



2010/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MAZERET SINAVLARI SORU VE CEVAPLARI

VERGİ TEKNİĞİ SINAVI

21 Temmuz 2010-Çarşamba 16:00

**SORULAR**

**SORU 1:** (Z) Anonim Şirketi, “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” kapsamında; Türkiye’de sahip olduğu 3.000.000 TL karşılığı döviz, 17.12.2009 tarihinde beyan ederek yasal defter kayıtlarına intikal ettirmiş ve fon hesabına aldığı söz konusu tutarları da süresinde sermayeye ilave etmiştir. Beyan edilen tutarlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler de süresinde ödenmiştir.

Mükellef kurumun 2007 ve 2008 hesap dönemlerine ilişkin olarak süresinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamelerinin özet bilgileri aşağıdaki gibidir.

Açıklama		2007 Yılı	2008 Yılı
Geçmiş Yıl Zararları		120.000	522.000
-2006 Yılı Zararı: 120.000			
-2007 Yılı Zararı: 402.000			
Ticari Bilanço Karı/Zararı		3.000.000	-984.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		498.000	1.540.000
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler		3.900.000	40.000
Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşlet. Ve devrinden Sağlanan Kazançlar	2007	3.500.000	-,-
	2008		
İştirak Kazançları	400.000	40.000	
Kar ve İlaveler Toplamı		3.498.000	556.000
Cari yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı		3.900.000	40.000
Kar/zarar		- 402.000	516.000
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları		-,-	516.000
Kurumlar Vergisi Matrahı		0,00	0,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi		0,00	0,00
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler		10.000	-,-
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi		10.000	-,-



Mükellef kurumun, 2007 yılı hesaplarının bildirim ve beyan dışındaki nedenlerle 2010 yılında incelenmesi sonucunda;2007 yılı kurumlar vergisi beyannamesindeki “Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Sağlanan Kazançlara” ilişkin 3.500.000 TL tutarındaki istisnanın şartları taşımaması nedeniyle kurum kazancından haksız yere indirim konusu yapıldığı, tespit edilmiştir.

**Veriler:**

1. Mükellef kurum hakkındaki vergi inceleme raporlarının aynı tarihte düzenlendiği kabul edilecektir.
2. Mükellef kurum, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin iadesini almıştır.

**İstenen:**

Mükellef kurumun, 2007 yılı hesaplarının incelenmesinde tespit edilen husus ile mükellef kurum tarafından 5811 Sayılı yasa kapsamında beyan edilen parayı (dövizi) göz önünde bulundurarak; varsa mükellef kurum adına, 2007 ve 2008 hesap dönemleri için tarh edilmesi gereken kurumlar vergisi tutarlarını hesaplayınız ve yapılacak diğer işlemleri belirtiniz.

**SORU 2:** Gerçek kişiler tarafından ticari ve zirai faaliyetle ilgili olmaksızın;

- a. Vadesiz altın depo hesaplarından,
  - b. Vadeli altın depo hesaplarından,
  - c. Altın fiyatına endeksli menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden,
- Elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini gerekçeleriyle birlikte açıklayınız.

**SORU 3:** (X) Vergi dairesi, mükellef(A)'nın 2006 takvim yılına ait 100.000 TL yıllık gelir vergisi borcunu vadesinde ödememesi nedeniyle, ödeme emrinin düzenlenme tarihine kadar (31.10.2008) hesaplanan gecikme zammı dahil toplam 150.000 TL için düzenlediği ödeme emrini 10.11.2008 tarihinde adı geçen mükellefe tebliğ etmiştir.

Mükellef(A), borcunu ödemediğini ve böyle bir borcunun olmadığından bahisle, tebliğ edilen ödeme emrine karşı süresinde vergi mahkemesinde dava açmıştır. Vergi mahkemesi, vergi dairesince yapılan işlemi yasaya uygun bulmuş ve bu kararı 30.11.2008 tarihinde vergi dairesine ve mükellef(A)'ya tebliğ etmiştir.

Vergi dairesi, mükellef (A)'nın kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde süresinde dava açtığından ve teminat gösterdiğinden dolayı, cebri takibat işlemlerini durdurmuştur. Mükellef(A), vergi mahkemesi kararını süresinde Danıştay'da temyiz etmiştir.

Vergi dairesi, vergi mahkemesinin kararını esas alarak, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K'nın 58. maddesi uyarınca, tebliğ edilen ödeme emrinin % 10'u oranında hesapladığı 15.000 TL tutarındaki haksız



çıkma zammına ilişkin olarak düzenlediği ödeme emrini 15.12.2008 tarihinde mükellef(A)ya tebliğ etmiştir.

Mükellef(A), Danıştay nezdinde açmış olduğu temyiz davası devam ederken, 15.000 TL haksız çıkma zammı ve bu zam için hesaplanan 3.375 TL gecikme zammı ile 100.000 TL vergi aslı ve bu vergi için hesaplanan 72.500 TL gecikme zammı toplamı olan 190.875 TL tutarındaki borcunun tamamını 30.08.2009 tarihinde vergi dairesine ödemiştir.

**Veriler:**

1. Gecikme zammı oranı %2,5 olarak dikkate alınacaktır.
2. Verilen tüm tarihler işgünü olarak kabul edilecektir.

**İstenen:**

Vergi dairesince yapılan yukarıdaki uygulamayı 6183 Sayılı A.A.T.U.Hakkındaki Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirerek varsa yapılan yanlış ve/veya eksik uygulamaları açıklayınız.

**SORU 4:** Konfeksiyon ürünleri imalatı ve ticareti ile uğraşan (K) Anonim Şirketi, daha uygun koşullarda hammadde temin etmek amacıyla, 01.10.2001 tarihinde satın almak suretiyle edindiği ve kayıtlı değeri net 600.000 TL olan taşınmazını, %80 oranında ortağı olduğu (Y) Anonim Şirketine 01.06.2008 tarihinde emsaline uygun olarak 3.600.000 TL'ye yarısı peşin, yarısı da eşit taksitler halinde izleyen aydan başlamak ve her ayın birinci günü ödenmek üzere 48 ay vadeli olarak satmıştır.

Bu satış işlemi ile ilgili olarak, söz konusu taşınmazın emlak vergi değeri olan 1.000.000 TL üzerinden hesaplanan ve ödenen 15.000 TL tutarındaki tapu harcı genel yönetim gideri olarak kayıtlara intikal ettirilmiştir.

Mükellef şirket, (Y) Anonim Şirketinin 10.02.2009 tarihindeki sermaye artırımından doğan 1.500.000 TL tutarındaki sermaye taahhüdüne ilişkin borcunu, 25.02.2009 tarihi itibarıyla bakiye alacağından mahsup etmek suretiyle ödemiştir. Dolayısıyla, mükellef şirketin, 25.02.2009 tarihi itibarıyla yaptığı bu mahsuplaşma işlemi sonucunda, (Y) A.Ş.'ne borcu ve alacağı kalmamıştır.

Mükellef şirket, taşınmaz satışından doğan kazancın tamamını dönem kazancının tespitinde dikkate almış ve bu kazancın 2.250.000 TL'sini istisnadan yararlanılması amacıyla 12.03.2009 tarihinde özel fon hesabına almıştır. Mükellef şirket, özel fon hesabına aldığı bu tutarı, 2008 hesap dönemi için süresinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde, 3.000.000 TL tutarındaki kar ve ilaveler toplamından indirmiş ve 750.000 TL tutarında dönem safi kurum kazancı beyan etmiştir.

**İstenen:**

Yukarıda verilen olayı kurumlar vergisi ve harç mevzuatı yönünden değerlendirerek, yapılması gereken işlemleri belirtiniz.



## CEVAPLAR

**CEVAP 1:** 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun 3.maddesinin beşinci fıkrasında; anılan maddenin birinci ve ikinci fıkralar kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesinin ve vergi tarhiyatının yapılamayacağı; 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 mahsup edilerek tarhiyat yapılacağı, hükme bağlanmıştır.

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin olarak yayımlanan 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin 3 Seri Nolu Genel Tebliğ ile 1 Seri Nolu Genel Tebliğin 5.5. bölümü değiştirilmiştir. Buna göre, haksız iadedden kaynaklanan tarhiyatlar ile gelir, kurumlar ve katma değer vergisi dışındaki diğer vergilere yönelik yapılacak inceleme ve tarhiyatların, matrah farkına ilişkin mahsup uygulaması kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu açıklamalara göre, mükellef kurum tarafından 5811 sayılı yasa kapsamında beyan edilen 3.000.000 TL tutarındaki meblağdan 2007 yılına yönelik olarak yapılan inceleme sonucunda bulunan matrah farkından mahsup edilecek tutarlar ile buna bağlı olarak 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin yapılması gereken işlemler aşağıdaki gibi olacaktır.

### **a. 2007 Yılına İlişkin Yapılacak İşlemler:**

Mükellef kurumun 2007 yılı hesaplarının incelenmesi sonucunda, Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Sağlanan Kazançlara ilişkin 3.500.000 TL tutarındaki istisnanın şartları taşımaması nedeniyle, kurum kazancından haksız yere indirim konusu yapıldığı tespit edilmiştir.



Buna göre, mükellef kurumun 2007 yılı beyanının aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

Ticari Bilanço Karı	3.000.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	498.000
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler	400.000
İştirak Kazançları	400.000
Kar ve İlaveler Toplamı	3.498.000
Cari yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	400.000
Kar	3.098.000
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararı	120.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	2.978.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	595.600
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	10.000
Ödenmesi Gereken kurumlar Vergisi	585.600

Mükellef kurum tarafından 5811 sayılı yasa kapsamında beyan edilen 3.000.000 TL tutarındaki meblağdan, bulunan 2.978.000 TL'nin mahsup edilmesi gerekirdi. Ancak, haksız yere iadesi alınan 10.000 TL, 5811 sayılı yasa kapsamında olmadığından, bu tutar için mükellef kurum adına V.U.K.'nun 29. maddesi uyarınca bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı yapılması gerekmektedir.

Bu kapsamda, 5811 sayılı yasa uyarınca beyan edilen 3.000.000 TL'den mahsubu yapılacak tutar da, 585.600 TL tutarındaki kurumlar vergisine isabet eden matrah olan  $585.600 \times 100 / 20 = 2.928.000$  TL olacaktır.

Buna göre, mükellef kurum hakkında 01.01.2008 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılacak incelemelerde bulunacak matrah farkından mahsubu yapılacak tutar olarak  $(3.000.000 - 2.928.000 =) 72.000$  TL dikkate alınacaktır.

#### **b. 2008 Yılına İlişkin Yapılacak İşlemler:**

2007 yılına ilişkin yapılan incelemede bulunan farktan 2006 yılına ait 120.000 TL zarar tutarı mahsup edildiğinden ve 2007 yılına ait 402.000 TL tutarındaki zarar da kalmadığından, mükellef kurumun 2008 yılı beyanının buna göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum, 2008 yılında beyan ettiği 516.000 TL tutarındaki kardan, 2006 ve 2007 yıllarına ait toplam 522.000 TL tutarındaki zararın 516.000 TL'lik kısmını indirim konusu yapmıştır. Bu nedenle, haksız yere 2008 yılı beyanından indirim konusu yapılan 516.000 TL tutarındaki zarardan kaynaklanan kurum matrahı üzerinden mükellef kurum adına  $(516.000 \times \%20 =) 103.200$  TL tutarındaki kurumlar vergisinin V.U.K.'nun 29. maddesi uyarınca bir kat vergi ziyayı cezalı olarak tarh edilmesi gerekmektedir.



Diğer taraftan, mükellef kurumun 2008 yılından 2009 yılına devreden herhangi bir zararı da (beyana göre 6.000 TL) kalmamıştır.

## CEVAP 2:

### a. Altına Endeksli Yatırım Hesapların Niteliği:

Bankalarca vadesiz ve vadeli altın depo hesaplarının oluşturulmasına ilişkin 29.05.2008 tarih ve 26890 sayılı Resmi Gazete’de Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin 2008-32/35 No’lu Tebliğ yayımlanarak uygulamaya ilişkin esaslar belirlenmiştir.

Yayımlanan tebliğle, bankaların Türkiye’de ve yurt dışında yerleşik gerçek ve tüzel kişiler adına **vadesiz veya vadeli olarak** altın depo hesabı açabilmelerine olanak sağlanmıştır. Bu hesaplar, altın gümüş ve platinin fiziken teslimi karşılığında veya bankalarca satış yapılmak suretiyle açılabilir.

Söz konusu tebliğin 5. maddesinde ise, işlemlerin altın depo hesaplarının açıldığı saflığa tekabül eden gram karşılığı ile muhasebeleştirilmesi, ancak müşteriye verilen hesap cüzdanında ve alım satım belgesinde, depo hesabındaki faize esas tutarın, altın için 1000/1000 saflığa göre dönüşüm yapılarak belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

**1. Vadesiz altın depo hesabı**, hesap sahibine yatırmış olduğu Türk Lirası veya yabancı paralar karşılığında gram bazında altın alımı ve hesabında mevcut olan altını satma olanağını da sağlamaktadır. Ayrıca, tebliğin 7. maddesi uyarınca, vadesiz altın depo hesabında kayıtlı altın miktarı, hesap sahibine kısmen veya tamamen fiziken teslim şeklinde ödeme yapılabildiği gibi, banka ile hesap sahibi arasında varılan anlaşmaya göre bankalarca, altının ödeme günündeki değeri üzerinden satın alınarak karşılığında hesap sahibine Türk Lirası veya yabancı para olarak da ödenebilmektedir. Bu durum, vadeli altın depo hesaplarında yer alan faiz ile altın miktarı için de geçerlidir.

**2. Vadeli altın depo hesabı**, hesap sahibine yatırmış olduğu Türk Lirası veya yabancı para karşılığında satın aldığı altının, açılan hesapta belli bir süre ve belli bir faiz karşılığında tutulmasına olanak sağlamaktadır. Tebliğin 6. maddesi uyarınca, bu tür hesaplar için tahakkuk eden faizler hesaplarda altın olarak izlenmekte, ödeme günü faizler altın olarak ödenebildiği gibi, altının ödeme günündeki Türk Lirası veya yabancı para karşılığı olarak da ödenebilmektedir.

**3. Altına endeksli menkul kıymet yatırım fonu katılma belgeleri hesapları** ise, hesap sahibinin fonlarını, değeri altının fiyatında meydana gelen değişime endeksli olan menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinde değerlendirmelerine olanak sağlamaktadır.

Altına dayanan yatırım hesaplarının özelliği açıklandıktan sonra, gerçek kişilerin elde etmiş oldukları gelirlerin vergilendirilmesi aşağıda açıklandığı gibi olacaktır.

### b. Gerçek Kişilerin Elde Ettikleri Gelirlerin Vergilendirilmesi:

#### 1. Vadesiz Altın Depo Hesaplarında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi:

Gerçek kişilerce, ellerinde bulunan fonların bir kısmı altının gram cinsinden alınıp satılmasına olanak veren, bir nevi vadesiz mevduat hesabı olan hesaplarda değerlendirilmektedir. Bankalarca uygulanan mevcut hesap sisteme göre, bu hesapların açılması sırasında yatırılan Türk Lirası ya da ya-





bancı para karşılığında o günkü altın fiyatına göre gerçek kişilerce altın satın alınmış, bankalarca altın satışı gerçekleştirilmiş olmaktadır. Daha sonraki süreç içinde, Anılan Tebliğin 7. maddesi uyarınca, alınan altının tamamı veya bir kısmı altının o günkü fiyatına göre gerçek kişilerce bankaya satılarak bozdurulmakta ve Türk Lirası ya da yabancı para karşılığı olarak hesaptan çekilmektedir.

Vadesiz mevduat hesabı niteliğinde olan bu hesaplarda bir anlamda gerçek kişilerce altın alım-satım işlemi gerçekleştirilmekte, hesaptan çekilen altının çekim yapıldığı tarihteki değeri (satış geliri) ile çekilen altının hesabın açılış tarihinde değeri (alım maliyeti) arasındaki fark kadar kar veya zarar elde edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi bulunmakta; gelir ise gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarından oluşmaktadır. Anılan Yasa'nın 2. maddesine göre ise, gelire giren kazanç ve iratların "ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücret, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardan" oluşması gerekmektedir. Gerçek kişilerce elde edilen ve bu 7 (yedi) gelir unsuruna dahil olmayan kazanç ve iratlar GVK kapsamında vergiye tabi bulunmamaktadır.

Gerçek kişilerin bu işlem sonucunda elde ettiği satış kazancının durumu 7 (yedi) gelir unsurundan ticari kazanç ile diğer kazanç ve iratların konusunu oluşturabileceği göz önünde tutularak değerlendirilebilir.

GVK'nın ticari kazancın tanımı başlıklı 37. maddesinde, ticari kazancın, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar olduğu hüküm altına alınmış; Kanun uygulamasında bazı faaliyetlerden elde edilen kazançların da ticari kazanç olduğu belirlenmiştir. Bilindiği üzere gerçek kişilerin elde ettiği kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilmesinde dikkate alınan ölçüt, faaliyetin bir organizasyon dahilinde kazanç elde etme amacı ile devamlı olarak yürütülmesi sonucunda elde edilmiş olmasıdır. Bankalarda açılan vadesiz altın depo hesaplarından kişilerin elde ettiği altın alım-satım kazancı ise, kişilerin mevcut tasarruflarının değerinin kriz ortamında korunması amacıyla değerlendirilmesi sonucu doğan kazançtan ibarettir. Bu nedenle gerçek kişilerin elde ettikleri kazançların GVK uygulamasında ticari kazanç olarak değerlendirilmesine olanak yoktur.

GVK'nın 80. maddesinde ise, diğer kazanç ve iratların, 6 (altı) gelir unsuru kapsamına girmeyen kazanç ve iratlardan oluşan değer artış kazançları ile arazi kazançlardan oluştuğu hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda değer artış kazançları ile arazi kazançları anılan kanunun mükerrer 80 ve 82. maddelerinde tek tek sıralanmıştır. Gerçek kişilerce tasarrufların değerini korumaya yönelik olarak altın alım ve satımı işlemi bu kapsamda sayılmamıştır. Bu nedenle gerçek kişilerin elde ettikleri kazançların GVK uygulamasında diğer kazanç ve iratlar olarak değerlendirilmesine de olanak yoktur.

Yukarıda yer alan açıklamalar uyarınca, gerçek kişilerin tasarruflarının değerini korumak amacıyla bankalarda vadesiz altın depo hesaplarında değerlendirmeleri sonucu elde ettikleri altın alım-satım kazancı gelir vergisine tabi bulunmamaktadır. Gerçek kişilerce bu tür kazançlar için GVK uygulamasında herhangi bir işlem yapılmasına gerek yoktur.

## **2. Vadeli Altın Depo Hesaplarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi:**

Gerçek kişilerce, ellerinde bulunan fonların bir kısmı ise, belli bir faiz karşılığında belli bir süreliğine vadeli altın depo hesabında değerlendirilmektedir. Bankalarca uygulanan mevcut hesap sisteme



göre, vade sonunda hesap sahibine başlangıçta satın alınan altın miktarı ile altın cinsinden belirlenen faiz miktarı, altının o günkü değerinden Türk Lirasına veya yabancı paraya çevrilerek ödenmektedir. Bu işlem sonucunda gerçek kişilerce, bir nevi mevduat hesaplarından elde edilen faiz geliri niteliğinde faiz geliri elde edilmektedir.

Gerçek kişilerin elde etmiş oldukları bu gelirlerin GVK karşısındaki durumunu değerlendirildiğinde; başlangıçta yatırılan altının (anapara) değerinde meydana gelen değişim sonucunda elde edilen kazanç, vadesiz altın depo hesaplarında elde edilen kazanç gibi gelir vergisine tabi bulunmamaktadır.

Vade sonunda altın cinsinden elde edilen iradın durumu değerlendirildiğinde; GVK'nın 75. maddesinde, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yasa maddesinde kaynağı ne olursa olsun bazı iratların menkul sermaye iradı sayılacağı ayrıca açıklanmıştır. Anılan Yasa maddesinin 7 numaralı bendinde mevduat faizleri de bu kapsama dahil edilmiş ve bankalara, bankalara, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizlerin ve bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizlerin mevduat faizi sayılacağı ifade edilmiştir.

Bu kapsamda vadeli altın depo hesaplarından elde edilen faiz vadeli veya vadesiz paralara ödenen faiz niteliğinde olmadığından; GVK'nın 75 inci maddesinin 7 numaralı bendi kapsamında menkul sermaye iradının tanımına girmemektedir. Ancak vadeli altın depo hesaplarından elde edilen faiz gelirleri, hesaba yatırılan sermayenin (altın) karşılığını teşkil ettiğinden; Yasa maddesinin 1 numaralı fıkrasında yer alan genel tanım uyarınca menkul sermaye iradını oluşturmaktadır.

Bu kapsamda gerçek kişilerce vadeli altın depo hesabına yatırılan sermaye (altın) karşılığında elde edilen faiz gelirleri menkul sermaye iradını oluşturmakta ve gelir vergisine tabi bulunmaktadır.

Yapılan belirlemenin ardından bu gelirlerin beyan durumu değerlendirildiğinde; menkul sermaye iratlarının bankalar aracılığıyla elde edilmesi durumunda, GVK'nın 75/5-7-12-14 numaralı bentlerinde yer alan iratlar için GVK'nın Geçici 67. maddesiyle bankalara tevkifat yapma zorunluluğu getirilmiştir. Ancak gerek vadeli altın depo hesaplarından elde edilen faiz gelirlerinin bu bentler kapsamında değerlendirilmemesi, gerekse GVK Geçici 67. maddede bu hesaplardan elde edilen faiz gelirlerinin tevkifat tabi olduğu yönünde düzenlemelere yer verilmemiş olması nedeniyle, bu hesaplardan elde edilen faiz gelirleri GVK'nın Geçici 67. maddesinde tevkifata tabi bulunmamaktadır. (Ayrıca GVK 94 kapsamında da tevkifata tabi değildir.) Menkul sermaye iratlarında vergiden istisna edilen iratlar açısından ise, bu tür faiz gelirlerinin vergiden istisna edilmesine ilişkin olarak GVK'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

Bu açıklamalar uyarınca, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde vadeli altın depo hesaplarından elde ettikleri faiz gelirleri tevkifata tabi bulunmadığından, bu gelirlerin toplamı, elde edildikleri yıllar için GVK'nın 86/1-d maddesi uyarınca belirlenen tutarları aşması halinde, bu tür gelirler yıllık beyanname ile bildirilmek zorunda aksi takdirde; GVK'nın 86/1-d maddesi uyarınca yıllık beyanname ile bildirilmesine gerek bulunmamaktadır.





### **3. Altın Fiyatına Endeksli Menkul Kıymet Yatırım Fonu Katılma Belgelerinden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi:**

Gerçek kişilerce, ellerinde bulunan fonların bir kısmı da getirisi altın fiyatında meydana gelen değişime paralel belirlenen menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinde değerlendirilmekte; bu katılma belgeleri daha sonra satışa konu edilmekte ve fonun satış fiyatı ile alış fiyatı arasındaki fark kadar alım satım kazancı elde edilmektedir.

Gerçek kişilerin bu işlem sonucunda elde ettiği satış kazancı 7 (yedi) gelir unsurundan diğer kazanç ve iratların konusunu oluşturmaktadır. Şöyle ki; GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 1 numaralı bendinde, ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri dışında kalan menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda alış ve satış fiyatı altının fiyatına bağlı olarak değişen menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, gerçek kişiler açısından diğer kazanç ve irat olarak vergiye tabi bulunmaktadır.

Yapılan belirlemenin ardından bu gelirlerin beyan durumu değerlendirildiğinde; bankalar aracılığıyla elden çıkarılan menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin vergilendirilmesinde, GVK'nın Geçici 67. maddesinin 8 numaralı fıkrası uyarınca, vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak fon portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden bir yıldan fazla elde tutulduktan sonra elden çıkarılırsa tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bu fonların katılma belgelerinin bankalar aracılığıyla ilgili fona iade edilmesinden elde edilen gelirler için, GVK'nın Geçici 67. maddesinin 8 numaralı fıkrası uyarınca gerçek kişilerce beyanname verilmesine de gerek bulunmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca, getirisi altın fiyatında meydana gelen değişime paralel belirlenen menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin gerçek kişilerce bankalar aracılığıyla elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, Geçici 67. madde uyarınca yapılan tevkifat nihai vergi yükü olarak kalmakta olup, bu tür gelirlerin yıllık beyannameye dahil edilmesine de gerek bulunmamaktadır.

**CEVAP 3:** (X) Vergi dairesi tarafından mükellef (A) hakkında yapılan uygulamaların 6183 Sayılı A.A.T.U.Hakkındaki mevzuat çerçevesinde, aşağıda belirtilen hususların yanlış ve/veya eksik uygulamalar olarak gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.

#### **a. Ödeme Emrinin Düzenlenme Tarihi İtibariyle Gecikme Zammı Hesaplanmıştır:**

Vergi dairesince, ödeme emrinin düzenlenme tarihi itibariyle gecikme zammı hesaplanmıştır.

Oysa, gecikme zammının, asıl amme alacağının ödeme veya tahsilât tarihi itibariyle hesaplanması mümkün olduğundan, ödeme emrinin düzenlenme tarihi itibariyle gecikme zammı hesaplanmaması gerekmektedir.

Bu itibarla, ödeme emrinde sadece vadesinde ödenmeyen amme alacağının aslının gösterilmesi gerekir.

#### **b. Gecikme Zammı Üzerinden Haksız Çıkma Zammı Hesaplanmıştır.**



Vergi dairesince, gecikme zammı üzerinden haksız çıkma zammı hesaplanmıştır.

6183 sayılı Kanununun 58. maddesinin beşinci fıkrasında “İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamla tahsil edilir.” hükmü yer almaktadır. Bu nedenle, haksız çıkma zammının sadece ödeme emrinde yer alan ve dava konusu yapılan asıl borç üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

**c. Haksız Çıkma Zammı Üzerinden Gecikme Zammı Hesaplanmıştır.**

Vergi dairesince, mükellef (A)'nın ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde açtığı davayı kaybetmesi nedeniyle hesapladığı haksız çıkma zammı üzerinden gecikme zammı hesaplanmıştır.

6183 sayılı kanununun 51. maddesinde, Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyaı cezası ile mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacakları dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacakları için gecikme zammı uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede, anılan kanununun 58. maddesine göre alınan haksız çıkma zammı üzerinden ayrıca gecikme zammı hesaplanmayacaktır.

**d. Ödeme Emri Kesinleşmeden Haksız Çıkma Zammı Hesaplanmış ve Tahsil edilmiştir.**

Vergi dairesi, ödeme emri ile ilgili yargı süreci devam ettiği halde mükellef (A)'dan haksız çıkma zammını istemiş ve tahsil etmiştir.

Ödeme emrine karşı dava açan borçlunun tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde %10 haksız çıkma zammının alınması gerekmektedir. Bu zammın ödenmesi için, vergi mahkemesinden sonra Danıştay'a başvurulması halinde, Danıştay'dan da karar çıkmış olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, ödeme emri ile ilgili yargı sürecinin tamamlanarak kesinleşmiş olması gerekmektedir.

**e. Vadesi Belli Olmadığı Halde Haksız Çıkma Zammı İçin Ödeme Emri ile Cebri Takibat İşlemlerine Başlanılmıştır.**

Vergi dairesi, vadesi belli olmadığı halde haksız çıkma zammı için ödeme emri ile mükellef (A) hakkında cebri takibat işlemlerine başlamıştır.

6183 sayılı Kanunda %10 zammın hangi sürede ödeneceğine yönelik özel bir düzenleme yer almadığından, bu alacağın vadesinin 6183 sayılı Kanununun 37. maddesine göre, ilgisine 213 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılacak tebliğ ile verilecek bir aylık ödeme süresi ile belirlenmesi gerekmektedir. Bu şekilde vadesi belirlenen haksız çıkma zammının vadesinde ödenmemesi halinde, ödeme emri ile istenmesi gerekir.

**f. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılmış Ve Teminat Gösterilmiş Olması Cebri Takibat İşlemlerini Durdurmaz.**

Vergi dairesi, ödeme emrine karşı süresinde dava açılmış ve teminat gösterilmiş olması nedeniyle cebri takibat işlemlerini durdurmuştur.

2577 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ve aynı konuda hüküm içeren düzenleme yapması nedeniyle, 6183 sayılı Kanununun 58. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “İtirazda bulunan borçlu bu kanuna göre teminat gösterdiği takdirde takip muamelesi itirazlı borç miktarı için ve itiraz komisyonunca bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur.” hükmünün uygulama alanı



kalmadığından, 5951 sayılı Kanununun 1. maddesiyle 05.02.2010 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

2577 sayılı Kanununun 27. maddesinin (3) numaralı fıkrasında “Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26. maddenin 3. fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarından tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.” hükmü yer almaktadır.

Bu nedenle, ödeme emrine karşı açılan davalarda, yargı mercilerince yürütmenin durdurulması kararı verilmediği sürece amme alacağı için tahsil dairesine teminat gösterilse dahi, cebri takibatın devam ettirilmesi gerekmektedir.

**g. Gecikme Zammı Yanlış Hesaplanmıştır.**

Vergi dairesi, mükellef (A)’nın 2006 takvim yılına ait 100.000 TL yıllık gelir vergisi borcu için 30.08.2009 tarihine kadar 72.500 TL tutarında gecikme zammı hesaplamış ve tahsil etmiştir.

Yıllık gelir vergisi iki taksitte ödendiğinden;

- 31.03.2007-30.08.2009 tarihleri arasında 29 ay için [50.000 X (29 X %2,5)] **36.250 TL,**
- 31.07.2007-30.08.2009 tarihleri arasında 25 ay için [50.000 X (25 X %2,5)] **31.250 TL,**

olmak üzere (36.250 + 31.250 =) **67.500 TL** tutarında gecikme zammının hesaplanması gerekmektedir.

Buna göre, vergi dairesince (72.500 – 67.500=) 5.000 TL tutarında gecikme zammı fazla hesaplanmıştır.

**CEVAP 4:**

**a. Kurumlar Vergisine İlişkin Yapılacak İşlemler:**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir.

Bu istisnanın amacı, kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi, bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna kazanç olarak dikkate alınacak olup kalan kısım ise vergilendirilecektir.



Böylece, söz konusu istisna uygulamasıyla, kurumların ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla kurumların borçlanma yoluna gitmeden kendi öz kaynaklarıyla ticari faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

Buna göre, istisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bu bağlamda, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumu, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir. Bu itibarla, işletmeye nakit girişi olmaksızın yapılan satış işlemlerinde, istisnanın amacına aykırı davranılmış olması nedeniyle istisna uygulanmayacaktır.

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olduğundan söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.

Bu açıklamalara göre, mükellef kurumun taşınmaz satışından doğan kazanç istisnasına ilişkin uygulamalar aşağıda gösterildiği gibi olacaktır.

Mükellef kurum, bir bağlı değer olan taşınmazını satmış, bu satış işlemi karşılığı olan bedelin 1.500.000 TL'lik kısmı ile bir başka bağlı değer olan bağlı ortaklığın iştirak hissesini almıştır. Mükellef kurumun, finansman yapısına katkı sağlamayan 1.500.000 TL tutarındaki sermaye taahhüdüne ilişkin borcunun karşılansında kullandığı kısım için istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/e maddesi uyarınca yararlanılması gereken istisna kazanç tutarı  $[3.000.000 - 1.250.000 - (1.500.000 \times 3.000.000) / 3.600.000 =] 1.750.000 \times \%75 = 1.312.500$  TL olacaktır. Buna göre, haksız yere yararlanılan istisna tutarı da  $(2.250.000 - 1.312.500 =) 937.500$  TL olmaktadır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3. maddesi uyarınca istisna kazançlara ilişkin giderler kurum kazancından indirilemeyeceğinden dolayı, taşınmaz satış kazancı istisnasına ilişkin giderlerin de istisna kazanca isabet eden kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Taşınmaz satışından elde edilen kazancın %75'i istisna olduğu için, istisnaya ilişkin giderlerin de %75'inin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gereken tapu harcının tutarı  $(1.312.500 / 3.000.000 \times 15.000 =) 6.562,50$  TL olacaktır.

Genel yönetim gideri olarak dikkate alınması gereken tapu harcı tutarı da  $(15.000 - 6.562,50 =) 8.437,50$  TL olacaktır.



Buna göre, dönem kazancının tespitinde fazladan genel yönetim gideri olarak kayıtlara intikal ettirilen tapu harcı tutarı(15.000 - 8.437,50=) 6.562,50 TL olmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde (937.500 + 6.562,50 =) 944.062,50 TL tutarındaki meblağın dönem kazancına ilave edilmesi ve üzerinden mükellef kurum adına (944.062,50 X %20=)188.812,50 TL tutarındaki kurumlar vergisinin V.U.K.'nun 29. maddesi uyarınca bir kat vergi ziyayı cezalı olarak tarh edilmesi gerekmektedir.

#### **b. Tapu Harcına İlişkin Yapılacak İşlemler:**

Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanunu 57. maddesinde; “Tapu ve Kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir” denilmektedir. Kanuna ekli (4) sayılı tarifenin I-20/a maddesinde de; gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra veya şüyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 15 oranında tapu harcı aranacağı hükme bağlanmıştır.

Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinin 2. ve 4. fıkraları, **5766 sayılı Kanunun 11'inci maddesinin (c) bendiyle değiştirilmiş ve 06.06.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.** Yapılan bu değişiklikle, tapuda yapılan işlemde sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilecektir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyayı cezası % 25 nispetinde uygulanacaktır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden ise bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamayacaktır.

Aynı Kanunun 5766 sayılı kanunla değişmeden önceki 63. maddesinde, “Bu Kanunda sözü edilen “kayıtlı değer” veya “emlak vergisi değeri” deyiminin;1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29'uncu maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade eder.

Tapu ve kadastro harcı, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanır.

Mükelleflerin vergi değerinden daha düşük beyanda bulunmaları halinde, harcın hesabında vergi değeri esas alınır. Aradaki farka isabet eden harç 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre hesaplanan vergi ziyayı cezası %25 oranında uygulanmak suretiyle ikmalen tarh edilir. ” hükmü yer almaktadır.

Madde hükmünün incelenmesinden de görüleceği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanunu ve bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede geçen “kayıtlı değer” veya “emlak vergisi değeri” deyiminin 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine göre belirlenen “vergi değerini” ifade edeceği anlaşılmaktadır.

492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifenin “I Tapu İşlemleri” bölümünün 20/a fıkrasında 4751 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe göre, tapu harcının gayrimenkulün emlak vergisi değeri üzerinden hesaplanmasının yanı sıra, mükellef tarafından beyan edilen devir ve iktisap bedelinin emlak vergisi değerinin üzerinde olması halinde, beyan olunan değer harca esas alınması esasına geçilmiştir.





**TÜRMOB**  
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)



Yukarıda yer alan Kanun hükümleri ve açıklamalara göre, gayrimenkullerin devir ve iktisabında tapu harcı, gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere satışın yapıldığı tarihteki emlak vergisi değeri üzerinden hesaplanacaktır. Ancak, mükelleflerin tapuda emlak vergisi değerinin üzerinde bir değer beyan etmeleri halinde ise harç bu değer esas alınarak hesaplanacaktır.

Diğer bir ifade ile gayrimenkulün gerçek alım satım bedeli her ne olursa olsun tapu harcı, gayrimenkulün emlak vergisi değerinden düşük olmamak şartıyla mükellef tarafından beyan edilen değer üzerinden alınmaktadır. Sadece, mükellefler tarafından beyan edilen değer emlak vergisi değerinden düşük olması durumunda, harcın hesabında vergi değeri esas alınmakta ve ziyaa uğratan harç üzerinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre % 25 oranında vergi ziyayı cezası kesilmektedir.

Mükellef kurum, taşınmazını, Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinin 5766 sayılı Kanunla değişmeden önceki bir tarih olan 01.06.2008 tarihinde satmış ve tapu harcını da emlak vergi değeri olan 1.000.000 TL üzerinden ödemiştir.

Dolayısıyla, daha sonra yapılan vergi incelemeleri sırasında gayrimenkulün gerçek alım satım bedelinin 3.600.000 TL olduğunun tespit edilmesi, alıcı ve satıcıya tapu harcı yönünden herhangi bir işlem yapılmasını gerektirmemektedir.

Buna göre, Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinin 5766 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükmü uyarınca, 06.06.2008 tarihinden önceki gayrimenkullerin devir ve iktisabında harç tutarı emlak vergisi değerinden hesaplanacaktır. Tapuda emlak vergisi değerinin üzerinde bir değer beyan edilmesi halinde ise harcın bu değer üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Gayrimenkullerin devir ve iktisabında emlak vergi değeri veya emlak vergisi değeri üzerindeki beyan dışında başka bir değer esas alınarak tapu harcı istenilmesi kanunen mümkün değildir.

Bu nedenle, tapu harcı yönünden mükellef kurum hakkında yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır.