

VARLIK BARIŞI KAPSAMINDA YAPILAN İŞLEMLER ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İlyas ÖZTÜRK (*)

1 - GİRİŞ

5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” ile 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 amaçlanmıştır. Söz konusu kanundan yazımızın ilerleyen bölümlerinde kısaca “**Varlık Barışı Kanunu**” olarak bahsedilecektir.

Bilindiği gibi en son varlık barışı kanuna benzer bir şekilde 2003 yılında 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu uygulamaya girmişti. Beş yıl aradan sonra bugün de 5811 sayılı Varlık Barışı¹ Kanunu

uygulamada. Bu iki kanun arasındaki en temel farklardan birisi de **sahte belge düzenleyenler** ile ilgili olarak 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu’nun 14. maddesinde vergi barışından yararlanamayacakları konusunda açık hüküm varken 5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu’nda böyle bir hüküm bulunmamasıdır. Hatta 1 Seri Nolu Varlık Barışı Genel Tebliği’nin “**Bildirim ve Beyanın Vergi İncelemesi Karşısındaki Durumu**” başlıklı 5. bendine göre sahte belge düzenleyenler Varlık Barışı Kanunu’ndan yararlanabilirken, sahte belge kullananlar Varlık Barışı Kanunu’ndan yararlanamıyordu.²

Ancak 5917 sayılı kanunun³ 44 ve 45. maddeleri ile 5811 sayılı kanunun bazı maddeleri değiştirilmiştir. Ayrıca aynı kanunun 46. maddesi ile 5811 sayılı kanuna Geçici 3 ve 4. maddeler eklenmiştir. Söz konusu maddeler ile yapılan değişiklikler sonucunda sahte belge kullanımı (KDV

(*) Vergi Denetmeni

¹ 13.11.2008 tarihinde TBMM’ de kabul edilerek 22.11.2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² ÖZTÜRK İlyas, “5811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu’ndan Sahte Belge Düzenleyenler Faydalanırken Sahte Belge Kullananlar Faydalanamıyor Mu?” (http://www.alomaliye.com/2009/ilyas_ozturk_5811.htm Ocak 2009 Makaleleri)

³ 10.07.2009 tarih ve 27284 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

indirimi reddi) nedeniyle ortaya çıkan vergi farkları da varlık barışı kapsamına alınarak sahte belge düzenleyenler lehine olan avantajlı durum ortadan kaldırılmıştır.

Bu yazımızda varlık barışı kapsamında mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin muhasebeleştirilmesi örneklerle açıklanacaktır.

2- VARLIK BARIŞININ UYGULAMA ESASLARI

Varlık Barışı düzenlemesinin uygulama esasları 5811 sayılı yasanın 3. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre varlık barışı uygulaması temelinde iki kısımda incelenebilir.

Bunlardan birincisi **yurtdışında sahip olunan varlıkların beyanı**,

ikincisi ise, **yurtiçinde bulunan varlıkların beyanıdır**.

Yasanın uygulama esasları kısaca açıklandıktan sonra bu kapsamda yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesine örnekler verilecektir.

2.1- Yurtdışında Bulunan Varlıkların

Beyan Esasları:

Gerçek veya tüzel kişilerce, **01.06.2009** 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**, 30.09.2009 tarihine kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kurumlara bildirilebileceği gibi vergi dairelerine beyan edilir.

Bu kıymetler, 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükellefler tarafından beyan tarihi itibarıyla kanuni defterlere **kaydedilebilir**. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu Kanun hükümleri uyarınca kanuni defterlerine kaydedip aktifleştirdikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunur, sermayeye ilave dışında başka bir

amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi halinde ise **vergilendirilmez**.

Burada dikkat edilmesi gereken husus **yurtdışından getirilen varlıkların defter tutan mükellefler tarafından yasal defterlere intikali mükellefin tercihine bırakılmaktadır**. Yine mükellefler ilgili varlıkları yasal defterlerine intikal ettirmeleri halinde sermayeye ilave etme zorunlulukları da **bulunmamaktadır**. Ayrıca işletmenin tasfiye edilmesi halinde yasal defterlere intikal ettirilen bu varlıkların vergilendirilmesi de mümkün değildir. Bu yönüyle yurtdışından varlık getirmek uygulanacak vergi oranının yanında ilave birtakım avantajları da beraberinde getirmektedir.

Vergi dairelerine bu kapsamda beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 2 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir. Ödenen bu vergiler, hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.

2.2- Yurtiçinde Bulunan Varlıkların

Beyan Esasları:

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 01.06.2009 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında işletmenin özkaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, 30.09.2009 tarihine kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle vergi dairelerine beyan edilir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu Kanun hükümlerine göre 213 sayılı Kanun uyarınca kanuni defterlerine, taşınmazlar dışındaki varlıklarını banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırmak suretiyle kaydederek pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunur ve **beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave olunur**. Bu

varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri, taşınmazlar dışındaki varlıklarına ait tutarları banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırır, bunlar için ayrıca diğer şartlar aranmaz.

Vergi dairelerine bu kapsamda beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 5 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir. Ödenen bu vergiler, hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.

Burada dikkat edilmesi gereken husus yurtdışından getirilen varlıkların defter tutan mükellefler tarafından yasal defterlere intikali mükellefin tercihinin bırakılmakta iken **yurtiçinde bulunan varlıkları beyan eden mükellef için bu varlıkların yasal defterlere intikali zorunlu tutulmaktadır**. Ayrıca mükelleflerce yasal defterlerine intikal ettirilen varlıklar nedeniyle pasifte açılan fon hesabının 6 ay içinde sermayeye ilavesi zorunluluğu bulunmaktadır. Yine işletmenin tasfiye edilmesi halinde yasal defterlere intikal ettirilen bu varlıklara ilişkin **vergilendirilmeme** hükmü bulunmamaktadır.

Yurtiçi kaynaklı varlık beyanı kapsamında Ortaklar Cari Hesabında (331- Ortaklara Borçlar Hs.) yer alan borçlar da yurtiçi kaynaklı varlık beyanı kapsamında bankalara işletme adına yatırılmak suretiyle beyan edilmesi halinde, bahse konu borç tutarları bilanço pasifinde açılacak özel fon hesabına kaydedilebilecek ve süresinde sermayeye ilave edilebilecektir. Bu durumda, beyan edilen tutarlar da Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecektir.

3- UYGULAMA ÖRNEKLERİ ve MUHASEBE İŞLEMLERİ

Örnek 1:

X Dış Ticaret Aş. 15.08.2009 tarihinde vergi dairesine başvurarak yurtdışından 100.000 USD getireceğini beyan etmiştir. Buna göre $(100.000 \text{ USD} * \text{Kur:1,5} * \% 2 =)$ **3.000,00 TL** Verginin tahakkukuna ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

(Verginin şirket tarafından karşılanması durumu)

===== 15.08.2009 =====

689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs. 3.000,00

689.02- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

360- Ödenecek Vergi ve Fonlar

3.000,00

360.4023⁴ - 5811 sayılı yasa gereğince

===== xx.xx.2009 =====

Şayet tahakkuk edecek vergi varlık beyanında bulunan ortaklardan karşılanacaksa muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

⁴ **4023:** 5811 YURT DIŞINDA SAHİP OLUNAN VARLIKLAR'a ait VERGİ KODU

(Verginin şirket ortakları tarafından karşılanması durumu)

===== 15.08.2009 =====

131- Ortaklardan Alacaklar 3.000,00

360- Ödenecek Vergi ve Fonlar 3.000,00

360.4023 - 5811 sayılı yasa gereğince

===== xx.xx.2009 =====

Bilahare tahakkuk eden vergi ödendiğinde 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı borçlandırılması karşılığında ödemenin şekline göre 100-Kasa Hesabı, 102-Bankalar Hesabı, 103-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı alacaklandırılarak kayıt yapılır.

Bu örnekte mükellef tarafından Türkiye'ye getirileceği beyan edilen varlığın işletmenin yasal defterlerine intikaline (bu yurtdışı kaynaklı varlıklar için isteğe bağlı) ilişkin muhasebe kaydı da aşağıdaki gibi olmalıdır. (Kur:1,4*100.000 USD)

(Paranın Türkiye'ye transferi ve yasal defterlere kaydı/İsteğe Bağlı)

===== 25.08.2009 =====

102- Bankalar Hesabı 140.000,00

529- Diğer Sermaye Yedekleri⁵ 140.000,00

5811 sayılı yasa gereğince

===== xx.xx.2009 =====

Yurtdışı kaynaklı varlık beyanlarında zorunlu olmamasına rağmen mükellefin tercihinine bağlı olarak Fon Hesabında Sermaye Yedeği olarak görülen 140.000,00 TL nin Sermaye Artırımı yoluyla sermayeye ilave edilmesi ile ilgili olarak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

(.....sayılı Karar Gereğince Sermaye Artırımı/İsteğe Bağlı)

===== xx.09.2009 =====

501- Ödenmemiş Sermaye Hesabı 140.000,00

500- Sermaye Hesabı 140.000,00

⁵ **2 SIRA NO' LU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ 'nin A Bölümünde Yer Alan Açıklamalar:**

1. Hesap Planında belirtilen hesap grubu ve defteri kebir (büyük defter) hesaplarının isim, kod numaraları ve sıralamaları değiştirilemez. Hesap Planında boş olarak görülen 2'li kod hesap grupları, ekonomik gelişmeler ve ihtiyaçlar paralelinde Bakanlığımızca kullanılacaktır.

2. Hesap Planında boş olarak görülen 3'lü kod defteri kebir (büyük defter) hesapları, ise, ana hesap grubu ile grup hesaplarının işleyiş ve mantığına uygun olmak, niteliği ve kapsamı itibariyle Hesap Planında belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmamak, kullanıldığı takdirde ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak şartıyla serbestçe kullanılabilir.

===== xx.xx.2009 =====

(Taahhüt edilen sermayenin Yedeklerden karşılanması)

===== xx.09.2009 =====

527- Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı 140.000,00

501- Ödenmemiş Sermaye Hesabı 140.000,00

===== xx.xx.2009 =====

Yurtdışı kaynaklı olarak varlık beyanı ile ilgili olarak yukarıda verilen örneklerde mükellefin isteğine bağlı olan işlemler/muhasebe kayıtları yurtiçi kaynaklı varlık beyanında bir tercih değil zorunluluk olarak yapılması gerekmektedir. Yani yurtiçi kaynaklı olarak beyan edilen varlık barışı kapsamındaki varlıkların defter tutan mükelleflerce kayıtlara alınması zorunluluğuna ilave olarak bu varlıklar aktife alınması karşılığında pasifte oluşan Sermaye Yedeklerinin de 6 ay içinde sermayeye ilavesi zorunludur. Ayrıca yurtiçi kaynaklı işlemlerde uygulanacak vergi oranı da % 2 değil % 5 olacaktır.

Örnek 2:

01.06.2009 tarihi itibarıyla Y Pazarlama Satış Ltd. Şti. 'nin **331-Ortaklara Borçlar Hesabının alacak bakiyesi tutarı 500.000,00 TL dir.** Mükellef kurum yetkilileri 331-Ortaklara Borçlar Hesabında yer alan tutarın tamamı kadar varlık barışı kapsamında varlık beyanında bulunmaya karar vermişlerdir. Bununla ilgili işlemlerin muhasebe kayıtları sırasıyla aşağıdaki gibi olmalıdır.

Burada ilk etapta tebliğde yapılan açıklamalara bakıldığında çelişki varmış gibi görünse de Varlık Barışı yasasının temel amaçlarından birisinin kayıt ve beyan dışı bırakılan varlıkların kayıt altına alınması/bankacılık sistemine sokulması amaçlanmakta olduğundan işletme ortaklarının zaten şirkete borç olarak koymuş oldukları kaynakların yeniden bankaya yatırılması ve kayıt altına alınması gerekmektedir.

(Verginin şirket tarafından karşılanması durumu)

===== 15.08.2009 =====

689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs. 25.000,00

689.02- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

360- Ödenecek Vergi ve Fonlar 25.000,00

360.4024⁶ - 5811 sayılı yasa gereğince

===== xx.xx.2009 =====

⁶ **4024:** 5811 TÜRKİYE'DE SAHİP OLUNAN VARLIKLAR' a ait VERGİ KODU

Şayet tahakkuk edecek vergi varlık beyanında bulunan ortaklardan karşılanacaksa muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

(Verginin şirket ortakları tarafından karşılanması durumu)

===== 15.08.2009 =====

131- Ortaklardan Alacaklar 25.000,00

360- Ödenecek Vergi ve Fonlar 25.000,00

360.4024 - 5811 sayılı yasa gereğince

===== xx.xx.2009 =====

Bilahare tahakkuk eden vergi ödendiğinde 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı borçlandırılması karşılığında ödemenin şekline göre 100-Kasa Hesabı, 102-Bankalar Hesabı, 103-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı alacaklandırılarak kayıt yapılır.

(Paranın Bankaya Yatırılması/Zorunlu)

===== 25.08.2009 =====

102- Bankalar Hesabı 500.000,00

529- Diğer Sermaye Yedekleri 500.000,00

5811 sayılı yasa gereğince

===== xx.xx.2009 =====

Yurtiçi kaynaklı varlık beyanlarında zorunlu olarak; Fon Hesabında Sermaye Yedeği olarak görülen 500.000,00 TL nin Sermaye Artırımı yoluyla sermayeye ilave edilmesi ile ilgili olarak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

(.....sayılı Karar Gereğince Sermaye Artırımı/Zorunlu 6 ay içinde)

===== xx.09.2009 =====

501- Ödenmemiş Sermaye Hesabı 500.000,00

500- Sermaye Hesabı 500.000,00

===== xx.xx.2009 =====

(Taahhüt edilen sermayenin Yedeklerden karşılanması)

===== xx.09.2009 =====

527- Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı 500.000,00

501- Ödenmemiş Sermaye Hesabı 500.000,00

===== xx.xx.2009 =====

Bu aşamaya kadar yapılan işlemler neticesinde 102- Bankalar Hesabının borcunda 500.000,00 TL bulunmaktadır. Ayrıca 331-Ortaklara Borçlar Hesabının Borcunda da yine 500.000,00 TL alacak bakiyesi kalmaya devam etmektedir. Bu durumda işletme yetkilileri 102-Bankalar Hesabındaki parayı (500.000,00 TL) işletme gereksinimlerini göz önünde bulundurarak istedikleri gibi kullanabilecekleri gibi (Kredi Ödemesi, Borç Ödemesi, SSK-Vergi Ödemesi gibi) şirket ortaklarına olan 500.000,00 TL borcun kapatılmasında da kullanılabilecektir.

Bankaya Yatırılan 500.000,00 TL kullanılmasına ait Muhasebe Kaydı

===== xx.09.2009 =====

331- Ortaklara Borçlar Hesabı 500.000,00

100- Kasa Hesabı

320- Satıcılar Hesabı

361- Ödenecek SGK Hesabı

300- Banka Kredileri Hesabı

102- Banka Hesabı Hesabı

500.000,00

===== xx.09.2009 =====

4- SONUÇ

Süresi uzatılan varlık barışı yasası uygulanırken mükelleflerin öncelikle hangi menşe'li (yurtiçi ya da yurtdışı) varlıkları beyan edecekleri konusunda öncelikle karar vermeleri gerekmektedir. Bu karar sözkonusu varlıkların üzerinden hesaplanacak vergiden başlayıp, bu varlıkların işletme kayıtlarına alınması, sermayeye ilave zorunluluğunun bulunup bulunmamasına varana kadar pek çok sonuçlar doğurmaktadır.

Tabi ki öncelikle mükelleflerin yurtdışı kaynaklı varlık beyanında bulunmaları öncelikle ödeyecekleri vergi tutarını % 60 oranında azaltacaktır. Yani mükellefin 100.000,00 TL lik yurtiçi kaynaklı varlık beyanı için 5.000,00 TL vergi ödemesi gerekirken, aynı tutardaki yurtdışı kaynaklı varlık beyanı için 2.000,00 TL vergi ödenecektir.

Ayrıca mükelleflerin herhangi bir vergi incelemesi sırasında Varlık Barışı yasasının kendisine sağladığı Matrah ve Vergi Farkı Mahsubu imkânından yararlanabilmesi için yasal defter kayıtları ile bu kayıtlara esas teşkil eden belgelerini saklanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA:

- 1- 5811 sayılı Kanun,
- 2- 5917 sayılı Kanun,
- 3- Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Seri No:2
- 4- ÖZTÜRK İlyas. "5811 Sayılı Varlık Barışı Kanunu'ndan Sahte Belge Düzenleyenler Faydalananlar Sahte Belge Kullananlar Faydalanamıyor Mu?"

(http://www.alomaliye.com/2009/ilyas_ozturk_5811.htm Ocak 2009 Makaleleri)