



VERGİ BORCUNUN GAYRİMENKULLE ÖDENMESİ İMKÂNI ve UYGULAMA ESASLARI

Celalettin AKÇATAŞ(*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere vergi borcu parayla ödenmektedir. Ancak elinde vergi borcunu ödeyebilecek nakdi parası olmayanlara 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun¹ kapsamında yapılmış olan yasal düzenleme ile sahip oldukları arsa, arazi ve bina gibi gayrimenkullerle ödeme imkânı sağlanmıştır.

Biz de bu makalemizde söz konusu yasa hükümünden faydalanabilecek mükellefler ile uygulamanın usul ve esaslarını anlatmaya çalışacağız.

2- 6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA KONUVA İLİŞKİN YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

Geçici 8 inci Madde ile İlgili Hükümler:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

Hakkında Kanunu'nun geçici 8. maddesinde;

"31.12.2014² tarihine kadar uygulanmak üzere, özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar dahil 8.06.1984 tarihli ve 233 sayılı Kanun Hükümünde Kararname hükümlerine tâbi iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları ile bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, 18.06.1999 tarihli ve 4389 sayılı Kanun'a tâbi faaliyeti devam eden kamu bankaları, büyükşehir belediyeleri, belediyeler, il özel idareleri ve bunlara ait tüzel kişilerin veya bunlara bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşların, Devlete ait olan ve bu Kanun kapsamına giren borçlarına karşılık, mülkiyeti bu idarelere ait ve üzerinde herhangi bir takyidat bulunmayan taşınmazlarından genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerce ihtiyaç duyulanlar ile 29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilecek olanlar,

(*) Vergi Müfettişi

¹ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 05.02.2010 tarih ve 27484 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5951 sayılı Kanunla değişen ibare.

4.01.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre oluşturulacak komisyon tarafından takdir edilecek değeri üzerinden, borçlu kurumun da uygun görüşü alınarak bütçenin gelir ve gider hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin Maliye Bakanlığı'nca satın alınabilir.

Bu idarelerin satın alınan taşınmazlarının tapu işlemlerine esas olan ve yukarıda belirtilen şekilde tespit edilen değerine eşit tutarda Devlete ait olan ve bu Kanun kapsamına giren borçları terkin edilir.

Bu madde hükmü, yukarıda sayılan kuruluşlar dışında kalan, borcunu ödemede çok zor duruma düştüğü inceleme raporu ile tespit edilen ve vergi dairelerine bu Kanun kapsamına giren borcu bulunan diğer mükelleflerin (tüzel kişiliği bulunanların ortaklarına ait olanlar dahil) taşınmazları için de uygulanabilir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığı'nca belirlenir." hükmü bulunmaktadır.

Maddede sayılan kurum ve kuruluşların Devlet'e ait olan ve 6183 sayılı Kanun kapsamına giren borçlarına karşılık olarak, mülkiyeti bu idarelere ait olan ve üzerinde herhangi bir takyidat (sınırlama) bulunmayan gayrimenkullerinin genel ve katma bütçeli kamu idarelerince ihtiyaç duyulması halinde Maliye Bakanlığı'nca satın alınması imkânı getirilmiştir.

3- UYGULAMAYA İLİŞKİN USUL ve ESASLAR

3.1- Uygulamadan Faydalanabilecek Mükellefler:

Hazineye olan borçlarını taşınmaz malları ile ödeyebilme imkânından yararlanabilecek mükellefler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

a) Özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar dâhil 8.06.1984 tarihli ve 233 sayılı Kanun Hük-

münde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri.

b) 18.06.1999 tarihli ve 4389 sayılı Kanun'a tâbi faaliyeti devam eden kamu bankaları.

c) Büyükşehir belediyeleri, belediyeler, il özel idareleri, bunlara ait tüzel kişiler veya bunlara bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlar.

d) Yukarıda sayılanlar dışında kalıp da borçlarını ödemede çok zor duruma düştüğü inceleme raporu ile tespit edilen diğer mükellefler.

Görüldüğü üzere a, b ve c maddelerinde sıralanan kuruluşların kanun hükmünden faydalanabilmeleri için "**çok zor duruma**" düşme hali aranmamış olup bu kuruluşların haricindeki diğer mükelleflerin bu imkândan yararlanabilmeleri için çok zor durumda olmaları ve bu durumlarının inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekmektedir. "**Çok zor durum**" halinden ne anlaşılması gerektiğini ise makalemizin izleyen bölümlerinde açıklamaya çalışılmıştır.

3.2- Kamu Alacağına Karşılık Olmak Üzere Satın Alınacak Taşınmazlara İlişkin Şartlar:

6183 sayılı Kanun kapsamına giren borçlara karşılık olmak üzere satın alınacak taşınmazların;

- Yukarıda belirtilen mükelleflerin mülkiyetinde bulunması,

- Yukarıda sayılanlar dışında kalıp da borçlarını ödemede çok zor duruma düştüğü inceleme raporu ile tespit edilen diğer mükelleflerin tüzel kişilik olmaları halinde, tüzel kişiliğin mülkiyetinde ya da ortaklarının mülkiyetinde bulunması,

- Taşınmazların üzerinde, amme borçları dolayısıyla vergi dairesi tarafından konulanlar hariç olmak üzere, herhangi bir takyidatın bulunmaması,

- İmar planı geçen bölgeler içinde inşa edil-

miş ve kamu hizmetlerinin sunulmasına elverişli bina halinde bulunması ya da bina inşaatına elverişli arsa veya 29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilebilecek arazi ve arsa (üzerindeki bina ve müstemilat dâhil) olması, gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un Geçici 8. maddesinde hükme bağlandığı üzere, madde kapsamında bahsi geçen kişi ve kuruluşların borçlarına karşılık taşınmaz mallarının satın alınabilmesi için genel ve katma bütçeli kuruluşların teklif edilen taşınmaz mallara ihtiyaç duyması şarttır. Genel ve katma bütçeli bir kuruluşların ihtiyaç duymadığı taşınmaz malların kamu alacaklarına karşılık kabul edilmesi mümkün değildir.

3.3- Uygulamada İzlenecek Yol:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un geçici 8. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Seri: A 1 Sıra No.lu Tahsilât Genel Tebliği³ ile belirlenmiştir. Buna göre;

1- Başvuru Şekli:

6183 sayılı Kanun'un geçici 8. maddesinden yararlanmak isteyen mükellefler bir dilekçe ile bağlı oldukları vergi dairesine başvuracaklardır. Birden fazla vergi dairesine borcu bulunan mükellefler, başvuru tarihi itibarıyla yıllık gelir ve kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları yer vergi dairesine başvuruda bulunacaklar, bu başvurularında, borçlarının olduğu diğer vergi dairelerini de belirteceklerdir.

Borçlarını ödemede çok zor duruma düştüğü

inceleme raporu ile tespit edilen mükelleflerden tüzel kişiliği bulunanların borçlarının terkinine yönelik olarak taşınmazını teklif eden ortaklar, başvurularını tüzel kişilikle birlikte tüzel kişiliğin bağlı bulunduğu vergi dairesine uygun bir dilekçe ile yapacaklardır. Tüzel kişiliğin borcunun yanı sıra şahsi borcunun da aynı taşınmazla terkinini talep eden ortaklar bu hususu dilekçelerinde ayrıca belirteceklerdir.

Mükellefler, Kanun kapsamındaki borçlarına karşılık olarak önerdikleri taşınmazların tapu senetlerinin bir örneği ile taşınmazı tanıtıcı dokümanları (imar durumunu ve binalar için yapı durumunu gösterir belge, takyidat durumunu da gösterir tapu kayıt örneği, broşür, fotoğraf vb.) dilekçe ekinde vergi dairesine vereceklerdir. Diğer taraftan, borçlarını ödemede çok zor duruma düştüğü inceleme raporu ile tespit edilen diğer mükelleflerden, bilânço esasına göre defter tutan mükellefler başvuru tarihinden önceki geçici vergi dönemini kapsayan bilânçolarını, diğer mükellefler ise dilekçelerine ekleyeceklerdir.

2- Vergi Dairesince Yapılacak İşlemler:

Vergi dairesi mükellefin dilekçesi üzerine, 6183 sayılı Kanun kapsamına giren borçlarını tespit ederek, bir liste ile mükellefin başvuru dilekçesini ve eki belgeleri, önerilen taşınmazlara, hizmetlerinin yerine getirilmesinde genel bütçe dâhil daireler veya katma bütçeli idarelerce ihtiyaç duyulup duyulmadığının tespit edilmesi amacıyla, bir üst yazı ile Defterdarlık/Vergi Dairesi Başkanlığı vasıtasıyla Defterdarlık Millî Emlak Müdürlüğü'ne aktaracaktır.

Önerilen taşınmazlara genel bütçeye dâhil daireler veya katma bütçeli idarelerce ihtiyaç du-

³ 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yulduğunun Milli Emlak Müdürlüğü'nce bildirilmesi üzerine, vergi daireleri, mükellefin amme borçlarını ödemede **“çok zor duruma”** düşüp düşmediğinin tespit edilmesi amacıyla dosyayı incelemeye sevk edecektir.

Gerek tüzel kişiliğin gerekse şahsi borçlarının terkinin için kendi mal varlığında bulunan taşınmazı teklif eden ortakların bu taleplerinin değerlendirilmesinde tüzel kişiliğin ve ortağın **“çok zor durumda”** olma şartı ayrı ayrı aranılacağından inceleme her iki mükellef için de ayrı ayrı yapılacaktır. İnceleme sonucunda, mükelleflerden birinin çok zor durumda olduğunun tespiti halinde, talep çok zor durumda olan mükellefin borçları açısından değerlendirilecektir. Ancak, sadece tüzel kişiliğin borçlarına karşılık maliki olduğu taşınmazı teklif eden ortak için ayrıca çok zor durumda olma şartı aranılmayacaktır.

Özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar dahil 08.06.1984 tarihli ve 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, 18.06.1999 tarihli ve 4389 sayılı Kanun'a tâbi faaliyeti devam eden kamu bankaları, Büyükşehir belediyeleri, belediyeler, il özel idareleri, bunlara ait tüzel kişiler veya bunlara bağlı müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşların, amme borçlarını ödemede **“çok zor duruma”** düşüp düşmediklerine ilişkin her hangi bir inceleme yapılmayacak, taşınmazın kıymet takdir işlemleri Milli Emlak Dairesi Başkanlıkları/Millî Emlak Müdürlükleri/Mal Müdürlükleri tarafından başlatılacaktır.

Mükellef nezdinde yapılan inceleme neticesinde düzenlenen rapor ile mükellefin amme borçlarını ödemede **“çok zor duruma”** düştüğünün tespit edilmesi halinde, vergi dairesi kıymet takdir işlemlerinin başlatılması amacıyla durumu bir yazı ile Milli Emlak Dairesi Başkanlığı'na/Millî Emlak Müdürlüğü'ne bildirecektir. Yapılan inceleme neticesinde düzenlenen raporda borçlarını ödemede **“çok zor duruma”** düşmediği belirtilen mükelleflerle ilgili olarak bu uygulama çerçevesinde herhangi bir işlem yapılamayacağı bir yazı ile mükellefe ve Milli Emlak Dairesi Başkanlığı'na/Millî Emlak Müdürlüğü'ne bildirilecektir.

Taşınmazın, 6183 sayılı Kanun'un geçici 8. maddesi hükmüne göre alımının uygun görülmesi halinde Milli Emlak Dairesi Başkanlığı/Millî Emlak Müdürlüğü/Mal Müdürlüğü tarafından taşınmazın Hazine adına tescil işlemleri yapılacak ve bu durumun bildirilmesi üzerine vergi dairesi mükellefin borçlarının terkin işlemlerini gerçekleştirerek durumu mükellefe bildirecektir.

Taşınmazların kıymet takdir işlemleri, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 6. maddesine göre oluşturulacak komisyonlar tarafından yapılacaktır.

3- Çok Zor Durum Halinin Tespiti

Borçlarını ödemede çok zor duruma düştüğü inceleme raporu ile tespit edilecek diğer mükelleflerin amme borcunu ödemede **“çok zor durumda”** olup olmadıklarının tespitine yönelik incelemeler vergi denetmenleri⁴ tarafından yapılacaktır.

⁴ 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname sonrasında Vergi Müfettişleri tarafından yapılacağı kanısındayız

Yapılacak incelemelerde; finansal analiz teknikleri kullanılmak suretiyle, başvuruda bulunan mükellefin borçlarını ödemede “**çok zor duruma**” düşüp düşmediği araştırılacak ve düzenlenen raporda mükellefin borçlarını ödemede “**çok zor duruma düştüğü**” veya “**çok zor duruma düşmediği**” konusunda kesin kanaat belirtilecektir. Söz konusu incelemeler 1 ay içinde tamamlanacaktır.

Mükelleflerin “**çok zor durumda**” olup olmadıklarının tespitinde; mükellefler itibarıyla aşağıdaki rasyolar kullanılacak ve analiz sonucu bulunan oranların, Tebliğ ile belirlenen oranlarda ya da daha küçük olması şartı aranacaktır.

- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin çok zor durumlarının tespitinde ((**Dönen Varlıklar- Stoklar**)/ **Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**) rasyosu kullanılacak ve sonucun 0.5 veya 0.5’den küçük bir değerde olması durumunda bu mükelleflerin “**çok zor durumda**” oldukları kabul edilecektir.

Yukarıda belirtilen rasyoda yer alan hesap sınıfları ve grupları Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan “**Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde**” belirtilen esaslara göre tespit edilecektir.

- Yukarıda belirtilen mükelleflerin dışında kalan mükellefler, çok zor durumda olup olmadıklarının tespitinde ((**Kasa+Banka+Kısa Vadeli Alacaklar**)/ **Kısa Vadeli Borçlar**) rasyosu kullanmak suretiyle mükellefin durumunu tespit edilecektir. Mükelleflerin çok zor durumda olduklarının kabul edilebilmesi için bulunan oranın 0.3 veya 0.3’den küçük olması gerekecektir.

Yukarıdaki rasyoda yer alan kısa vadeli alacakların ve kısa vadeli borçların tespitinde 1 yıllık süre esas alınacaktır.

Yapılan inceleme sonucunda mükellefin “**çok zor durumda**” olup olmadığı izlenecek bir in-

celeme raporuyla ilgili Defterdarlığa/Vergi Dairesi Başkanlığı’na aktarılacaktır.

3.4- Borçların Terkin Edilmesi

Taşınmaza ait tapu senedinin bir örneğinin vergi dairelerine gelmesi üzerine, taşınmazın Hazine adına tapuya tescil ettirildiği tarih itibarıyla mükellefin tüm borçları hesaplanarak, taşınmaza takdir edilen değer esas alınmak suretiyle terkin işlemleri yapılacaktır. Toplam borcun tespitinde gecikme zammı, taşınmazın Hazine adına tescil edildiği tarihe kadar hesaplanacaktır.

Taşınmazın değerinin mükellefin tüm borçlarını karşılayacak tutarda olmaması halinde, terkin işlemi mükellefin talebine göre, talebi bulunmaması halinde 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesinin birinci fıkrasına göre belirlenen borçlarına karşılık yapılacaktır. Bu durumda, kalan kısım hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil işlemlerinin sürdürüleceği tabiidir.

Önerilen taşınmazın değerinin, mükellefin toplam borçlarından daha yüksek tutarda olması halinde oluşan fark mükellefe red ve iade edilmeyeceği gibi taşınmazın Hazine adına tescil tarihinden sonra doğacak borçlarına da mahsup edilmeyecektir.

Ancak bu durumda bulunan mükellefler oluşan farkı, taşınmazın Hazine adına tescilinden önce, ortaklık ilişkisi bulunan veya en az bir ortağı aynı olan mükelleflerin borçlarından terkinini talep etmeleri mümkündür. Bu takdirde, borçlarından terkin talebinde bulunulan mükelleflerin de bu bölümde belirlenen esaslar çerçevesinde, III/A bölümünün (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan mükellefler hariç, çok zor durumda olmaları gerekmektedir.

4- SONUÇ

6183 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile

elinde vergi borcunu ödeyebilecek nakdi parası olmayanlara sahip oldukları arsa, arazi ve bina gibi gayrimenkulleri Maliye Bakanlığı'na satmak suretiyle ödeme imkânı sağlanmıştır.

Bu kapsamda kanun maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşların kanun hükmünden faydalanabilmeleri için **“çok zor duruma”** düşme hali aranmamış olup bu kuruluşların haricindeki diğer mükelleflerin bu imkândan yararlanabilmeleri için çok zor durumda olmaları ve bu durumlarının inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un Geçici 8. maddesinde hükme bağlandığı üzere, madde kapsamında bahsi geçen kişi ve kuruluşların borçlarına karşılık taşınmaz mallarının satın alınabilmesi için genel ve katma bütçeli kuruluşların teklif edilen taşınmaz mallara ihtiyaç duyması şarttır. Genel ve katma bütçeli kuruluşların ihtiyaç duymadığı taşınmaz malların kamu alacaklarına karşılık kabul edilmesi mümkün değildir.

Bu bağlamda vergi borcuna karşılık olarak önerilen taşınmaza genel ve katma bütçeli kuruluşlarca ihtiyaç duyulması halinde, taşınmazın Hazine adına tapuya tescil ettirildiği tarih itibarıyla mükellefin borcu hesaplanarak, taşınmaza takdir edilen değer esas alınmak suretiyle terkin işlemleri yapılacaktır.