

YENİ BİR VERGİ AFFI:5811 SAYILI BAZI VARLIKLARIN MİLLİ EKONOMİYE KAZANDIRILMASI HAKKINDA KANUN

Erkan YETKİNER
E. Baş Hesap Uzmanı, YMM

Cumhuriyet kurulduğundan bugüne kadar tam 36 kez vergi affı uygulamasına ilişkin yasal düzenleme yapıldığını görmekteyiz. En son çıkarılan vergi affı 27.02.2003 tarih ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu düzenlemesidir. Söz konusu kanunun en önemli özelliği geçmiş dönemine ilişkin olarak matrah arttırım imkanı tanınmasıdır. Söz konusu kanunun 7. ve 8. maddeleri uyarınca Gelir ve Kurumlar vergisi ile Katma değer vergilerinde matrah arttırımı yapılan yıllar için herhangi bir vergi incelemesi yapılması mümkün bulunmamaktaydı. İşte bir süredir ivmesini hızla arttıran küresel mali krizin nedeniyle Türk ekonomisinin likidite sorununun azaltılması ve aynı zamanda Türk vatandaşlarının yurt içinde veya yurt dışında bulunan ancak yasal kayıtlarda yer almayan varlıklarının kayda alınarak ulusal ekonomiye kazandırılmasını sağlamak amacıyla hazırlanan 5811 sayılı "Bazı Varlıkların Millî Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun" 13.11.2008 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş ve 22.11.2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun gerekçesine bu düzenlemenin getiriliş amacı aynen aşağıdaki gibidir. "Gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, döviz, altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye'ye getirilmesi, taşınmazların kayda alınması suretiyle millî ekonomiye kazandırılması; sahip olunan söz konusu kıymetlerin banka ve aracı kurumlara ya da vergi dairelerine bildirilmek ve cüz'i bir oranda vergi ödenmek suretiyle kayda alınması ve yapılan bu beyanlardan hareketle inceleme ve soruşturma yapılmaması öngörülmektedir. Ayrıca, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içinde gerekse yurt dışında kayıtlı olmayan varlıkların kayda alınması amaçlanmaktadır.

Yasaya konu olan varlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1-Para,

2-Döviz, (Her türlü yabancı para)

3-Altın, (Her türlü altın, külçe altın, bilezik vs gibi işlenmiş altınlar)

4-Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları (Menkul kıymetlerin ayrıntılı tanımlanması Sermaye Piyasası Kanununda yapılmıştır.Buna göre;

-Hisse senetleri

-Hisse senedi türevleri,

-Geçici ilmühaberler,

-Yeni pay alma kuponları,

-Tahviller,

-Tahvil türevleri,

-Tahvil faiz kuponları,

-Hazine Bonoları,

-Katılma intifa senetleri,

-Kar zarar ortaklığı belgeleri,

-Banka bonoları,

-Banka garantili Bonolar,

-Finansman bonoları,

-Varlığa dayalı menkul kıymetler,

-Gelir ortaklığı senetleri,

-Gayrimenkul sertifikaları,

-Tertip halinde çıkarılan ve 2 yıl veya daha uzun süreli ipotekli borç ve irat senetleri,

-Borsa yatırım fonu katılma belgeleri,

-İç tüzüğünde kurucu dışındaki aracı kuruluşlarca serbestçe alım satımı öngörülen A tipi yatırım fonu katılma belgeleri

Ve diğer sermaye piyasası araçları

Menkul kıymetler dışında kalan ve şartları kurulca belirlenen evraktır. Ancak çek, poliçe, nakit, bono ile mevduat sertifikaları sermaye piyasası aracı olarak sayılmamaktadır.

5- Taşınmazlar (Örneğin Gemiler vs)

Kanuni düzenlemeye göre elmas, yakut, gümüş vs gibi değerli taşlar affa konu varlık kapsamı dışında tutulmuştur.

Gerçek ve tüzel kişiler ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri aşağıda belirtilen şartlar dahilinde 5811 sayılı kanun hükümlerinden yararlanabileceklerdir.

A- Gerçek ve Tüzel kişilerce Yurt dışından Getirilen Varlıklar

Yasanın 3. maddesinin 1. fıkrasında gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışında bulunan varlıklarının yurda getirilmesi ile ilgili düzenleme yer almaktadır. Buna göre; "(1) Gerçek veya tüzel kişilerce, 1/10/2008 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 Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirilir ya da 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 kaydettikleri 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. 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.

Yasanın 3. maddesinin birinci bendi uyarınca yurt dışında bulunan varlıklarını Türkiye'ye getiren gerçek ve tüzel kişilerin tamamı bu kapsamda değerlendirilecektir. Kanunda gerçek ve tüzel kişinin tanımlaması yapılmamıştır. Dolayısıyla ister vergi mükellefi istersede vergi mükellefi olmasının tüm gerçek ve tüzel kişiler kanun kapsamındadır. Ancak bu gerçek ve tüzel kişileri defter tutma mükellefiyetlerinin bulunması halinde (Bilanço esaslı, işletme esaslı veya serbest meslek defteri gibi) yurt dışında getirilen varlıkların söz konusu defterlerde ayrıca gösterime zorunluluğu bulunmaktadır. Yasanın 5. maddesi uyarıncada gerçek ve tüzel kişiler tarafından bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle geçmişe yönelik olarak bir vergi incelemesi yapılamayacaktır. Ancak kanunun 3/1. maddesi uyarınca bildirilen veya beyan edilen varlıkların 1/10/2008 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu kanaat verici belge ile tevsik edilememesi halinde bu varlıklar ile ilgili vergi incelemesi yapılabilecektir. Yine söz konusu varlıkların bildirim veya beyanın yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde Türkiye'ye getirilmemesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmemesi halinde bu varlıklar ile ilgili vergi incelemesi yapılacaktır.

Ayrıca TBMM'de görüşülen kanun tasarısının 3.maddesinin 6. bendi verilen bir önerge ile çıkarılması nedeniyle gerçek veya tüzel kişiler tarafından yurt dışından getirilen varlıklarla ilgili soruşturma yapılabilecek, idari para cezası kesilebilecek ayrıca ceza davaları da açılabilen unutulmamalıdır.

Bilanço esasına veya işletme esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutanlar mükellefler Kanun'un 3/1. maddesi uyarınca yurt dışında getirdikleri varlıklar defterlerinde göstermeleri ihtiyaridir. Bilanço esasına göre defter tutanlar söz konusu varlıkları defterlerine kaydetmek isterlerse pasifte özel bir fon hesabında tutacaklardır. Söz konusu fon sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde kullanılması halinde kurumlar veya gelir vergisine tabi olacaktır. İşletmenin tasfiye edilmesi halinde söz konusu fon kurumlar ve gelir vergisi kapsamı dışında tutulacaktır. Ayrıca G.V.K'nun 81 ve K.V.K'nun 19. ve 20. maddeleri gereğince gerçekleşecek devir ve bölünme hallerinde de söz konusu fon vergilendirilmeyecektir.

Yurt dışından varlık getiren gerçek veya tüzel kişi söz konusu varlığı doğrudan doğruya Banka ve aracı kurumlara 6.12.2008 tarih ve 27076 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 no'lu 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ'in ekinde yer alan beyannameler ile beyan edebileceklerdir. Bunun yanı sıra söz konusu varlıkların yine tebliğ ekinde yer alan beyannameler ile vergi dairesine beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Kanunun 3/3. maddesine göre, gerçek veya tüzel kişilerce, 1/10/2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklara ilişkin olarak vergi daireleri, banka veya aracı kurumlara beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 2 oranında vergi hesaplanacaktır.

Kanunun 3/7.maddesi uyarınca yurt dışından getirilecek olan varlıkların beyan ve bildirim yapıldığı halde 1 ay içinde Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu varlıkların defter tutan mükellefler dışındaki mükellefler dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından Türkiye'deki hesaplarda ne kadar süre ile tutulacağına ilişkin bir düzenleme mevcut bulunmamaktadır. Yine mükellef olmayan veya defter tutmak zorunda olmayan gerçek veya tüzel kişilerce beyan edilen varlıkların beyan edilmesinden sonra tekrar yurt dışına geri götürülmesini engelleyecek herhangi bir hüküm 5811 sayılı kanunda bulunmamaktadır.

B-Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Kayıtlı Olmayan Yurt içindeki Varlıkları

Yasanın 3. maddesinin 2. fıkrasında Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin kayıtlı olmayan ancak Türkiye'de bulunan varlıklarının bildirim ve beyanı ile ilgili düzenleme bulunmaktadır. Buna göre "Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 1/10/2008 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 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. 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. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri, taşınmazlar dışındaki varlıklarına ait tutarları banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırırılar, bunlar için ayrıca diğer şartlar aranmaz."

Yukarıda yer alan 3/2 madde metninde anlaşılacağı üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutan mükellefler ile defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri bu düzenlemeden yararlanabileceklerdir. Bu durumda;

1- Ticari kazanç sahipleri (Bilanço usulü veya işletme hesabı esasına göre defter tutanlar)

2-Sermaye şirketleri (Anonim şirketler, Limited şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

- 3- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler,
- 4- İş ortaklıkları.
- 5- Serbest Meslek kazancı elde edenler,
- 6- Çiftçiler (Çiftçi işletme defteri veya bilanço usulüne göre defter tutan çiftçiler)
- 7- Ücret geliri elde edenler,
- 8- Gayrimenkul sermaye iratları elde edenler
- 9- Menkul sermaye iratları elde edenler
- 10- Diğer kazanç ve iratlar elde edenler,
- 11- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler;
- 12- Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler.

Kanunun 3/2 bendinden yararlanabileceklerdir.

Bunun yanısıra aşağıda belirtilen mükellefler ise 2.bent kapsamı dışında tutulmuşlardır.

- 1- Kurumlar vergisinden muaf olan:
 - a) İktisadi kamu müesseseleri;
 - b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler

2- kooperatifler

Kanunu'nun 3/2. maddesi gereğince bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye içinden getirdikleri varlıklar sermayenin cüz'ü olarak kabul edilmekte ve 6 ay içerisinde sermayeye eklenmesi gerekmektedir. Eğer söz konusu varlık tutarı 6 aylık sürede sermayeye eklenmez ise kanunun 3/7. ve 5. maddeleri uyarınca yurt içinden getirilen varlıklar nedeniyle bu mükellefler vergi incelemesine tabi tutulacaklardır.

Bilanço usulüne göre defter tutanlar bu varlıkları sermayelerine ekleyecekler, dolayısıyla bu varlıklar işletmeden çekilemeyecektir. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca göstereceklerdir. Ancak bu varlıklar ne kadar süre ile defterlerde yer alacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri ise taşınmazlar dışındaki varlıklarına ait tutarları banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatıracak bunlar için ayrıca diğer şartlar aranmayacaktır.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 1/10/2008 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında işletmenin özkaynakları arasında yer almayan varlıkların vergi dairesine beyan edilen değeri üzerinden % 5 oranında vergi tarhedilecek ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir. 5811 sayılı kanunun 3/3 ve 6. maddeleri uyarınca gerek yurt dışından gerekse yurt içinden getirilen varlıkların gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider ve indirim olarak kabul edilmeyecek ve varlıklar üzerinden amortisman hesaplanmayacak ve getirilen varlıklar için ödenen vergiler gider yazılamayacak veya başka vergilerden mahsup edilemeyecek veya dönem kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayacaktır. Ayrıca bu varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Mükellefler tarafından gerek yurt dışından gerekse yurt içinden getirilip beyan edilerek kayda alınan varlıklara ilişkin olarak yasanın 3/5. maddesinde ".....Birinci ve ikinci fıkralar kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılır. Denilmektedir. Dolayısıyla beyan edilen varlıklar nedeniyle Kurumlar vergisi, Gelir vergisi ve K.D.V yönünden inceleme yapılamayacaktır. Buna karşın, beyan edilen varlıklar nedeniyle Ö.T.V, Damga Vergisi, B.S.M.V, M.T.V, Harçlar kanunu, Veraset İntikal Vergisi gibi vergiler yönünden vergi incelemesi yapılabilecektir.

5811 sayılı Kanun'un 3/5. maddesinde ".....Birinci ve ikinci fıkralar kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz....." Denilmektedir. Yani beyan edilen varlıklar nedeniyle zaman aşımı süresi olan 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 yılları için yukarıda adı geçen vergiler için vergi incelemesi yapılamayacaktır. "..... Ancak, diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılır." Denilerek geçmiş yıllar için diğer nedenler ile vergi incelemesi yapılması mümkün kılınmaktadır. Kanuni düzenlemeye göre geçmiş dönemler için Kurumlar vergisi, Gelir Vergisi ve K.D.V için bir matrah farkı tespit edilmesi halinde de beyan edilen tutarlar bulunan matrah farkından düşülerek tarhiyat yapılacaktır. Ancak bu vergiler dışında örneğin Ö.T.V ile ilgili bir vergi incelemesi yapılması halinde bulunan Ö.T.V matrah farkından bu kanuna göre beyan edilen tutarın mahsup edilmesi ise mümkün değildir. ATC A.? 5811 sayılı yasadan yararlanarak 200.000.-YTL varlık beyanında bulunsun. ATC A.?'nin 2007 yılı hesaplarının incelenmesi sonucunda 650.000.-YTL Kurum, K.D.V, Geçici vergi matrah farkı hesaplanması halinde firma tarafından yasa uyarınca beyan edilen 200.000.-YTL bulunan matrah farkından mahsup edilerek kalan (650.000-200.000=) 450.000.-YTL üzerinden Kurum K.D.V ve Geçici Vergi tarh edilecek ve ceza hesaplanacaktır. Ancak bu kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarı ile devam eden vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farklarından beyan edilen tutarların mahsubu mümkün değildir.

5811 sayılı kanunun 3. maddesinde ".....01.10.2008 tarihi itibarıyla sahip olunan" ibaresi ile 01.10.2008 tarihi itibarı ile sahip olunan varlıkların 2008 yılına ait bir varlık mı yoksa önceki yıllarla ilgili bir varlık olarak mı sayılacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Söz konusu varlığın hangi yıla ilgili olduğu oldukça önemlidir. Çünkü yasa gereği 2008 yılı öncesi vergi incelemesine tabi değil iken, 2008 yılı ise hiçbir kısıtlama olmaksızın vergi incelemesine tabi bulunmaktadır. Bu durumda A.A.?'nin 01.10.2008 tarihi itibarı ile yurt dışında ABC

bankasındaki hesabında 1.000.000 USD Doları bulunsun ve bu tutar 5811 sayılı yasanın 3/1 maddesinden yararlanmak amacıyla beyan edilmesi halinde beyan edilen bu tutar 2008 yılının mı ? yoksa önceki yılların varlığı olarak mı kabul edilecektir. Yada söz konusu varlığın hangi yıllarda elde edildiğine mi bakılacaktır. Bizce söz konusu tutarın 31.12.2007 tarihi itibarıyla ABC bankasında olduğunun mükellef tarafından bu bankalardan alınacak kanaat verici belgelerle kanıtlanması gerekmektedir.

Ayrıca gerek yurt dışından gerekse yurt içinden getirilen varlıklar nedeniyle ceza kanunları açısından soruşturma yapılabileceği, idari para cezası kesilebileceği ve ceza davaları da açılabilmesi unutulmamalıdır.