

VERGİ USUL KANUNU’NUN 30/7’NCİ MADDESİ’NİN UYGULANABİLİRLİĞİ ve 4761 SAYILI KANUN’LA YAPILAN DÜZENLEMENİN BU KAPSAMDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

Giriş:

Toplam 22 maddeden oluşan 4761 sayılı Kanun, 22.06.2002 tarih ve 24793 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Kanun bazı vergi kanunlarında değişiklik yapmakla birlikte, yapılan düzenlemelerden en dikkat çeken, Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesinde yer alan düzenlemelere etki eden ve 4369 sayılı Kanunla yapılan “*gelir*” tanımıyla da ilişkili bulunan Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 60’ıncı madde hükmüdür. Bu düzenlemeyle, yeni kurulacak sermaye şirketleri ile mevcut sermaye şirketlerine 31.12.2002 tarihine kadar sermaye olarak konulacak ayni ve/veya nakdi değerlerden hareketle vergi incelemesi ve tarhiyat yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Çalışmamızda öncelikle Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesinde yapılan düzenlemeler ile bu düzenlemelerin işlerliğini etkileyen diğer yasal düzenlemelerin kısa bir analizi yapılacak, daha sonra da 4761 sayılı Kanun’la getirilen düzenlemelerin, Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesi de dikkate alınarak hangi şekilde uygulanabileceği sorusu cevaplandırılmaya çalışılacaktır.

1. Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci Maddesinde Yer Alan Düzenlemelerin Anlamı ve İşlerliği:

1.1. 4008 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme:

Beyan esasına dayanan gelir vergisi sistemimizde uzun yıllar vergi güvenlik ve otokontrol müessesesi olarak yer alan “*Gider Esası*” ve “*Servet Beyanı*” 2995 sayılı Kanun’la¹ yürürlükten kaldırıldıktan sonra, bu düzenlemelerin yarattığı boşluk, bugün olduğu gibi hep tartışma konusu olmuştur. Bir ölçüde bu tartışmaların sonucu olsa gerek, Vergi Usul Kanunu’nun “*Re’sen Vergi Tarhı*” başlığının taşıyan 30’uncu maddesine 4008 sayılı Kanun’la² eklenen ve 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe giren 7’nci bent hükmüyle, mükelleflerin harcama ve tasarrufları esas alınarak, vergiye tabi olan ancak beyan dışı bırakılması sebebiyle vergiye tabi tutulmamış kazanç unsurlarının (gelirin) vergilendirilmesi amaçlanmıştır. 4008 sayılı Kanunla getirilen bent hükmü aynen aşağıdaki şekildedir:

“Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa;

Harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun yapıldığı dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak dönem matrahının takdirinde dikkate alınır.”

Yukarıda da bahsedildiği üzere, bu düzenlemeyle gelirini beyan dışında bırakarak vergilendirmemiş bulunan mükelleflerin harcama (giderleri) ve tasarruflarından (servetlerinden ve servet artışlarından) hareketle, bu mükelleflerin gelirlerinin kavranmasına yönelik bir vergi güvenlik ve denetim sistemi oluşturulması öngörülmüştür. Ancak, belirtilen düzenleme, aşağıda açıklanan eksiklikleri nedeniyle etkin bir şekilde uygulanamamıştır. (Hatta bu düzenlemeye göre tarhiyata ve cezaya muhatap olan mükellefin bulunmadığı dahi ifade olunmaktadır.) Bu nedenledir ki, bazı eksiklikler 4369 sayılı Kanun’la³ yapılan düzenlemelerle giderilmeye çalışılmıştır.

Uygulamadan çıkan sonuçlara göre, aşağıda öncelikle 4008 sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’nun 30’uncu maddesine eklenen 7’inci bent hükmünün taşıdığı eksiklikler ve bu eksikliklerin giderilmesine yönelik olarak 4369 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemeler belirtildikten sonra, bu konudaki diğer yasal düzenlemeler de dikkate alınarak maddenin işlerliği ve etkinliği açıklanmaya çalışılacaktır.

Buna göre, 4008 sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’nun 30’uncu maddesine eklenen 7’inci bent hükmünün taşıdığı eksiklikleri aşağıdaki şekilde sıralamak olanaklıdır:

¹ 27.04.1984 tarih ve 18384 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 29.07.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

a. Bu hüküm, sadece, herhangi bir nedenle başlanmış vergi incelemelerinde işletilebilecek şekilde düzenlenmiş; vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan harcama ve tasarrufların bulunması veya dikkat çekici her türlü harcama ve servet unsurunun varlığı bizatihi vergi incelemesine başlanma nedeni olarak sayılmamıştır. Yani, Vergi Usul Kanunu'nun 30/7'inci maddesine göre inceleme yapılabilmesi için, mükellef nezdinde daha önce başka bir nedenle vergi incelemesine başlanılmış olması şarttır; tek başına harcama ve tasarrufun varlığı bu hükme göre vergi incelemesine başlanma nedeni olamamaktadır.

b. Belirtilen düzenleme, başlanmış vergi incelemesi bulunsa dahi, maliye müfettiş yardımcılar ile hesap uzman yardımcılara ve stajyer gelirler kontrolörlerine bu hükmü uygulama yetkisi vermediği gibi, vergi incelemesine yetkili diğer kişilere de (defterdar, vergi denetmeni, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra kadrolarında müdür kadrolarında görev yapanlar, bankalar yeminli murakıpları gibi) bu yetki verilmemiştir. Bu yapı, vergi incelemesine yetkililer yönünden ayırım gibi görünse de, esas olarak mükellefler yönünden eşitsizliğe yol açmış, bu hükmü işletemeyecek inceleme elemanları tarafından vergi incelemesine tabi tutulmak avantaj haline gelmiştir.

c. Bu hükümle birlikte, dönem başındaki ve dönem sonundaki servet (tasarruf) unsurlarının belirlenmesini de sağlayacak düzenlemeler yapılmadığı için, dönem içinde tespit edilen her türlü servet ve/veya servet artışının tarh zamanaşımının geçirildiği dönemlerde elde edildiği, harcamaların da yine bu dönemlerde elde edilen servetin nakde dönüştürülmesi suretiyle sağlandığı yönündeki argümanları ortadan kaldıramamıştır.

d. Bu hükme dayanarak dönem içinde tespit edilen harcama veya tasarrufun, esas olarak incelenen mükellefin beyan etmiş olduğu kazanç ve iratlardan kaynaklandığının ispatlanması şeklinde bir zorluk ortaya çıktığı gibi, bu harcama ve tasarrufların beyan dışı bırakılan diğer gelir gelir unsurlarından elde edildiğinin iddia olunması halinde ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde tanımlanan (4369 sayılı Kanundan önceki tanım) kazanç ve iratların sınırlı ve tadadi olması nedeniyle, tespit edilen tasarruf ve harcamaların vergiye tabi olmayan gelirlerden sağlandığı yönünde savunmalar geliştirilmiştir.

Bu durum esas alındığında, 4008 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemede, Vergi Usul Kanunu'nun 30/7'inci maddesi hükmünden hareketle tespit edilen harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulabilmesinin, bu harcama ve tasarrufların Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanan gelir unsurlarından kaynaklandığının ispatlanmasıyla olanaklı olduğu ifade edilebilir.

e. Yapılan bu düzenlemeyle ilgili önemli bir eksiklik de, vergi incelemesinde tespit edilen harcama ve tasarrufların, vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığının kanıtlanması halinde, bu harcama ve tasarrufların yapıldığı dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak dikkate alınması gerektiği hususudur. Bu düzenlemede belirtilen ve çoğunlukla beyan dönemi geçmeden tespit edilen harcama ve tasarruflar gelirin konusuna girse dahi vergi ziyana sebep olmadığından, bu harcama ve tasarruflar nedeniyle tarhiyat yapmak ve dolayısıyla ceza kesmek olanağı bulunmamaktaydı. Böyle bir tespitin bulunması halinde ise, yapılacak tek şey beyan dönemine

kadar beklenerek, mükellefin bu harcama ve tasarruflarını (gelirini) beyan edip etmediğini izlemektir.

1.2. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler:

4008 sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’nun 30 ‘uncu maddesine eklenen 7’inci bent hükmü, bir vergi güvenlik ve otokontrol müessesesi olarak, beyan dışı dışı bırakılmış kazançları kavrayarak vergilendirme amacıyla getirilmiş olsa da, bu hüküm, yukarıdaki açıklamalarda belirtilen düzenleme eksiklikleri ve diğer yasal düzenlemelerle uyumlu olmaması sebebiyle, yaklaşık 4 yıllık uygulama döneminde (1995-1999) işlevsiz kalmış ve etkin bir denetim aracı olarak kullanılamamıştır. Belirtilen bu nedenlerle, 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerde, Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’inci maddesi hükmünün taşıdığı eksikliklerden bir kısmı giderilmiş ve ayrıca, başta gelirin tanımındaki değişiklik olmak üzere, kaynağı ne olursa olsun her türlü kazanç ve iratların gelir vergisinin konusuna alınmasıyla, maddeye işlerlik kazandırılmaya çalışılmıştır. 4369 sayılı Kanun’la yapılan bu düzenlemeler, başlıklar itibarıyla aşağıda incelenmiştir.

a. 4369 sayılı Kanun’un 81/A-2’nci maddesiyle Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesinde yapılan değişiklikle, daha önce maddede yer alan “..harcama ve tasarrufun yapıldığı dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak dönem matrahının takdirinde dikkate alınır.” ibaresi, “.... harcama ve tasarrufun mevcudiyetinin tespit edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde dikkate alınır.” şeklinde düzenlenerek, daha önce vergi incelemesinde cari dönem için tespit edilen harcama ve tasarruflar nedeniyle, mükelleflerin herhangi bir tarhiyata ve cezaya muhatap tutulmayarak beyan dönemine kadar beklenmesi uygulamasına son verilmiştir.

b. Yine 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nun 1, 2, 80, 81 ve 82/2’nci maddelerinde yapılan düzenlemeler de, Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesindeki düzenlemeye işlerlik ve etkinlik kazandıracak nitelikte düzenlemelerdir. Şöyle ki, bahse konu düzenlemelerle öncelikle “kaynak” yaklaşımı terkedilerek “net artış” yaklaşımıyla gelirin tanımı değiştirilmiş ve kaynağı ne olursa olsun her türlü kazanç ve iratlar da gelir vergisinin konusuna alınmış; daha sonra da bu şekilde vergilendirilecek “diğer kazanç ve iratların” tanımı yapıldıktan sonra, bu “ kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilemesi halinde, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılır.” (GVK 80/4 md.) şeklindeki hükümle, Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesinde yapılan düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu’na da taşınmıştır. Bu şekildeki bir yapı, yani benzer düzenlemenin Vergi Usul Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu’nda aynı zamanda yer alması, yasama ve vergi tekniği bakımından uygun görünmese bile, her iki düzenlemenin birbirini destekler (bazı ifade farklılıklarına rağmen) mahiyette olması nedeniyle, bu yapı yasal düzenlemeye etkinlik kazandıracak bir nitelik taşımıştır.

Diğer yandan, 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen ve Kamuoyu’nda “mali milat” olarak tartışılan Geçici 47’inci maddeyle yapılan düzenlemeler, belli tarihlerden (29.07.1998 ve 30.09.1998) önceki servet stokuna, Vergi Usul Kanunu’nun

30/7'inci maddesindeki düzenlemeyi de “*by-pass*” yapmak suretiyle devreden çıkararak, yine belli koşullarla “*mali af*” getirmiş olsa da; belirlenen tarihlerdeki servetin envanterinin çıkarılmasını ve kayda alınmasını sağlayarak Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesinde öngörülen vergi güvenlik sistemine işlerlik kazandıracak hükümler taşımaktadır.

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, bir bütün olarak bakıldığında 4369 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemeler, “*mali milat*” kapsamına giren kayıtlı ve beyan edilen değerler için kısıtlama getirirse de, Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesine 4008 sayılı Kanunla eklenerek bir vergi güvenlik müessesesi anlamı yüklenen ve “*gider ve servet*” unsurlarından hareketle beyan dışı gelirlerin kavranmasını öngören yapıya işlerlik ve etkinlik kazandıracak bir görünüm arz etmektedir. Ancak, izleyen bölümde açıklandığı üzere, 4369 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu’nda düzenlenen ve Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesine etkinlik kazandıracak bir mahiyet arz eden bu hükümlerin tamamı (Gelir Vergisi Kanunu’nun 1, 2, 80, 81, 82 ve geçici 47’inci maddeleri) hiç uygulanmadan, “*günün ekonomik ve sosyal koşulları ile bu koşullara bağlı olarak Kamuoyu’ndan gelen tepkiler*” gerekçe gösterilerek, 4444 sayılı Kanun’la⁴ 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiş ve bu suretle de uygulama koşulları itibariyle, Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesi bakımından 4369 sayılı Kanun öncesine dönmüştür.

1.3. 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler:

Bilindiği üzere, kamuoyuna “*reform*” olarak sunulan 4369 sayılı Kanun’la yapılan vergisel düzenlemelerin çoğu ve önemli kısmı, Güneydoğu Asya’yı etkileyen finansal krizin Ülkemizi de etkilemesi neden gösterilerek çıkarılan 4444 sayılı Kanun’la, 1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında geçerli olmak üzere askıya alınmış ve bu dönem için 4369 sayılı Kanun öncesi düzenlemeler geçerli kılınmıştır.

4444 sayılı Kanun’la yapılan ve Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’inci maddesindeki hükmü etkileyen en önemli düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 56’ncı maddedir. Bu düzenlemeye göre, 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1, 2, 80, 81, 82, Geçici 46 ve Geçici 47 nci maddeleri yerine, Geçici 56’ncı madde hükümlerinin uygulanacağı belirtildikten sonra; maddenin H fıkrasında da Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 47’inci maddesindeki değerler ile işlem ve bildirimlerden hareketle bunlara taraf olanlar da dahil olmak üzere herhangi bir vergi incelemesi ve tarhiyat (Vergi Usul Kanunu’nun 30’uncu maddesinin ikinci fıkrasının 7 numaralı bendi dahil) yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 56/H maddesindeki düzenleme, ayrıntıda bazı farklılıklar içerse de, esas olarak 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 47’inci maddede yapılan düzenlemeye benzer şekilde, “*mali milatta*” kayıtlı bulunan veya beyan edilen değerlerden, işlemlerden ve bildirimlerden hareketle 1999-2002 yılları için herhangi bir inceleme ve tarhiyat yapılamayacağını hükme bağlamış; hatta bu “*bağıışıklığı*” bir adım daha ileriye götürerek, nezdinde inceleme ve tarhiyat yapılamayacaklar arasına, değer, işlem ve bildirim sahipleriyle birlikte, bunlara taraf olanları da koymuştur.

⁴14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu şekildeki bir yasal düzenlemeyle, 4369 sayılı Kanun’la getirilen ve Vergi Usul Kanunu’nun 30/7 maddesinin uygulama koşullarını kolaylaştıran “gelir” tanımı 1999-2002 yılları için askıya alınarak bu maddenin işlerliği zorlaştırıldığı gibi, yine 4369 sayılı Kanun’la getirilen “mali milat”ın yarattığı servet envanterinden hareketle inceleme ve tarhiyat (Vergi Usul Kanunu’nun 30/7 maddesi dahil) yapılması da yasal olarak olanaksız hale getirilmiştir.

1.4. Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci Maddesinin İşlerliği:

Yukarıda yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, 4008 sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’nun 30’uncu maddesine eklenen 7’inci bent hükmü, bir vergi güvenlik ve denetim aracı olarak düşünülmüş olsa da, yürürlüğe girdiği 1.1.1995 tarihinden bu güne kadar etkin bir şekilde kullanılamamış ve daha da önemlisi işler hale getirilemiştir. Zira, yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere;

a. Belirtilen hükmün yürürlüğe girdiği 1.1.1995 tarihi ile 4369 sayılı Kanun’un belirtilen konuya yönelik hükümlerinin yürürlüğe girdiği 1.1.1999 tarihi arasındaki 4 yıllık dönemde, madde hükmü, düzenleniş tarzındaki hatalar ve Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili maddeleriyle uyumlu olmaması gibi sebeplerle bir vergi güvenlik ve denetim aracı olarak işletilememiştir.

b. 4369 sayılı Kanun, belirtilen hükmün taşıdığı eksiklikleri giderme ve diğer yasal düzenlemelerle uyumunu sağlama amacı taşısa da, bu Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 47’inci madde hükmü gereği, 29.7.1998 tarihinde kayıtlı değerler ile 30.9.1998 tarihinde beyan edilen değerlerin kaynağı vergi yönünden hiç bir şekilde sorulamayacağı ve inceleme veya tarhiyat konusu yapılmayacağı için, belirtilen değerler bakımından Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’inci maddesinin uygulanabilirlik imkanı ortadan kaldırılmıştır.

c. Diğer yandan, 4369 sayılı Kanun’la getirilen “mali milat” uygulaması, öngörülen tarihlerdeki (29.07.1998 ve 30.09.1998) kayıtlı ve/veya beyan edilen değerler bakımından (Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’inci maddesi hükmü de dahil olmak üzere) inceleme ve tarhiyat yapılmasını engellemekle birlikte; daha sonraki dönemler için Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’inci maddesi hükmünün uygulanmasında önemli bir unsur yaratmış ve Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’inci maddesi hükmüne göre yapılacak incelemelerde gerekli olabilecek belli bir servet stokunun beyan edilmesini sağlamıştır. Ancak 4444 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 56/H madde hükmüyle, 4369 sayılı Kanunun yarattığı bu olanağın 1999-2002 yılları için kullanılması engellenmiş ve Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’inci maddesi bu yıllar için bir kez daha işlemez hale getirilmiştir.

Yani, 1999-2002 yılları için yürütülen vergi incelemelerinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 47’inci maddesi kapsamı dışında bırakılan veya bu maddede öngörülen tarihlerden sonra ortaya çıkan değerlerden hareketle tespit edilen “gider ve/veya servet” unsurlarının mahiyeti Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’inci maddesi hükmüne göre incelemeye konu edilse dahi, bu unsurların mukayase edileceği belli bir dönemdeki servet stoku bulunmadığı için, bu unsurların vergisi ödenememiş kazançlardan sağlandığının veya vergiye

tabi olmayan kazançlardan sağlanmadığının belirlenip ispatlanması önemli güçlükler taşıyacaktır.

Yapılan açıklamalar, 4008 sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’nun 30’uncu maddesine eklenen 7’inci bent hükmünün, yaklaşık 7,5 yıllık uygulama döneminde, gerek yasal düzenlemelerdeki yetersizlikler ve gerekse “*tercihen*” yapılan yasal düzenlemeler nedeniyle bir vergi güvenlik ve otokontrol aracı olarak kullanılamadığını göstermektedir.

Uygulanma ve fonksiyonel hale gelme şansı büyük ölçüde 4369 sayılı Kanun’un Gelir Vergisi Kanunu’nda yarattığı değişikliklerin uygulanmasına bağlı bulunan bu düzenlemenin, 4444 sayılı Kanunu’nun belirlediği zaman sınırının (31.12.2002) uzatılmaması halinde işlerliğe kavuşabileceği ifade edilebilir. Bu bağlamda, belirtilen bu beklentinin de etkili olduğunu düşündüğümüz bir yasal düzenleme yapılarak, 4671 sayılı Kanunu’la Gelir Vergisi Kanunu’na Geçici 60’ncı madde eklenmiş ve sermaye şirketlerine ayni ve nakdi sermaye olarak konulan değerlerin belli koşullarla vergi incelemesi ve tarhiyata konu edilmemesi sağlanarak, bu değerlerin Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’inci maddesinin uygulama alanı dışında kaldığı hükmüne bağlanmıştır.

Çalışmamızın izleyen bölümünde, 4761 sayılı Kanun’la getirilen bu düzenlemenin Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’inci maddesi karşısındaki durumu incelenerek, konunun değerlendirilmesi yapılacaktır.

2. 4761 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenleme ve Bu Düzenlemenin Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci Maddesi Karşısındaki Durumunun Değerlendirilmesi:

2.1. Yapılan Yasal Düzenleme ve Uygulama Koşulları:

22.06.2002 tarih ve 24793 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4761 sayılı Kanun’un konumuz bakımından önem arz eden 3’üncü maddesi aynen aşağıdaki gibidir:

“MADDE 3- 193 Sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir:

GEÇİCİ MADDE 60- Mevcut veya yeni kurulavcak olan sermaye şirketlerine, ayni veya nakdi sermaye olarak konulan değerlerden hareketle; herhangi bir vergi incelemesi ve tarhiyat (Vergi Usul Kanunu’nun 30’uncu maddesinin ikinci fıkrasının (7) numaralı bendi dahil) yapılamaz. Bu hükmün uygulanabilmesi için 31.12.2002 tarihine kadar; mevcut sermaye şirketlerinde sermaye artırım işlemlerinin, yeni kurulacak şirketlerde şirket kuruluşunun tamamlanması ve sermaye olarak konan değerlerin şirket aktifine girmiş olması şarttır.”

Maddeyle yapılan düzenleme, sadece 31.12.2002 tarihine kadar sermaye şirketlerinin (anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler) kuruluşunda veya sermaye artırımındaki ayni ve nakdi değerleri kapsamakta, bu şirketler dışındaki birim ve ortaklıklara tahsis veya tescil edilecek sermaye tutarlarını kapsama almamaktadır.

Diğer yandan, sermaye şirketlerine bu koşullarda sermaye olarak konulan değerlerin, bir harcama ve/veya servet unsuru olarak şirket ortakları bakımından herhangi bir şekilde vergi incelemesine ve tarhiyata konu edilmemesi, yeni kuruluşlarda şirket ana sözleşmesi tescil işleminin 31.12.2002 tarihine kadar yapılması ve kuruluş sermayesinin de yine anılan tarihe kadar ödenmiş veya fiilen şirkete teslim edilmesi şartına bağlıdır. Bu kapsamda değerlendirilecek sermaye artırımlarında da, sermaye artırımına yönelik sözleşme değişikliğinin 31.12.2002 tarihine kadar tescil edilmesi zorunlu olduğu gibi, yine artırılan sermayenin de aynı tarihe kadar ödenmiş veya fiilen şirkete teslim edilmesi zorunlu bulunmaktadır.

2.2. 4761 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi:

Esas olarak, yaşanan ekonomik kriz nedeniyle mali ve finansal durumları bozulan sermaye şirketlerine, vergisel bakımından kayıt dışı kalmış varlık ve değerlerin ortakları tarafından sermaye unsuru olarak getirilmesini teşvik etmek amacıyla yapılan bu düzenleme, bu şekilde değerlendirildiğinde “*yeni ve mini bir mali milat*” anlamı taşımakta ve büyük ölçüde de 4369 sayılı Kanunla getirilen ancak 4444 sayılı Kanunla ertelenen yasal düzenlemelerin 1.1.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği varsayımına dayanmaktadır. Zira;

Daha önce de belirtildiği üzere, 4369 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 47’nci madde hükmüne göre, 29.7.1998 tarihi itibarıyla varlığı belgelenen veya 30.9.1998 tarihinde beyan edilen değerler tarhiyat konusu yapılamayacağı gibi, bu değerler delil olarak kullanılmak suretiyle Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesine göre geçmişe yönelik inceleme ve tarhiyat yapılamayacaktır. Buna göre, belirtilen madde hükmüne uygun olarak tevsik ve beyan olunan değerler (yani “*mali milat*”tan yararlanan değerler) hiçbir şekilde inceleme ve tarhiyat konusu yapılamayacağı için, 4761 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemeden yararlanacak aynı ve nakdi sermaye unsurlarının, daha önce Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 47’nci madde hükmünden yararlanmamış değerler olması gerekmektedir ki, bu durum, sermaye şirketlerine sermaye konulması veya sermaye artırılmasıyla sınırlı yeni bir mali milat ihdas edildiğini göstermektedir.

Diğer yandan, 4761 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemede herhangi bir şekilde inceleme ve tarhiyata konu edilemeyeceği belirtilen aynı ve nakdi sermaye unsurları 4369 sayılı Kanun’la getirilen “*mali milat*”tan yararlanmamış değerler olsa dahi, bu değerlerin cari düzenlemeler çerçevesinde Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesine göre vergi incelemesine ve tarhiyata tabi tutulması imkanı bulunmamaktadır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere, tespit edilen harcama ve tasarrufların Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesi hükmüne göre tarhiyata tabi tutulabilmesi, başta “*gelir*”in tanımı olmak üzere, 4369 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan değişikliklerin yürürlüğe girmesine bağlıdır. Belirtilen değişiklikler ise, yeni bir düzenleme yapılmadığı durumda 1.1.2003 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu nedenledir ki, 4761 sayılı Kanun’la getirilen bu düzenleme, esas itibarıyla 4444 sayılı Kanun’la ertelenen yasal düzenlemelerin 1.1.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği varsayımına dayanmaktadır.

Buna göre, 4761 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 60’ncı maddede belirtilen şartları taşıyan ayni ve nakdi sermaye unsurları , 4369 sayılı Kanun’la getirilen ancak 4444 sayılı Kanun’la ertelenen düzenlemeler 1.1.2003 tarihinde yürürlüğe girdiğinde dahi, bu değerleri sermaye şirketlerine getiren ortaklar bakımından hiç bir şekilde ve hiç bir zaman vergi incelemesine ve tarhiyata konu edilmeyecektir. Bu durum, yapılan yasal düzenleme ile, 31.12.2002 tarihine kadar sermaye şirketlerine ayni ve nakdi sermaye olarak konulan değerlerin, mutlak anlamda vergi incelemesinin ve Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesinin uygulama alanı dışına taşındığını göstermektedir.

3.Değerlendirme ve Sonuç:

Çalışmamızda, Vergi Usul Kanunu’nun 30/7’nci maddesinin tarihsel gelişimi ile uygulama alanı ve uygulanabilirliği incelendikten sonra, bu düzenlemeye yönelik olarak 4761 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 60’ncı maddenin değerlendirmesi yapılmıştır.

4761 sayılı Kanun’la getirilen “*yeni ve mini bir mali milat*” sayılabilecek yasal düzenleme, esas itibarıyla herhangi bir vergileme yapılmaksızın kayıt dışı servet unsurlarının ortaklarca sermaye şirketlerine sermaye olarak konulmasını sağlayarak, bu değerlerin kayıt altına alınmasını ve mali durumu iyi olmayan sermaye şirketlerine olumlu yönde katkıda bulunulmasını amaçlasa da;

- Uygulama süresini kısa tutması,
- Sermaye olarak konulacak değerlerin “*borç*” olarak konulmasının yarattığı avantajları giderecek yönde düzenlemeler içermemesi ve bu konuda özellikle kambiyo rejimi yönünden yapılacak düzenlemelerle desteklenmemesi,
- Ayrıca, incelenmemiş olgusunu vergisel düzenlemelerle sınırlı tutması gibi nedenlerle, bu amaçları gerçekleştirmek bakımından etkili ve yeterli görünmemektedir.