

02.03.2010

Açıklamalı Sirküler Rapor 2010/3

Konu:

VERGİ BORÇLARININ GAYRİMENKULLER İLE ÖDENEBİLMESİ

6183 Sayılı Kanunun geçici 8'inci maddesinde yer alan şartların sağlanması durumunda, amme borcu bulunan, aynı maddede sayılan kamu kurum ve kuruluşları ile kamu bankaları, belediyeler, il özel idareleri ve 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) borçlarına karşılık sahip oldukları gayrimenkuller Maliye Bakanlığı'nca satın alınarak Devlete olan borçları, satın alma bedeli miktarında kapatılır.

Bu hüküm 31.12.2007 tarihine kadar geçerli iken, 06.06.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 Sayılı Kanun ile uygulama süresi 31.12.2009 tarihine kadar uzatılmıştı.

5951 Sayılı Kanunun 2'nci maddesi ile bu düzenlemenin süresi tekrar (**31.12.2014** tarihine kadar) uzatılmaktadır. 5951 Sayılı Kanunun 2'nci maddesi 31.12.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Konu hakkındaki detaylı açıklamalar 30.06.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan **Seri: A – Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği**'nde yer almaktadır.

1. Kapsam

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun geçici 8'inci maddesi uyarınca, bu Kanun kapsamına giren borçlarına karşılık olarak taşınmazları Maliye Bakanlığınca satın alınabilecek olan mükellefler aşağıda sayılmıştır.

- a. 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.
- b. Madde metninde 4389 sayılı Kanuna tabi faaliyeti devam eden kamu bankaları ibaresi yer almakla birlikte, 4389 sayılı Kanun 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile mülga kılındığından, madde kapsamına dahil olan bankalar, 5411 sayılı Kanuna göre faaliyeti devam eden kamu bankalarıdır.
- 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.**

2. Taşınmazlar

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

- Yukarıda sayılan mükelleflerin mülkiyetinde bulunması,
- **Yukarıda (1/d) maddesinde belirtilen 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 edilmiş ve kamu hizmetlerinin sunulmasına elverişli bina halinde bulunması ya da bina inşasına elverişli arsa veya 29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilebilecek arazi ve arsa (üzerindeki bina ve müştemilat dahil) olması,

gerekmektedir.

3. Uygulama

6183 sayılı Kanun kapsamında borcu olan mükelleflerin bu borçlarına karşılık olarak teklif ettikleri taşınmazların alımı ve borçlarının terkinini aşağıdaki usul ve esaslara göre yapılacaktır.

3.1. Başvuru Şekli

6183 sayılı Kanunun geçici 8'inci maddesinden yararlanmak isteyen mükellefler Seri: A – Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği ekindeki (EK-8/a) örneğe uygun bir dilekçe ile bağlı buldukları vergi dairesine başvuracaklardır. Birden fazla vergi dairesine borcu bulunan mükellefler, başvuru tarihi itibarıyla yıllık gelir ve kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları yer vergi dairesine başvuruda bulunacaklar, bu başvurularında, borçlarının olduğu diğer vergi dairelerini de belirteceklerdir.

Yukarıda 1/d bölümünde belirtilen mükelleflerden tüzel kişiliği bulunanların borçlarının terkinine yönelik olarak taşınmazını teklif eden ortaklar, başvurularını tüzel kişilikle birlikte tüzel kişiliğin bağlı bulunduğu vergi dairesine Seri: A – Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği ekindeki (EK-8/b) örneğe 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, yukarıda 1/d bölümünde belirtilen mükelleflerden, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler başvuru tarihinden önceki geçici vergi dönemini kapsayan bilançolarını, diğer mükellefler ise tebliğin ekinde yer alan (EK-9) formu da dilekçelerine ekleyeceklerdir.

3.2. 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 bütçeye dahil daireler veya katma bütçeli idarelerce (01.01.2006 tarihinden itibaren özel bütçeli kamu idaresine dönüşenler) ihtiyaç duyulup duyulmadığının tespit edilmesi amacıyla, bir üst yazı ile Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık Gelir Müdürlüğü vasıtasıyla Defterdarlık Milli Emlak Müdürlüğüne aktaracaktır.

Önerilen taşınmazlara genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince veya katma bütçeli idarelerce (01.01.2006 tarihinden itibaren özel bütçeli kamu idaresine dönüşenler) ihtiyaç duyulduğunun Milli Emlak Müdürlüğüne bildirilmesi üzerine, vergi daireleri, mükellefin amme borçlarını ödemedeki "**çok zor durumda**" 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.

Yukarıda (1) no.lu bölümün (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilen mükelleflerin amme borçlarını ödemedeki "**çok zor duruma**" düşüp düşmediklerine ilişkin her hangi bir inceleme yapılmayacak, taşınmazın kıymet takdir işlemleri Milli Emlak Dairesi Başkanlıkları/Milli Emlak Müdürlükleri/Mal Müdürlükleri tarafından başlatılacaktır.

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

Taşınmazın, 6183 sayılı Kanununun geçici 8'inci maddesi hükmüne göre alımının uygun görülmesi halinde Milli Emlak Dairesi Başkanlığı/Milli Emlak Müdürlüğü/Mal Müdürlüğü tarafından taşınmazın Hazine adına tescil işlemleri yapılacak ve bu durumun bildirilmesi üzerine vergi dairesi aşağıda (3.6.2.) no.lu bölümde belirtilen usule uygun olarak mükellefin borçlarının terkin işlemlerini gerçekleştirerek durumu mükellefe bildirecektir.

3.3. Kıymet Takdiri

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

3.4. Çok Zor Durum Halinin Tespiti

Yukarıda (1/d) bölümünde belirtilen mükelleflerin amme borcunu ödemede "çok zor durumda" olup olmadıklarının tespitine yönelik incelemeler **vergi denetmenleri** tarafından yapılacaktır.

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 aranılacaktır.

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin çok zor durumlarının tespitinde aşağıdaki rasyo kullanılacak ve sonucun 0.5 veya 0.5'den küçük bir değerde olması durumunda bu mükelleflerin "çok zor durumda" oldukları kabul edilecektir.

$$\frac{\text{Dönen Varlıklar-Stoklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}} \leq 0.5$$

Yukarıda belirtilen rasyoda yer alan hesap sınıfları ve grupları Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde" belirtilen esaslara göre tespit edilecektir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin dışında kalan mükellefler, çok zor durumda olup olmadıklarının tespiti için gerekli olan ve tebliğ ekinde yer alan formu (EK-9) doldurarak başvurularında teslim etmeleri gerekmektedir. Vergi denetmenleri bu formla verilen bilgilerin gerçekliğini araştırdıktan sonra aşağıdaki rasyoyu kullanmak suretiyle mükellefin durumunu tespit edeceklerdir. Mükelleflerin çok zor durumda olduklarının kabul edilebilmesi için bulunan oranın 0.3 veya 0.3'den küçük olması gerekecektir.

$$\frac{\text{Kasa + Banka + Kısa Vadeli Alacaklar}}{\text{Kısa Vadeli Borçlar}} \leq 0.3$$

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 düzenlenecek bir inceleme raporuyla Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlık Gelir Müdürlüğüne aktarılacaktır.

3.5. Milli Emlak Genel Müdürlüğünce Yapılacak İşlemler

Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Defterdarlık Milli Emlak Dairesi Başkanlıklarınca/Milli Emlak Müdürlüklerince aktarılan satın alma taleplerini değerlendirerek, satın alımın uygun görülüp görülmediğine ilişkin görüşü Defterdarlıklara bildirecektir.

3.6. Taşınmazların Hazine Adına Tescili ve Borçların Terkini

Satın alınmasına karar verilen taşınmazların tapu sicillerinde Hazine adına tescil ettirilmesi ve mükelleflerin borçlarının terkin edilmesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

3.6.1. Taşınmazların Tescil Ettirilmesi:

Milli Emlak Genel Müdürlüğünden taşınmazın alımının uygun görüldüğünün bildirilmesi üzerine Milli Emlak Dairesi Başkanlıkları/Milli Emlak Müdürlükleri/Mal Müdürlükleri tapu işlemlerini yürüterek, taşınmazların Hazine adına tescil ettirilmesini sağlayacaktır. Tescil işlemi sonucunda düzenlenen tapu senedinin bir örneği Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlık Gelir Müdürlükleri vasıtasıyla mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilecektir.

3.6.2. 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 sürdürülecektir.

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, (1) no.lu bölümünün (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan mükellefler hariç, çok zor durumda olmaları gerekmektedir.

4. Katma Değer Vergisi Uygulaması:

Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin (1) numaralı fıkrası ile "ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin" verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla **6183 sayılı Kanunun geçici 8'inci maddesi çerçevesinde alımı gerçekleştirilen taşınmazların ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetinde bulunan işletmenin aktifine kayıtlı veya envanterine dahil bulunması halinde bunların teslimi (satışı) katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.**

Bununla birlikte, **ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetinde bulunmayan mükelleflerden satın alınacak taşınmazların teslimi katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır.**

Ayrıca;

- 4046 sayılı Özelleştirme Kanunu kapsamında 6183 sayılı Kanunun geçici 8'inci maddesine göre Hazineye devri öngörülen taşınmazların satın alınması, Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 12 nci maddesine göre,
- **Kurumların aktifinde** veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, **en az iki tam yıl süreyle yer alan taşınmazlarının**, 6183 sayılı Kanunun geçici 8'inci maddesine göre satın alınması, **KDV Kanununun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendi** hükmüne göre,

vergiden istisnadır.

KDV Kanunu 17/4-r bendi gereğince; istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Belediye ve il özel idarelerinin mülkiyetindeki gayrimenkullerin satışı, iktisadi işletmelerine ait olmaması koşuluyla katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Ancak, KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi hükmü gereğince, müzayede mahallerinde yapılan satışlar katma değer vergisine tabi olduğundan, belediye ve il özel idarelerine ait olup müzayede mahallerinde yapılan gayrimenkul satışlarından, katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. KDV Kanunu'nun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendi ile Kanunun aradığı şartlar çerçevesinde, belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetinde olup müzayede suretiyle satılan gayrimenkullerin satışı da istisna kapsamına alınmıştır.

Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanunun geçici 8'inci maddesi çerçevesinde yapılan satın alma işlemleri müzayede suretiyle satış olmadığından, belediye ve il özel idarelerinden bu madde hükmüne göre yapılan gayrimenkul alımları üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Katma değer vergisine tabi taşınmazın alımında, taşınmazın takdir edilen değerine yürürlükteki katma değer vergisi oranları dikkate alınarak hesaplanacak katma değer vergisi ilave edilecek ve bu suretle belirlenecek azami satın alma bedeli terkin edilecek borç tutarının tespitinde dikkate alınacaktır. Bu şekilde bulunan azami satın alma bedelinden daha düşük bir bedelle taşınmazın satın alınması halinde, katma değer vergisi dahil satın alma bedeli, terkin edilecek borç tutarı toplamına eşit olacaktır. Bu durumda satın alma bedeline dahil olan katma değer vergisi tutarı mükellefe nakden veya mahsuben ödenmeyecek, sadece borçlardan terkin edilecektir.

Bu işlemde, taşınmaz üzerindeki tasarruf ancak taşınmazın Hazine adına tescilinden sonra gerçekleşeceği için taşınmazın tescil tarihinin teslimin gerçekleştiği olay olarak kabul edilmesi ve mükelleflerin bu işlemi kayıtlarında taşınmaz (bina, arsa ve arazi) satışı ve yukarıda belirtildiği şekilde kendilerine ödenen katma değer vergisini ilgili dönem beyannamesinde "Hesaplanan Katma Değer Vergisi" olarak göstermeleri gerekir.

Diğer taraftan, borçlunun özel mülkiyetinde bulunan (iktisadi işletmelerine dahil olmayan) taşınmazlarının teslimi, Katma Değer Vergisi Kanununun kapsamına girmediğinden, taşınmazların yukarıda belirtildiği şekilde tespit edilecek değeri üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**