



denetim güç katar

Yeminli Mali Müşavirlik & Denetim
& Danışmanlık

Acıbadem Cd. Camlıca Apt. No.77/13
Acıbadem-Kadıköy/İSTANBUL
Tel :0.216.340 00 86
Fax:0.216.340 00 87
E-posta: info@erkymm.com

No: 2010/25

Tarih: 15.08.2010

Konu: 5811 sayılı Kanunun 1. maddesinin 1. fıkrasına göre, bu Kanunun 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 öz kaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamaktır.

Özet: 13/11/2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun uygulamasına ilişkin olarak 1 ve 2 seri no.lu 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğlerde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Anılan Kanunda, 25/6/2009 tarihli ve 5917 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunla yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar ise 3 seri no.lu Genel Tebliğde yer almaktadır.

5811 sayılı Kanunun 5917 sayılı Kanunla değişen 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında, gerçek veya tüzel kişilerce 1/6/2009 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 taşınmazların 30/9/2009 tarihine kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle banka veya aracı kuruma bildirileceği veya vergi dairelerine beyan edileceği, bu kıymetlerin, 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükellefler tarafından beyan tarihi itibarıyla kanuni defterlere kaydedilebileceği, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, bu Kanun hükümleri uyarınca kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açacakları, bu fon hesabının, sermayenin cüz'ü addolunacağı, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamayacağı, işletmenin tasfiye edilmesi halinde ise vergilendirilmeyeceği, serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterecekleri ve bu varlıkların dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 1/6/2009 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında işletmenin özkaynakları arasında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların 30/9/2009 tarihine kadar Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle vergi dairelerine beyan edileceği, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, 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 açacakları, bu fon hesabının, sermayenin cüz'ü addolunacağı ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave edileceği, serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin ise söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterecekleri ve bu varlıkların dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Aynı maddenin beşinci fıkrasında ise, 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 yapılmayacağı 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 tutarların, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilerek tarhiyat yapılacağı hükmüne bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 4 üncü maddesine 5917 sayılı Kanunla eklenen birinci fıkrafta yer alan yetkiye istinaden, Kanunun 3 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında belirtilen bildirim ve beyan süreleri, 29/9/2009 tarih ve 15456 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 31/12/2009 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzatılmıştır.

5811 sayılı Kanunun uygulaması açısından sermaye artırımına ilişkin esaslar aşağıda yer almaktadır.

1-ÖZEL FONUN DOĞRUDAN SERMAYEYE EKLENMESİ

5811 sayılı Kanunun uygulanmasında; yurt içi varlıkların beyan edilmesi ve beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden kayıt yapılarak özel bir fon hesabı açılması ve bu fonun beyan tarihinden itibaren sermayeye 6 ay içinde eklenmesi gerekmektedir. Ancak, sermaye taahhüt borcu olan şirketler;

- ✓ Bu Kanun kapsamında getirilen imkandan, yani taahhütlerini kapatmadan bu fonun sermayeye eklenip eklenmeyeceği veya
- ✓ Fonun taahhüt kapatmada mahsup işlevi görerek sermaye artırım şartının yerine getirilmiş olup olmayacağı,

hususlarında birtakım farklı değerlendirmeler içerisinde idi. Bu konudaki tereddütler giderilerek, 5811 sayılı Kanunun özel bir Kanun olmasından hareketle konu değerlendirilmiş ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşan fonların direkt olarak sermaye artırımına konu olabileceği ve taahhüt borcu olan mükelleflerin taahhütlerini kapatmaksızın sermaye artırımında bulunabilmeleri sağlanmıştır.

2 Seri No.lu Genel Tebliğde bu konuyla ilgili olarak yapılan açıklama şöyledir:

"Türk Ticaret Kanununun 391 inci maddesi hükmü uyarınca, esas sermayeye karşılık olan hisse senetlerinin bedelleri tamamen ödenmedikçe genel kurulca yeni hisse senetleri çıkarmak suretiyle sermayenin artırılmasına karar verilemeyeceği, sermaye artırımının şartları arasında sayılmıştır. Diğer taraftan, 5811 sayılı Kanunun belirli bir süreyle uygulanacak olması, bu Kanuna göre beyan edilen varlıklar nedeniyle oluşan fon hesabının sermayenin bir cüz'ü addolunacağı ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave edileceği hükmüne bağlandığından, ayrıca pay sahiplerine ilave bir ödeme yükümlülüğü de getirmediğinden daha

önce ortaklarca taahhüt edilen sermaye ödenmeden de söz konusu fonların sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, Kanun kapsamında beyan edilen varlıklar nedeniyle oluşan fonların şirket ortaklarınca taahhüt edilen sermaye taahhüt borçlarının kapatılmasında kullanılması mümkün değildir."

Buna göre;

- ✓ Sermaye taahhüt borcu olanlar, sermaye azaltımı yapmaksızın ya da taahhüt borcunu kapatmaksızın 5811 sayılı Kanun kapsamında sermayenin bir unsuru olan özel fonları doğrudan sermaye artırımına konu edip, özel fon tutarı kadar sermayesini artırmak isteyenler ve 5811 sayılı kanunun getirdiği avantajlardan yararlanabileceklerdir.
- ✓ Ancak, fon hiç bir şekilde taahhütlerin kapatılmasında kullanılamayacaktır.

2-ORTAKLAR CARİ HESABINDA YER ALAN BORÇLAR

1 Seri No.lu Genel Tebliğin "5.4. Ortaklar cari hesabında yer alan borçların durumu" bölümünde; işletmelerin bilançolarında, ortaklar cari hesabında yer alan ortaklara borç tutarlarının Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası kapsamında bankalara işletme adına yatırılmak suretiyle beyan edilmesi halinde, bahse konu borç tutarları bilanço pasifinde açılacak özel fon hesabına kaydedilebileceği ve süresinde sermayeye ilave edilebileceği, beyan edilen tutarların da Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası çerçevesinde değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bu kapsamda bankalara yatırılmak suretiyle beyan edilecek tutar, 1/10/2008 tarihi itibarıyla ortaklar cari hesabındaki net ortaklara borç tutarıdır.

Söz konusu tutarın, şirket tarafından, şirket kasasında bulunan paranın bankaya yatırılmak suretiyle veya bankalarda bulunan paranın doğrudan beyan edilmesi suretiyle Kanun hükümlerinden yararlanılması mümkün olup ortaklar tarafından şirket adına bankalara yatırılan paraların beyan edilmesi suretiyle de işlemin gerçekleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ortaklara borç tutarının şirket kasasında bulunan paranın bankaya yatırılmak suretiyle veya bankada bulunan paranın doğrudan beyan edilmesi halinde, bahse konu borç tutarları bilanço pasifinde açılacak özel fon hesabına kaydedilerek ortaklara borçlar hesabı kapatılacak ve fon hesabında görülen tutar, süresinde sermayeye ilave edilecektir.

Borç tutarının, ortaklar tarafından bankaya yatırılarak şirket adına beyan edilmesi halinde, yatırılan paranın şirket aktifinde bankalar hesabına karşılık bilanço pasifinde açılacak özel fon hesabına kaydedilmesi gerekmekte olup bankalar hesabından da ortaklara ödeme yapılmak suretiyle ortaklara borçlar hesabı kapatılabilecektir. Fon hesabında yer alan tutarın ise süresinde sermayeye ilave edilmesi gerekeceği tabiidir.

3-SERMAYEYE EKLEME İŞLEMİNİN ESASLARI VE MUHASEBE KAYITLARI

1/10/2008 tarihi itibarıyla yurt dışında sahip olunan varlıklardan bildirilen veya beyan edilenler, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, istenilmesi halinde, yasal defterlere kaydedilebilecektir. (1 Seri No.lu Tebliğ)

Ancak, yurt dışında bulunan söz konusu varlıkların şirket adına beyan edilmesi durumunda

ilgili şirket; şahısları adına beyan edilmesi halinde bu şahısların kendileri, Kanunun sağladığı avantajlardan yararlanabileceğinden, şirket adına bildirim veya beyana konu edilen varlıkların anılan şirketin yasal kayıtlarına intikal ettirilmesi zorunludur. (2 Seri No.lu Tebliğ)

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu Kanun hükümleri uyarınca yasal defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap sermayenin cüz'ü addolunacak ve sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamayacaktır.

Türkiye'de bulunan; ancak, 1/10/2008 tarihi itibarıyla gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yasal defter kayıtlarında işletmelerin özkaynakları arasında yer almayan beyana konu varlıkların da Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutma yükümlülüğü bulunan mükelleflerin yasal defterlerine kaydedilmeleri zorunludur.

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 değeriyle kayıt edilecektir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, Kanun hükümlerine göre yasal defterlerine kaydettikleri varlıklar için pasifte özel bir fon hesabı açacaklardır. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunacak ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave edilecektir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yukarıda yapılan açıklamalara göre yasal defterlere kaydedilen bu varlıklar dönem kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

Defter tutan mükelleflerce Kanun kapsamında beyan edilen taşınmazlar dışındaki varlıkların banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırılması ve daha sonra beyan edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanununun kayıt zamanına ilişkin 219. maddesi hükmü çerçevesinde beyan tarihi esas alınarak yasal defterlere kaydedilecektir.

Yukarıdaki esaslar kapsamında yasal defterlere intikal ettirilen varlıklar, bu varlıklara ilişkin ödenecek vergi ve sermaye artırımına ilişkin olarak aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

-----/-----	
102 BANKALAR	XXX
102.04 X Bankası	
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	XXX
529.06 5811 s. Kanun Kapsamında Ayrılan Fon	
-----/-----	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	XXX
632.90 KKEG niteliğinde vergiler	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	
360.09 5811 s. Kanun Kapsamında Ödenecek Vergi	XXX
-----/-----	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	XXX

360.09 5811 s. Kanun Kapsamında Ödenecek Vergi

100 KASA	XXX
-----/-----	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	XXX
500 SERMAYE	XXX
-----/-----	
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	XXX
529.06 5811 s. Kanun Kapsamında Ayrılan Fon	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	XXX
-----/-----	

Diğer taraftan, yukarıda 632-Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilen ödenecek verginin kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün olmadığından, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

4-ÖDENMEMİŞ SERMAYESİ BULUNAN ŞİRKETLERDE SERMAYE ARTIRIMI

Türk Ticaret Kanununun (TTK) Anonim Şirketlerde esas sermayenin artırılmasının şartlarını düzenleyen 391. maddesi uyarınca, esas sermayeye karşılık olan hisse senetlerinin bedelleri tamamen ödenmedikçe, genel kurul yeni hisse senetleri çıkarmak suretiyle hisse senetleri çıkarmaya karar veremez. TTK'nın 392. maddesi uyarınca, bu şarta uyulmaksızın sermaye artırımında bulunulması işlemi batıl olup, şirket yöneticileriyle denetçilerinin sorumluluğunu gerektirir.

Söz konusu düzenleme dolayısıyla daha önce sermaye artırımında bulunup söz konusu sermayeyi tamamen ödemeyen şirketlerin varlık barışı kanunu ile beyan ettikleri varlıklar dolayısıyla ayrılacak fonlarını sermayeye ekleme konusunda tereddüt doğurmuştur.

Söz konusu sorun, 2 Seri No.lu Tebliğ ile yapılan açıklama ile çözüme bağlanmıştır. Tebliğ açıklamasına göre, "5811 sayılı Kanunun belirli bir süreyle uygulanacak olması, bu Kanuna göre beyan edilen varlıklar nedeniyle oluşan fon hesabının sermayenin bir cüz'ü addolunacağı ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave edileceği hükme bağlandığından, ayrıca pay sahiplerine ilave bir ödeme yükümlülüğü de getirmediğinden daha önce ortaklarca taahhüt edilen sermaye ödenmeden de söz konusu fonların sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, Kanun kapsamında beyan edilen varlıklar nedeniyle oluşan fonların şirket ortaklarınca taahhüt edilen sermaye taahhüt borçlarının kapatılmasında kullanılması mümkün değildir."

Söz konusu açıklama ile Maliye Bakanlığı sermaye artırımında TTK'da ön görülen şartların artık aranmayacağı yönünde bir yorumda bulunmuştur. Söz konusu açıklama sermaye artırımını ile ilgili olarak yaşanabilecek benzer sorunlar açısından da yol gösterici olabilecek niteliktedir.

5-HARÇ VE DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI

5811 sayılı Kanun uyarınca gerek yurt dışında gerekse yurt içinde bulunan 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.

Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/16 bölümü hükmü uyarınca anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır.

Yine Harçlar Kanununun 123. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler harca tabi tutulmaz.

Sermaye artırımı işlemine ilişkin damga vergisi uygulaması ile gayrimenkullere ilişkin harç uygulaması konusunda 2 Seri No.lu Tebliğ ile açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre, 5811 sayılı Kanunun 3. maddesinin 2. fıkrası hükmüne istinaden sermayeye ilave edilmek üzere anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin aktifine kaydolacak taşınmazlara ilişkin tapuda yapılacak işlemler ile diğer sermaye artırımı işlemleri, 492 sayılı Harçlar Kanununun 123. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca harçtan; bu işlemler için düzenlenecek kâğıtlar da Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/16 bölümü hükmü uyarınca damga vergisinden istisnadır.

Tapuda yapılacak işlemlere ilişkin istisna hükmünün uygulanabilmesi için mükellefler, Kanunda belirtilen beyannamenin verilmesini müteakiben, ilgili vergi dairesinden beyan edilen taşınmazların, tapu kayıtlarına ilişkin bilgileri de içerecek şekilde 5811 sayılı Kanun kapsamında şirket adına beyan edilerek özel fon hesabına alınan tutarın sermaye artırımında kullanılacağı ve bu çerçevede tapu işleminde harç ve damga vergisi aranılmayacağı hususunda bir yazı alarak, bu belgeyi ilgili tapu sicil müdürlüğüne ibraz edeceklerdir.

Ancak, istisna hükümleri münhasıran yukarıda belirtilen mükelleflerin sermaye artırımı işlemlerine yönelik olduğundan, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bunlar dışındaki işlemleri ve düzenleyecekleri kağıtlar harç ve damga vergisine tabi olacaktır.

Yukarıda belirtilen istisnalara ilişkin açıklamalar özellikle gayrimenkullerin sermayeye eklenmesi durumunda uygulanacak istisna bakımından özellik arz etmektedir. Söz konusu açıklama yapılmadan önce sermayeye eklenenin ayrılan fon olduğu dolayısıyla gayrimenkulün doğrudan sermayeye eklenmediğinden hareketle tapu harcının hesaplanması gerekebileceği ileri sürülmekte idi. Ancak yapılan açıklama ile dolaylı da olsa varlık fonunun değil de gayrimenkulün sermayeye eklendiğinin kabul edildiği söylenebilir.

Burada yapılacak bir değerlendirme de istisna uygulamasının Kanunun gerekçesine uygun olacaktır. Yani şirketlerin özkaynakları arasında yer almayan varlıkların şirkete konması esas itibarıyla şirkete ait olanın tekrar geri getirilmesi olarak da düşünülebilir. Kanunun bu şekilde gizli bir kabulü olduğunu söylemek yanlış olmaz. Bu haliyle de bu işlemde tapu harcı alınmaması gerektiği söylenebilir.

Ayrıca kanun gerekçesinde de yer aldığı üzere, Kanunun bir amacı da sahip olunan varlıkların işletmelere sermaye olarak konulmasının teşvik edilmesidir. Bu bakımdan doğrudan sermayeye

eklenen gayrimenkuller için harç istisnasının kabul edip, 5811 sayılı Kanun kapsamında beyan edilmesinin harca tabi olduğunu söylemek de kanunun amacına aykırı olacaktır.

Saygılarımızla.

ERK Yeminli Mali Müşavirlik

& Denetim & Danışmanlık

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.