

Bu çelişik durumu aşağıdaki örneklerle açıklayalım.

Örnek-2: Örnek-1’deki beyan ve durumu esas alalım.

a) Mükellefin, varlığını (parayı) 20/05/2010 tarihinde bankaya yatırdığına dair ispat edici bir vesikası olsun.

b) Mükellefin, varlığını (parayı) 20/06/2010 tarihinde bankaya yatırdığına dair ispat edici bir vesikası olsun.

Mükellef hakkında yapılan inceleme 20/07/2010 tarihinde sonuçlanmışsa ve mahsup imkanından yararlandırılmamışsa, 6111 sayılı Kanunun Geçici 3’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasında, “sermayenin artırılması gereken tarihe kadar” ibaresi olmadığı için ve beyan tarihinden sonra banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle ilgili varlıkların tevsiik şartını sonradan gerçekleştirenler” ibaresi olduğu için , (a) ve (b) durumunda da tarh edilen verginin ilgili kısmı kadar düzeltmesi talep edilebilecektir. Ancak mükellef, 5811 sayılı Kanunun 4 seri nolu Genel Tebliğine göre, sadece (a) durumunda tarh edilen verginin ilgili kısmı kadar düzeltmesini talep edebilecektir, (b) durumunda tarh edilen verginin ilgili kısmı kadar düzeltmesini talep edemeyecektir.

Mükellefin hakkında yapılan inceleme 20/07/2011 tarihinde sonuçlanacaksa, 6111 sayılı Kanunun Geçici 3’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında, “sermayenin artırılması gereken tarihe kadar” ibaresi olduğu için, sadece (a) durumunda mahsup imkanı olacak ancak, (b) durumunda mahsup imkanı olmayacaktır.

Ancak; bu durum bile Geçici 3’üncü maddesinin tüm fıkraları birlikte değerlendirildiğinde, ikinci çelişik bir durum arz edebilir. Çünkü aynı

kanunun 1'inci fıkrasına göre, sermaye artırımını süresinde yapmayanlar, 02/05/2011 tarihine kadar sermaye artırımını gerçekleştirmeleri durumunda, 5811 sayılı Kanunda yer alan mahsup imkanından yararlanabileceklerdir. Kaldı ki, beyan edilen varlığın, sermayeye ilave etme şartı sadece bilanço usulüne göre defter tutanlar için getirilmiş bir yükümlülüktür.

Dolayısıyla aşağıdaki hususlar birlikte değerlendirildiğinde, taşınmazlar dışındaki varlıklarını **25/02/2011** tarihine kadar banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle ilgili varlıkların tevsik şartını yerine getirenler, düzeltme talep etme hakkı tanınmasının Kanuna daha uygun olacağı düşünülmektedir.

1- 6111 sayılı Kanunun 1'inci fıkrasının (b) bendi (bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce süresi içinde sermaye artırımında bulunmayanların, ilgili sürenin bitim tarihinden itibaren bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar sermaye artırımında bulunmaları halinde, 5811 sayılı Kanunun mahsup yapılması hükmünden yararlanabilirler.),

2- 6111 sayılı Kanunun 3'üncü fıkrasının (b) bendi (taşınmazlar dışındaki varlıklarını beyan tarihinden sonra sermaye artırımının gerçekleştirilmesi gereken tarihe kadar banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle ilgili varlıkların tevsik şartını sonradan gerçekleştirenler, 5811 sayılı Kanunun mahsup yapılması hükmünden yararlanabilirler.),

3- 6111 sayılı Kanunun 4'üncü fıkrası (taşınmazlar dışındaki varlıklarını beyan tarihinden sonra banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle ilgili varlıkların tevsik şartını sonradan gerçekleştiren mükelleflerin bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen dördüncü ayın sonuna kadar başvuruda bulunması üzerine

213 sayılı Kanunun düzeltme hükümlerine göre düzeltilir)

4- 6111 sayılı Kanunun 5811 sayılı kanun ile ilgili olarak yapılan düzenlemenin amacı ile Geçici 3' üncü maddesindeki fıkralar arasında herhangi bir hiyerarşi olmaması ve her fıkranın birbirinden bağımsız olması,

5- 5811 sayılı Kanuna göre sermaye artırımının sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler için getirilmiş bir yükümlülük olması (iş terk eden mükellefler, basit usulden yararlanan mükellefler, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler için doğal olarak sermayeye ilave etme yükümlülüğü bulunmamaktadır, sadece birincisi hariç diğerleri için deftere kaydetme yükümlülüğü vardır.)

5- SONUÇ

6111 sayılı Kanunun Geçici 3'üncü maddesiyle, Varlık Barışı Kanunu kapsamında varlık bildirimde/beyanında bulunan ve tüm şartları da yerine getiren mükelleflerden;

1- 01/01/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemelerine bağlı olarak, vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine matrah takdir için takdir komisyonlarına sevk edilenler, takdir komisyonlarınca gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (indirimi reddedilen katma değer vergisi dahil) yönünden haklarında takdir edilen matrah farkları açısından 5811 sayılı Kanunda yer alan mahsup imkanından yararlanabileceklerdir.

2- Taşınmazlar dışındaki varlıklarını beyan tarihinden sonra sermaye artırımının gerçekleştirilmesi gereken altı aylık yasal süre içinde banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırmak suretiyle tevsik şartını sonradan gerçekleştirenler, 5811 sayılı Kanunda yer alan mahsup im-

kanından yararlanabileceklerdir.

Ayrıca her iki mükellef grubu adına 01/01/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, 25/02/2011 tarihinden önce başlamış vergi incelemeleri sonucunda yapılan tarhiyatlar (düzeltme zamanaşımına uğramış dönemlere ilişkin tarhiyatlar hariç), 5811 sayılı Kanunda yer alan diğer şartların da taşınması kaydıyla ve bildirim/beyan edilen tutarlar dikkate alınmak suretiyle, mükelleflerin **30/06/2011** tarihine kadar (bu tarih dahil) başvuruda bulunması halinde düzeltilecektir.

KAYNAKÇA

- 6111 sayılı Kanun,
- 5811 sayılı Kanun ve Genel Tebliği,
- GİB resmi internet sitesi, www.gib.gov.tr