

BAZI VARLIKLARIN MİLLİ EKONOMİYE KAZANDIRILMASI HAKKINDA KANUNLA İLGİLİ ESASLAR

Serdar KUŞCU (*)

1 - GİRİŞ

2007 yılı ortalarında Amerika Birleşik Devletleri konut piyasasında yaşanan olumsuz gelişmeler, küresel finans piyasalarında likidite sıkıntısının çekilmesine neden olmuş, yılın ikinci yarısında konut kredilerine ilişkin sorunlar artarak finansal bir krize dönüşmüş ve Eylül 2008 tarihinden itibaren küresel ekonomiyle bağı olan tüm ülkeleri yakından etkilemiştir.

Türk ekonomisi de küresel sistem ile ticari ve finansal açıdan önemli ölçüde bütünleşmiş olduğundan tüm dünyayı sarsan bu olumsuz gelişmelerden etkilenmiştir. Devam eden küresel sıkıntıların etkilerini asgaride tutabilmek amacıyla, krizden etkilenen diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de bir takım önlemler alınmaya başlanmıştır. Bu süreçte 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, 22.11.2008 Tarih ve 27062 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Kanunla; gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, döviz, altın, hisse senedi, tahvil ve diğer kıymetlerin Türkiye’ye getirilmesi, taşınmazların kayda alınması suretiyle milli ekonomiye kazandırılması, sahip olunan söz konusu kıymetlerin banka ve aracı kurumlara ya da vergi dairelerine bildirilmesi ve cüzi bir oranda vergi ödemek suretiyle kayda alınması ve yapılan bu beyanlardan hareketle inceleme yapılmaması öngörülmektedir. Ayrıca gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içinde sahip oldukları varlıklarını işletmelerine sermaye olarak koymaları teşvik edilmektedir.

Yazımızda 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun genel hatlarıyla açıklanacak, olası tereddütler ve önerilerimize yer verilecektir.

2- KANUN HÜKÜMLERİNİN GENEL DEĞERLENDİRMESİ

2.1- Kanunun Amacı ve Kapsamı

5811 sayılı Kanunla, gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul

(*) Vergi Denetmeni

kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması, taşınmazların kayıt altına alınması ve yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkları işletmelere sermaye olarak dâhil ettirmek suretiyle sermaye yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Buna göre gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan:

- Para,
- Döviz,
- Altın,
- Menkul kıymet,
- Diğer sermaye piyasası araçları,
- Varlığı kanaat verici bir belge ile ispat edilen taşınmazlar için bu kanun hükümlerinden yararlanılabilecektir.

Ayrıca; yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların banka veya aracı kurumlardaki hesaba yatırılarak işletmelere sermaye olarak konulması ve bazı yurt dışı kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmesi de kanun kapsamına girmektedir.

Burada taşınmazlarla ilgili bir parantez açarsak; 5811 sayılı Kanun uygulamasında taşınmazlar; Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolaşısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar, Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde ise vergi uygulamasında gayrimenkul olarak değerlendirilecek kıymetler sayılmıştır. Buna göre vergi uygulamasında;

- Gayrimenkullerin ayrılmaz parçaları ve bütünleyici parçaları,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Tesisat ve makinalar,
- Gayrimaddi haklar, gayrimenkul gibi değerlendirilecektir.

Bu durumda taşınmaz kapsamına vergi uygulamasında gayrimenkul gibi değerlendirilen ve VUK'un 269'uncu maddesinde sayılan kıymetlerin de girip girmeyeceği hususu tereddütlere neden olmaktadır. Zira Kanun uygulamasında taşınmaz kavramı olarak Medeni Kanuna atıf yapılmıştır. Bu sebeple gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen örneğin gemilerin de bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunun açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır.

2.2- Yurt Dışında Sahip Olunan Varlıklarla İlgili Uygulama Esasları

2.2.1- Bildirim ve Beyan:

5811 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi uyarınca; gerçek veya tüzel kişilerce, 01.10.2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar, bu Kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yani 02.03.2009¹ Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirilir ya da vergi dairelerine beyan edilir.

¹ 5811 sayılı Kanunun yayım tarihini izleyen 3'üncü ayın son günü olan 28.02.2009 günü resmi tatil gününe denk gelendiğinden VUK'un 16'ıncı maddesi hükmü gereğince sürenin son günü resmi tatili izleyen ilk iş günüdür.

Buna göre başvurular kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar (**2 Mart 2009**) YTL cinsinden rayiç bedelle;

- Banka veya aracı kurumlara “**bildirim**” de bulunmak suretiyle,

- Vergi dairelerine ise “**beyan**” da bulunmak suretiyle yapılacaktır. Genel Tebliğ’de² yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflerin, bu Kanun kapsamındaki beyanlarını da elektronik ortamda vermek zorunda oldukları belirtilmiştir.

Ayrıca gerçek veya tüzel kişilerin, yurt dışında sahip oldukları bu türden varlıklarını banka veya aracı kurumlara bildirmeleri halinde, bu bildirimlere ilave olarak vergi dairelerine de beyanda bulunmalarına gerek bulunmamaktadır.

2.2.2- Bildirim Üzerine Banka veya Aracı Kurumlarca Yapılacak İşlemler:

Bankalar, bildirim tarihinden itibaren bir ay içinde Türkiye’ye getirilen veya bu sürede Türkiye’de bulunan bankalardaki bir hesaba transfer edilen para, altın, döviz ve menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını ilgili müşterileri adına açacakları hesaplara kaydedeceklerdir. Aynı şekilde aracı kurumlara bildirilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları da bu kurumlarda açılacak hesaplara kaydedilecek ve müşterilerin portföylerine dâhil edilecektir.

Kanun kapsamında bildirilen varlıklara ilişkin olarak banka veya aracı kurumlar tarafından herhangi bir belge istenmeyecek, sadece taşınmazlara ilişkin bilgilerin doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla, söz konusu taşınmazlara yurt dışında sahip olunduğuna ilişkin belgenin ibraz edilmesi yeterli olacaktır.

Banka veya aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak Kanunun 3’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası hükme gereğince, beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden %2 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar, vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edip aynı sürede ödeyeceklerdir.

Ancak Kanunda, şartların ihlal edilmesi halinde beyan edilerek ödenen vergilerin ne olacağı konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Örneğin, Tuba Hanım 05.12.2008 tarihinde (A) bankasına giderek, yurt dışından 500.000 YTL getireceğini beyan etmiş olsun. (A) bankası bu beyan üzerine %2 oranında 10.000 YTL vergiyi sorumlu sıfatıyla 2009 Ocak ayının 15’inci günü akşamına kadar beyan ederek ödemek durumundadır. Kanunun 3’üncü maddesinin 7’inci fıkrasına göre, Tuba Hanımın bu parayı transfer etmesi gereken (Türkiye’ye getirilmesi gereken) en son tarih 05.01.2009’dur.

Bu durumda eğer Tuba Hanım 05.01.2009 tarihine kadar parayı transfer etmezse (Türkiye’ye getirmezse), 05.12.2008 tarihinde beyan edilerek ödenen 10.000 YTL verginin ne olacağı konusunda Kanunda ve Genel Tebliğ’de açık bir hüküm bulunmamaktadır. Kanunun 3’üncü maddesinin 7’inci fıkrasında şartların ihlali halinde “bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatının yapılmayacağına” dair Kanunun 3’üncü maddesinin 5’inci fıkrası hükmünden yararlanamayacağı belirtilmiştir. Beyan edilip ödenen verginin durumunun ne olacağı konusunda net

² 06.12.2008 Tarih ve 27076 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

bir açıklama bulunmamaktadır. Bu konunun açıklığa kavuşturulmasının yararlı olacağını düşünmekteyiz.

Görüldüğü üzere Kanun kapsamında bildirilen varlıklara ilişkin olarak banka veya aracı kurumlara bildirimleri almak ve vergi kesintisi yapmak dışında başkaca bir sorumluluk getirilmemiştir.

2.2.3- Beyan Üzerine Vergi Dairesince Yapılacak İşlemler:

01.10.2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklar, Yeni Türk Lirası değerleriyle, beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebilecektir. Genel Tebliğ'in 3.1.3. Bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda veren mükelleflerin söz konusu beyannamelerini de elektronik ortamda vermemeleri gerekmektedir.

Kanun kapsamında vergi dairelerine beyan edilen varlıklara ilişkin olarak herhangi bir belge istenmeyecek, sadece taşınmazlara ilişkin bilgilerin doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla, söz konusu taşınmazlara yurt dışında sahip olduğuna ilişkin belgenin ibraz edilmesi yeterli olacaktır.

Kanunun 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden, vergi dairelerince % 2 oranında vergi tarh edilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

Bir önceki bölümde değindiğimiz, banka veya aracı kurumlara bildirilerek ödenen vergilerle ilgili olarak şartların ihlal edilmesi durumunda, örneğin varlıkların 1 aylık süre içinde Türkiye'ye getirilmemesi gibi, bildirim yapılarak ödenen

vergilerin ne olacağı konusundaki sorun vergi dairelerine beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir.

2.3- Yurt İçinde Bulunan Varlıklarla İlgili Uygulama Esasları

5811 sayılı Kanun halihazırda yurt içinde bulunan varlıkları da kapsamına almıştır. Kanunun 3'üncü maddesinin 2'inci fıkrası uyarınca; gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 01.10.2008 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında işletmenin özkaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, bu Kanunun yayımlandığı ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar (02.03.2009 tarihine kadar) Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle vergi dairelerine beyan edilir. Beyan edilen değerler beyan tarihinden itibaren 6 ay içinde sermayeye ilave edilir.

Bu durumda 01.10.2008 tarihi itibarıyla işletmelerin özkaynakları arasında yer almayan varlıkların da milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır.

Vergi dairesine beyan edilen varlıklarla ilgili olarak, Kanunun 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü uyarınca beyan edilen varlığın değeri üzerinden %5 oranında vergi tarh edilir. Bu şekilde hesaplanan vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

2.4- Mükelleflerin Yapacağı Kayıtlar

2.4.1- Yurt Dışından Getirilen Varlıkların Kaydedilmesi:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca defter tutan mükelleflerin 01.10.2008 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip oldukları varlıklarını beyan tarihi itibarıyla isterlerse kanuni defterlere kaydedebilecekleri 5811 sayılı Kanunun 3'üncü

maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilmiştir. Dolayısıyla mükelleflere bu konuda bir ihtiyarilik tanınmış olup yasal defterlere kaydedilmemesinin herhangi bir müeyyidesi yoktur.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu Kanun hükümleri uyarınca kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunur, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz. Fon hesabında tutulan bu tutarlar, işletmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyeceği gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20'inci maddeleri uyarınca gerçekleşecek devir ve bölünme hallerinde de vergilendirme yapılmayacaktır. Ayrıca yasal defterlere kaydedilen bu varlıklar dönem kazancının hesabında gelir unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

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.

2.4.2- Yurt İçinde Bulunan Varlıkların Kaydedilmesi:

Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak, 01.10.2008 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında işletmelerin özkaynakları arasında yer almayan söz konusu varlıklar 213 sayılı VUK uyarınca defter tutan mükellefler tarafından beyan tarihi itibarıyla kanuni defterlere kaydedilecektir.

Bu çerçevede, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin taşınmazlar dışındaki varlıklarını, öncelikle banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırımları gerekmektedir. Bu şekilde banka veya aracı kurumlara yatırılarak varlığı

ispatlanan varlıkların, bu tutarlar üzerinden yasal defterlere kaydedilmesi mümkün olacaktır. Vergi dairelerine beyan edilen taşınmazlar ise yasal defterlere, vergi dairelerine beyan edilen değerle kayıt edilecektir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, Kanun hükümlerine göre yasal defterlerine kaydettikleri varlıklar için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunacak ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave edilecektir. Fon hesabının bu sürede sermayeye ilave edilmemesi halinde (bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tahiyatı yapılmayacağı veya vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah farkından beyan edilen değerlerin mahsup imkânının bulunmasına dair) Kanunun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrası hükmünden yararlanılamayacaktır. Bunun dışında herhangi bir yaptırımın uygulanıp uygulanmayacağı Kanuni düzenlemede yer almamaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da bu hükümlerden yararlanacak kişilerin Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmalarıdır. Vergi mükellefi olmayanların, sermayeye ekleme şartını yerine getirebilmesi mümkün olmadığından, bu madde hükmünden yararlanmaları da mümkün olmayacaktır.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yukarıda yapılan açıklamalara göre yasal defterlere kaydedilen bu varlıklar dönem kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınmayacaktır. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri, beyan ettikleri taşınmazlar dışındaki varlıklarına ait tutarları banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırır. Bunlar için başkaca bir şart aranmayacaktır.

2.5- Gider ve Amortisman Uygulaması

Kanun kapsamında ödenen vergilerin, hiçbir suretle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması ya da başka bir vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Bildirilerek veya beyan edilerek yasal defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar hakkında 213 sayılı Kanunda yer alan amortismanlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

İşletmeye kaydedilen bu varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından doğan zararların da, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak kabul edilmeyeceği Kanunun 3'üncü maddesinin 6'ıncı fıkrasında belirtilmiştir.

2.6- Beyan Edilecek/Bildirilecek Varlıklarla İlgili Vergi İncelemeleri**2.6.1- İnceleme ve Tarhiyat Yapılmayacak Haller:**

5811 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca;

- Gerçek veya tüzel kişilerce, 01.10.2008 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan varlıklardan Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar,

- Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilerek yasal defter kayıtlarına intikal ettirilen varlıklar nedeniyle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu bildirim ve beyanlardan hareketle herhangi bir vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamayacaktır. Yani bu varlık beyanları ve bildirimleri vergi incelemesine başlama nedeni olmayacaktır.

2.6.2- Kapsama Girmeyen İnceleme ve Tarhiyatlar:

- Kanun; 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak 22.11.2008 tarihinden

(Kanunun yürürlük tarihi) önce başlayan vergi incelemeleri ile,

- 01.01.2008 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri nedeniyle kuruma sağlamamaktadır. Örneğin 2007 yılı ile ilgili olarak 21.11.2008 tarihinde (kanunun yayım tarihinden önce) başlamış vergi incelemesinde, mükellef kayıtdışı kalan varlıklarını beyan etmiş olsa bile incelemesi devam edecek ve tarhiyat yapılabilecektir. Böyle bir durumda ilerleyen bölümde açıklayacağımız mahsup imkânı da bulunmamaktadır.

Kanunun yayımı tarihinden önce başlamış ve halen devam eden vergi incelemeleri ile Kanunun yayımı tarihinden sonra başlayan/başlayacak vergi incelemelerini bu şekilde ayrı değerlendirmek bize göre doğru değildir. Kanunun yayımı tarihinde devam eden vergi incelemelerinin de kapsama girmiş olabilmesinin hem anayasal eşitlik anlamında hem de Kanunun genel gerekçesinde belirtilen amaçlar doğrultusunda daha uygun olacağını düşünüyoruz.

2.6.3- Başka Nedenlerle Yapılacak İncelemelere İlişkin Tarhiyat ve Mahsup:

Kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten (**22.11.2008**) sonra başlayan **01.01.2008 tarihinden önceki** dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu Gelir, Kurumlar ve KDV yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar (varlıkların toplam değeri) mahsup edilerek tarhiyat yapılacaktır. Dolayısıyla inceleme esnasında vergi incelemesine yetkili olanlarca bu Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarların mahsup edilmesi suretiyle vergi inceleme raporları tanzim edilecektir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar, bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin olarak Kanunda

öngörülen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğini ayrıca kontrol edeceklerdir.

Örnek: Fırat Bey 5811 sayılı Kanun kapsamında 31.12.2008 tarihinde yurt içinde bulunan varlıklarından vergi dairesine 1.000.000 YTL beyan etmiştir. Bu durumda Fırat Bey %5 oranında 50.000 YTL vergi ödeyecektir. 20.01.2009 tarihinde mükellefin 2006 yılı için başkaca bir sebeple incelemeye alınmış ve 03.03.2009 tarihinde inceleme sonuçlanmıştır. İnceleme sonucunda Kurumlar Vergisinden 1.250.000 YTL'lik matrah farkı bulunmuştur. Böyle bir durumda mükellefin 5811 sayılı Kanun kapsamında beyan ettiği 1.000.000 YTL olan varlık değeri bulunan 1.250.000 YTL'lik matrah farkından düşülecek olup bu matrah farkının yalnızca 250.000 YTL'si için tarhiyat önerilecektir.

Görüldüğü üzere mükellefe beyan ettiği varlık değeri kadar mahsup etme imkânı tanınmaktadır. Beyan edilen varlıkla ilgili olmayan kalemlerden doğan matrah farkının, varlık değeri kadar olan kısmı vergi dışı kalmaktadır. Bu husus 5811 sayılı Kanunla tanınan önemli bir ayrıcalıktır.

Yukarıdaki örneğimizde inceleme sonucu 800.000 YTL'lik bir matrah farkı bulunduğunu varsaydığımızda, bulunan matrah farkından 1.000.000 YTL mahsup edilecek, dolayısıyla matrah farkı oluşmadığından herhangi bir tarhiyat önerilmeyecektir. Bu durumda beyan edilen tutardan arta kalan 200.000 YTL'nin daha sonra herhangi bir nedenle yapılacak vergi incelemelerinde bulunacak matrah farklarından da mahsup edilebileceği Genel Tebliğin 5.3.2 Bölümünde belirtilmiştir.

5811 sayılı Kanunda vergi incelemesi sırasında tespit edilen matrah farkının sadece bir vergi türünden mi mahsup edileceği yoksa birden fazla vergi türünde ayrı ayrı mı mahsup edileceği net olarak yer almamış ancak 06.12.2008 tarih

ve 27076 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Tebliğde bu konuda açıklamalar yapılarak olası tereddütler giderilmiştir. Buna göre, diğer nedenlerle yapılacak vergi incelemelerinde aynı fiillerden kaynaklanan matrah farklarının bulunması halinde, Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar gelir, kurumlar veya katma değer vergisi yönünden bulunan herbir matrah farkından ayrı ayrı mahsup edilebilecektir. Bu mahsup sırasında, 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.

Konunun daha iyi anlaşılması açısından Genel Tebliğde yer alan örneğe yazımızın bu bölümünde aynen yer verilmiştir.

Örnek: (K) Ltd. Şti. Türkiye'de sahip olduğu 400.000YTL değerindeki taşınmazını 18.12.2008 tarihinde beyan ederek yasal defter kayıtlarına intikal ettirmiş ve fon hesabına aldığı söz konusu tutarı da süresinde sermayeye ilave etmiştir. Anılan kurum ile ilgili olarak bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle 2007 dönemi için 2011 yılında yapılan inceleme sonucu şirketin satışlarının bir kısmını düşük bedelli fatura düzenlemek suretiyle kayıt dışı bıraktığı tespit edilmiş, kayıt dışı bırakılan hasılat nedeniyle 300.000 YTL kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farkı tespit edilmiştir. Ayrıca şirketin verdiği borçla ilgili tahsil ettiği faiz geliri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarlarını da kayıtlarına intikal ettirmede için 200.000 YTL katma değer vergisi matrah farkı bulunmuştur.

Bu durumda, inceleme esnasında bulunan kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farklarından, bu Kanun kapsamında beyan edilen 400.000 YTL orantılı bir şekilde mahsup edilecektir.

Dolayısıyla, $400.000 \text{ YTL'nin } \{ [300.000 / (300.000 + 200.000)] \times 400.000 = \}$ 240.000 YTL'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 YTL'si ise diğer nedenle bulunan (ayrı fiilden kaynaklanan) katma değer vergisi matrah farkından mahsup edilecektir. Bunun sonucunda, 60.000 YTL matrah farkı üzerinden kurumlar ve katma değer vergisi, 40.000 YTL matrah farkı üzerinden de katma değer vergisi tarhiyatı önerilecektir.

2.7- Vergi İncelemesine Başlamaktan Kastın Ne Olduğu

5811 sayılı Kanunda vergi incelemesine başlanılma kavramı net olarak açıklanmamıştır. Ancak 06.12.2008 tarih ve 27076 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve uygulama esaslarını içeren Genel Tebliğ metninde, vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde;

- İşe başlama tutanağının düzenlenmesi,
- Vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi,
- Yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması,
- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi,
- Yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir.

Kanun metninde hangi hallerde vergi incelemesine başlanıldığı (işe başlama tutanağının düzenlenmesinin mi, defter belge isteme yazılarının gönderilmesi yada tebliğinin mi vb.) açık bir şekilde yer almadığından Genel Tebliğ'de bu hususun açıklığa kavuşturulması yerinde olmuştur.

Ancak incelemeye başlamayı gösteren unsurlar arasında, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesinin de yer alması, yazılı bir defter ve belge istem yazısı olmadan ya da işe başlama tutanağı düzenlenmeden sadece telefonla mükellefin incelemeye davet edilmesinin de bu kapsamda değerlendirileceği gibi bir husus ortaya çıkmaktadır. Halbuki müstehar hale gelmiş birçok yargı kararında defter ve belge istem yazısı mükellefe tebliğ edilmeden ya da işe başlama tutanağı düzenlenmeden defter ve belgelerin teslim edilmiş olmasının incelemeye başlama sayılmayacağı yönünde kararları vardır. Dolayısıyla bu hususun dikkate alınmasının faydalı olacağını düşünmekteyiz.

2.8- Ortaklar Cari Hesabında Yer Alan Borçların Durumu

Türkiye'de ticari hayatta aile şirketlerinin sayısının fazlalığı ve sermayelerin yeterli seviyelerde olmaması dolayısıyla yapılan gider ve ödemeler için sıklıkla ortaklar cari hesaplarının işletildiği görülmektedir. Söz konusu hesaplar vergi incelemelerinde de eleştiri konusu yapılabilmektedir.

5811 sayılı Kanunla ilgili uygulama esaslarını açıklayan Genel Tebliğ'in 5.4.'üncü Bölümünde; ortaklar cari hesabında yer alan borç tutarlarının banka veya aracı kurumlara yatırılmak suretiyle beyan edilmesi halinde, bahse konu borç tutarlarının bilançonun pasifinde açılacak özel fon hesabına kaydedilebileceği ve süresinde sermayeye ilave edilebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla beyan edilme ve sermayeye ilave edilme şartları gerçekleştirildiğinde söz konusu hesaplar dolayısıyla vergi incelemesi yapılmayacak ve başka bir nedenden dolayı yapılan vergi incelemelerinde ise olası bir matrah farkından beyan edilen değerler mahsup edilebilecektir.

Tek Düzen Hesap Planında 4 adet Ortaklar Cari Hesabı yer almakta olup, Ortaklara Borçlar Hesabı 331 ve 431 No'lu hesaplardır. 331-Ortaklara Borçlar Hesabı; işletmelerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklara (şahıs işletmelerinde işletme sahiplerine) borçlu bulunduğu kısa vadeli (uzun vadeli borç tutarları ise 431- No'lu hesapta izlenmektedir.) tutarların izlendiği hesaplardır. Söz konusu hesaplarda izlenen tutarların bankaya ne şekilde yatırılacağı muhasebe tekniği açısından önemlidir. Zira her iki hesap içinde bankaya paranın fiilen yatırılması durumunda hesapların kapatılması sorunu ortaya çıkacaktır. Bu nedenle bu konuda örnekli bir açıklama yapılması yerinde olacaktır.

2.9- Vergi Farkları ve Diğer Vergiler

Kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak vergi incelemesi yapılması halinde matrah farkından mahsup uygulaması sadece Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi yönünden tespit edilen matrah farklarıyla sınırlıdır. Bu husus 5811 sayılı Kanunla ilgili olarak yayımlanan Genel Tebliğ'de açıkça yer almaktadır.

Dolayısıyla, mükelleflerin gelir, kurumlar ve katma değer vergisine ilişkin vergi farkları ve haksız iadeden kaynaklanan tarhiyatlar ile bu vergiler dışındaki diğer vergilere yönelik yapılacak inceleme ve tarhiyatlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Örneğin kanun kapsamında bildirim veya beyan dışındaki herhangi bir nedenle, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak Damga Vergisi yönünden bir vergi incelemesi yapılması halinde bulunacak matrah farkından, beyan edilen/bildirilen varlıkların değeri mahsup edilemeyecektir.

Görüldüğü üzere, inceleme sonucunda matrah farkı bulunamamış ancak vergi farkı bulunmuşsa, 5811 sayılı Kanun uyarınca beyan edilen veya bildirilen değer üzerinden tarh edilen verginin, inceleme sonucunda bulunacak vergi tutarından mahsubu mümkün değildir. Örneğin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmış olan Kanunen Kabul Edilmeyen Gider dolayısıyla Kurumlar Vergisi yönünden oluşan matrah farkından 5811 sayılı Kanun kapsamında beyan edilen varlık değerinin mahsubu söz konusu olacak ancak aynı gidere ilişkin olarak indirim konusu yapılan Katma Değer Vergisi, indirilecek KDV hesaplarından düşüldüğü zaman ortaya çıkan vergi farkından Kanun kapsamında beyan edilen varlığın değeri mahsup edilemeyecektir. Zira kanun matrah farklarını kapsamına alırken vergi farkından verginin mahsubunu kapsam dışı bırakmıştır.

Bize göre beyan edilen varlık değeri üzerinden tarh edilen verginin de, inceleme sonucu ortaya çıkan vergi farklarından mahsup imkânının olması gerekir. Özellikle incelemelerde sıklıkla karşılaşılan sahte fatura kullanımlarında, çoğu zaman sadece KDV açısından söz konusu faturaların bilmeden alındığı kabul edilerek indirim reddiyatı yapılmakta ve haksız yere indirim konusu yapılan KDV'ler için re'sen vergi tarh edilmektedir. Böyle bir durumda KDV matrahını ilgilendiren bir husus bulunmamakta sadece vergi farkı doğmaktadır. Mükellefler 5811 sayılı Kanun kapsamında 10.000.000 YTL varlık beyanında bulunsalar bile %5 oranında ödedikleri vergilerin, inceleme sonucu ortaya çıkan vergi farkından mahsubuna imkân verilmemekte ama olası matrah farkından varlığın değerinin mahsup hakkı tanınmaktadır. Dolayısıyla söz konusu yasadaki mümkün olduğunca çok kişinin yararlanabilmesi açısından bu hususun göz önünde bulundurulmasının faydalı olacağını düşünüyoruz.

2.10- Yurt Dışından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması

5811 sayılı Kanun'un Geçici 1'inci maddesi yurt dışında elde edilen ticari kazançlar ile yurt dışı iştiraklerden elde edilen gelirlerin belli bir süre içerisinde yurda transfer edilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesini öngörmektedir. Düzenlemeye göre tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların 30.04.2009 tarihine kadar elde ettikleri ve 22.11.2008-31.05.2009 tarihleri arasında Türkiye'ye transfer edecekleri;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde edilen iştirak kazançları,

- Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen ticari kazançlar, gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır.

Yine 30.4.2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen bu kazançlar ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan ve 31.10.2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen kazançların da bu istisna kapsamında olduğu Kanun'un Geçici 1'inci maddesinin 2'inci fıkrasında belirtilmiştir. Bu durumda, 31.10.2009 tarihinden önceki herhangi bir tarihte karla sonuçlanmış tasfiyelerden elde edilen kazançlar da 31.10.2009 tarihine kadar yurda transfer edilmek şartıyla gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

Madde kapsamına giren ve yurt dışından elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için;

- Söz konusu kazançların mükelleflerin Türkiye'de daha önce yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmemiş ve beyan edilmemiş olması (yukarıda sayılan kazançlar 5811 sayılı Kanun'dan önce yasal defterlere intikal ettirilmiş olması halinde,

yurda transfer edilse dahi bir kez daha yurt dışı kazanç olarak beyan edilmesi ve istisnadan yararlanandırılması mümkün değildir.),

- Yurt dışı iştirak kazancı ile yurt dışı iştirak hissesi satış kazancının ya da yurt dışı şube kazancının 31.05.2009 tarihine kadar,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazancın ise 31.10.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir.

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.12.2008 tarihine kadar elde edilen ve 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ve yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar 2008 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

01.01.2009 tarihinden itibaren, 30.04.2009 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen ve 31.05.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ve yurt dışı iştirak hissesi satış kazançları 2009 yılı için verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilerek istisnaya konu edilebilecektir.

Bu konu ile ilgili son olarak şunu söyleyebiliriz: Bu kazançların Türkiye'ye getirildiği, mükelleflerce kanaat verici belgelerle ispat edilebilecektir. Kanaat verici belgeler tabirinden;

- Devlet tarafından veya Devlet güvencesinde tutulan kayıt ve sicilleri (tapu kayıtları ile diğer sicilleri, yasal yükümlülükler nedeniyle verilen beyannameleri);

- Bankalar ile bankerlerin yaptıkları işlemlerle ilgili kayıtlar ve düzenledikleri belgeler,

- Aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, sigorta şirketleri ve benzeri mali kurumların kayıtları ve düzenledikleri belgeler,

- Posta idaresi nezdindeki çek hesabı ve düzenlenen diğer belgeler,
- Noter gibi kurum ve kuruluşların düzenledikleri senetler ve sözleşmeler ile diğer kayıt ve belgeler,
- Defter tutan mükelleflerin kayıtları ile bu kayıtlarda yer alan ve Vergi Usul Kanununun ikinci kitabının üçüncü kısmında belirtilen belgeler ile muadili belgeler,
- Şirketlerin ortaklık ve kooperatiflerin üyelik kayıtları,
- Bilgi değişiminde bulunulan yabancı ülkelerde yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik ya da konsoloslukları, yoksa mahallindeki Türk menfaatini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgeler anlaşılacaktır.

2.11- Beyan Edildiği Halde Getirilmeyen Varlıklar İçin Ceza Uygulaması

Kanunda beyan edilip kayda girmeyen varlıklar için doğrudan cezai müeyyide öngörülüyor. Ancak beyan edildiği halde, 01.10.2008 tarihi itibarıyla yurtdışında bulunduğu kanaat verici belge ile ispatlanamayan varlıklar için inceleme yolu açık olup ayrıca beyan yapıldıktan sonra bir ay içinde getirilmeyen varlıklar için de inceleme yapılabilecektir. Türkiye'deki varlıklar da beyanda bulunulduğu halde bankaya yatırılmaz, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler süresi içinde sermaye artırımında bulunmazsa söz konusu varlıklarla ilgili inceleme yapılabilecektir.

3- SONUÇ

22.11.2008 Tarih ve 27062 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un amacı 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 güçlendirilmesini sağlamaktır.

Kanun altı madde ve iki geçici maddeden oluşmakta olup uygulamaya ilişkin usul ve esasları düzenleyen Genel Tebliğ 06.12.2008 tarih ve 27076 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun hakkındaki genel değerlendirmelerimize ve açıklamalarımıza yazımızın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Bu kapsamda gerçek ve tüzel kişiler;

- Yurt dışında sahip olunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar,

- Yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden kaynaklar ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazlar,

- Yurt dışı iştiraklerden ve şubelerden elde edilen kazançlar, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından yada yurt dışında bulunan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlarını beyan ederek sadece %2 veya %5'lik cüz'i bir vergi yükü ile olası vergisel risklerden korunmak suretiyle önemli avantajlar elde etmektedirler. Herşeyden önce beyan edilen yada bildirilen varlıklarla ilgili olarak hiçbir suretle vergi incelemesi yapılmayacak olup başkaca bir nedenden ötürü vergi incelemesi yapıldığı zaman olası matrah farklarından, beyan edilen/bildirilen varlık değerlerinin tutarı mahsup edilebilmektedir. Dolayısıyla varlıkların kayıt altına alınarak ekonomiye kazandırılması noktasında 5811 sayılı Kanunun mükelleflere faydalı olacağını düşünüyoruz.