

2017/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
25 Mart 2017 Cumartesi – 17.00 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

SORULAR

SORU-1) Ankara'da ikamet eden Bay (A)'nın 2016 takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- a) Bay (A), İstanbul'da yerleşik Yorum A.Ş.'nin yayınladığı bir edebiyat dergisinin düzenlediği hikaye yarışmasında 2016 yılının Ocak ayında jüri üyeliği yapmış ve karşılığında banka hesabına 1.500 TL yatırılmıştır.
- b) Bay (A)'nın 2016 yılında üç farklı işverenden almış olduğu ücretlere ilişkin toplam tutarlar aşağıdaki gibidir:(*Eşi çalışmayan Bay (A) bir çocuk sahibidir. Hesaplamalar %15 oranında sosyal güvenlik primi olduğu varsayımyla yapılmıştır.*)

Ücretlere İlişkin Bilgiler	1.İşveren	2.İşveren	3.İşveren
Brüt Ücret	24.000 TL	18.000 TL	17.500 TL
Sosyal Güvenlik Primi (-)	3.600 TL	2.700 TL	2.625 TL
Gelir Vergisi Matrahı	20.400 TL	15.300 TL	14.875 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi Tevkifatı	3.450 TL	2.430 TL	2.344 TL
Asgari Geçim İndirimi (-)	333 TL	333 TL	333 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi Tevkifatı	3.116 TL	2.097 TL	2.011 TL

c) Bay (A), 2016 yılında kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan XEO Co. ünvanlı dar mukellefiyete tabi firmanın yanında da çalışmış ve 31.10.2016 tarihinde banka hesabına 2.000 Amerikan Doları ücret yatırılmıştır. Bu ücret, firmanın Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden ödenmiştir. (31.10.2016 tarihinde 1 Amerikan Doları= 3,10 Türk Lirasıdır.)

d) Bay (A), Ankara'daki sahip olduğu konuttan 6.000 TL, işyerinden de brüt 25.000 TL kira geliri elde etmiştir. (Kira gelirlerinde götürü gider usulü seçilecektir.)

e) Bay (A), 05.01.2016-15.01.2016 tarihleri arasında geliri gayrimenkul sermaye iratlardan oluşan Bay (C)'nin yanında bu iratlardan tahsilatlarının takibi içinde çalışmış, 16.01.2016-31.01.2016 tarihleri arasında da Bay (C)'nin özel hizmetlerinde şoförlük yapmıştır. 31.01.2016 tarihinde kendisine iratlardan takibi için 1.400 TL, şoförlük hizmeti için 1.500 TL ödeme yapılmıştır.

f) İkinci ligde voleybol hakemliği de yapan Bay (A)'ya, hakem olarak görev aldığı Voleybol Erkekler 2. Ligdeki Milas Bld-Korkuteli Gençlik maçı sonunda hakemlik hizmeti karşılığında 1.500 TL ödeme yapılmıştır.

g) Bay (A), küçük çocuğu için 02.01.2016 tarihinde hayat sigortası polisiği akdetmiş, bu poliçe karşılığında aylık 250 TL üzerinden yıllık 3.000 TL primi peşin ödemisti. Sigorta, Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş ve primler Bay (A)'nın aldığı ücretlerin safi tutarlarının tespitinde indirilmemiştir.

VERİLER:

- 1-)** 2016 takvim yılına ilişkin gelir vergisine tabi gelirler;
- 12.600 TL'ye kadar % 15,
 - 30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası % 20,
 - 69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL), fazlası % 27,
 - 69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası % 35
oranında vergilendirilir.
- 2-)** 16 yaşını doldurmuş olanlar için 01.01.2016 tarihinden geçerli olan asgari ücret tutarı aylık brüt 1.647 TL'dir.

İSTENİLENLER:

Bay (A)'nın 2016 yılında elde ettiği kazanç ve iratlar ile sigorta primini, Gelir Vergisi mevzuatı uyarınca değerlendirip, elde ettiği her bir kazanç ve iratların türlerini ve beyan durumunu yasal dayanaklarıyla açıklayınız.

Ayrıca Bay (A)'nın yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekiyorsa, bu beyannameye dahil edeceği kazanç ve iratlar ile beyanname üzerinde yapacağı indirimleri ve mahsup edeceği vergileri göstererek, ödenecek gelir vergisini hesaplayınız. Varsa gelir vergisi tevkifatları hakkında da açıklama yapınız. **(25 puan)**

2

SORU-2) Ankara'da dayanıklı tüketim malzemeleri ticareti yapan Bay (B)'nin 2016 takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir: (Bay (B)'nin ticari kazanç haricindeki kazanç ve iratları ticari işletme dışında elde edilmiştir.)

- a)** Bay (B), 2016 takvim yılı ticari faaliyeti sonucunda 60.000 TL ticari kazanç elde etmiş ve 9.000 TL geçici vergi ödemistiştir.
- b)** Bay (B), ailesinin kurduğu bir Vakıfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak 18.000 TL gelir elde etmiştir.
- c)** Bay (B), Ankara Emek semtindeki bir konutu 15.02.2016 tarihinde kiralamış ve 35.000 TL tutarında tadilat yapmıştır. Konutta ikamet etmekten vazgeçerek, 31.03.2016 tarihinde konut sahibi ile karşılıklı kira kontratını sonlandırmışlar ve konutu sahibine teslim etmiştir. Bay (B) yapmış olduğu tadilatlar için aynı gün(31.03.2016) konut sahibinden 25.000 TL almıştır.
- d)** Bay (B), gemi siciline kayıtlı bir gemideki %5'lik gemi payını 01.12.2016 tarihinde 580.000 TL'ye peşin nakit olarak satmıştır. Bay (B) bu payı 15.02.2015 tarihinde 500.000 TL'ye satın almıştır.
- e)** Bay (B), 05.02.2015 tarihinde 220.000 TL bedelle satın aldığı motorlu yükleme vincini 05.12.2016 tarihinde kurulan ALP Lojistik A.Ş.'ye kuruluş sermayesi olarak koymuş ve karşılığında 300.000 TL bedelli hisse senedi almıştır.
- f)** Bay (B), daha önce 15.12.2015 tarihinde 40.000 TL'ye satın aldığı, hisseleri Borsa İstanbul'da işlem gören dar mükellef Nice Company ünvanlı firmaya ait hisse senetlerini aracı kurum vasıtasıyla 15.06.2016 tarihinde 60.000 TL'ye satmıştır.

g) Bay (B), hisseleri Borsa İstanbul'da işlem gören Mizan Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıği A.Ş.'ye ait hisse senetlerinden bir kısmını 30.11.2015 tarihinde 30.000 TL'ye satın almış ve ertesi yıl bu senetleri banka vasıtıyla 01.12.2016 tarihinde 40.000 TL'ye satmıştır.

VERİLER:

- 1) 2015 ve 2016 yıllarına ilişkin Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi aşağıdadır:

Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi		
Aylar	2015	2016
Ocak	236,61	250,67
Şubat	239,46	250,16
Mart	241,97	251,17
Nisan	245,42	252,47
Mayıs	248,15	256,21
Haziran	248,78	257,27
Temmuz	247,99	257,81
Ağustos	250,43	258,01
Eylül	254,25	258,77
Ekim	253,74	260,94
Kasım	250,13	266,16
Aralık	249,31	274,09

2) Cevaplarda KDV ihmal edilecektir.

3) Gelir Vergisi Kanununda yer alan bazı hadler 2016 yılı için aşağıdaki gibidir:

21. Md: **3.800 TL**, Mükerrer 80. Md: **11.000 TL**, 82. Md: **24.000 TL**, 86/1-d Md: **1.580 TL**

3

İSTENİLENLER:

Yukarıda yer alan her bir işlemde Gelir Vergisi mevzuatı açısından uygulanması gereken hükümleri açıklayarak, mükellef Bay (B)'nin beyan etmesi gereken gelir vergisi matrahını ve ödenmesi gereken gelir vergisi tutarını hesaplayınız. Varsa gelir vergisi tevkifatları hakkında da açıklama yapınız. **(25 puan)**

SORU-3)Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili Tebliğde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımındaki emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde kullanılan yöntemlere(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma usulü hariç) ilişkin hükümleri açıklayınız. **(35 puan)**

SORU-4)Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları dışında kendi özel kanunlarında yer alıp da, yıllık beyanname ile beyan edilecek gelirlerden veya kurum kazançlarından indirilemeyecek veya bu kazançların tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek bağış ve yardımları sayınız. **(15 puan)**

(Not: İlgili özel kanunların tarih ve sayılarının belirtilmesine gerek yoktur.)

CEVAPLAR

CEVAP 1)

a) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun(GVK) 61inci maddesinin ilk iki fıkrasında ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti nitelğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmeyeceği hükmü altına alınmıştır. Maddenin üçüncü fıkrasında, 6 bentte sayılan ödemelerinde ücret sayılacağı belirtilmiştir. Bu bentlerden 5inci bent aynen aşağıdaki gibidir:

“5. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;”

Bu hükmünden anlaşılacağı üzere, Bay (A)'nın Yorum A.Ş.'den aldığı 1.500 TL tutarındaki juri üyeliği parasının ücret olarak sayılması gereklidir.

GVK 94/1inci maddesine göre, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gereklidir.

Yorum A.Ş.'nin Bay (A)'ya ödediği bu juri üyeliği ödemesi üzerinden tevkif edilmesi gereken gelir vergisi aşağıdaki gibidir: (Gelir Vergisi Oranı %15)

(Hesaplamalar damga vergisi ihmal edilerek yapılacaktır.)

Gelir Vergisi Matrahı.....: (1.500/0,85=) 1.764 TL

Tevkif Edilmesi Gereken Gelir Vergisi.....: (1.764*0,15=) **264 TL**

b) GVK'nın 86ncı maddesinde;

“Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyyette;

a) ...

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldığı ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratlari ve gayrimenkul sermaye iratlari,

...”

hükümü mevcuttur.

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeden anlaşılacağı üzere, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden alınan ücretlerde birden sonraki ücretlerin toplamı 103 üncü maddede yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir dilimini(2016 yılı için 30.000 TL) aşmıyorsa bu ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Burada ücret gelirlerinin beyan haddini aşip aşmadığının

belirlenmesinde, brüt ücret üzerinden sigorta primlerinin indirildikten sonraki asgari geçim indiriminden de önceki tutarları yani gelir vergisi matrahlarının esas alınması gereklidir.

Bay (A) birinci işvereni seçse bile 2. ve 3. işverenlerden aldığı ücret toplamı ($15.300 + 14.875 = 30.175$ TL) gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir dilimi olan 30.000 TL'yi aştiği için Bay (A)'nın her üç işverenden aldığı ücretlerin tamamı için yıllık beyanname vermesi gereklidir. Bay (A)'nın jüri üyeliğinden elde ettiği 1.764 TL tutarındaki ücret de 30.000 TL'lik beyan sınırında dikkate alınması gereklidir.

Bay (A), asgari geçim indirimini işverenlerden aldığı ücretler üzerinden kullandığı için yıllık beyannamede tekrar asgari geçim indirimi mümkün değildir. Ücretlerle ilgili gelir vergisi matrahlarının safi ücret olarak beyannameye dahil edilmesi, işverenler tarafından tevkif edilen gelir vergisi kesintilerinin de yıllık hesaplanan gelir vergisi tutarlarından mahsup edilmesi gereklidir.

GVK'nın 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının 3 üncü bendinde, sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabını tarafından ödenen primlerin %50'sinin ücretin gerçek safi değerinin tespitinde, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından indirilebileceği belirlenmiştir. Kanunun 89 uncu maddesine göre, aynı sigorta primi ödemeleri yıllık beyannamede de indirim konusu yapılabilecektir.

Bay (A), küçük çocuğu için ödediği hayat sigorta primini işverenlerden aldığı ücretlerden indirim konusu yaptırmadığı için ödediği primler yıllık beyannamede indirim konusu yapılabilecektir.

c) GVK'nın 23/14-a maddesinde, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Bay (A), hem kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan XEO Co. ünvanlı dar mükellefiyete tabi firmanın yanında çalışmış hem de ücreti firmanın Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödenmiştir. Bu nedenle, elde ettiği 2.000 Amerikan Doları ücret geliri gelir vergisinden müstesnadır.

d) GVK'nın 70 inci maddesinde, binaların sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmü altına alınmıştır. Buna göre, Bay (A)'nın sahip olduğu konut ve işyerinden elde ettiği kira gelirleri GVK kapsamında gayrimenkul sermaye iradıdır. Kanunun 21 inci maddesi hükmü de aynen aşağıdaki gibidir:

"Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000 lirası (2016 yılı için 3.800 lira) gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz."

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalananamazlar."

103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutar 2016 yılı için 110.000 TL'dir.

Yine GVK 94/5-a madde hükmü gereği, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 gelir vergisi tevkifatı yapılması gereklidir. Buna göre, Bay (A) nın işyeri kirası üzerinden kiracı tarafından tevkif edilmesi gereken gelir vergisi tevkifatı $(25.000 * \%20 =) 5.000$ TL'dir.

GVK'nın yukarıda yer alan 86/c madde hükmünden anlaşılacağı üzere, vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı(2016 yılı için 30.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratlari ve gayrimenkul sermaye iratlari için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Beyanname verme sınırı aşılırsa gelirlerin tamamının beyan edilmesi gereklidir.

Buradaki beyan sınırının tespitinde ücret gelirlerinin diğer gelirlerden ayrı değerlendirilmesi gereklidir. Eğer tevkif suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden elde edilen ücretler 30.000 TL'lik beyan sınırını aşıyorsa, istisna tutarlarının altında kalan gelirler hariç diğer gelirlerin tamamı beyannameye dahil edilmelidir.

GVK'nın 74 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, gayrimenkul sermaye iradında safi iradın bulunması için mükelleflerin (hakları kiraya verenler hariç) dilekleri takdirde maddede 11 bent halinde yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %25'ini götürü olarak indirebilecekleri hükmü altına alınmıştır.

Bay (A) nın 2016 yılında elde ettiği ücret ve gayrimenkul sermaye iratlarının gayri safi tutarları 110.000 TL'nin altında kaldığından, 3.800 TL'lik konut kira geliri istisnasından yararlandırılması gereklidir. Buna göre, Bay (A)' nın beyan etmesi gereken gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki gibi olacaktır:

Gayrisafi Kira Gelirleri.....	31.000 TL
(6.000+25.000)	
Mesken Kirası İstisnası.....	3.800 TL
Kalan Kira Geliri.....	27.200 TL
%25 Götüre Gider.....	6.800 TL
Beyan Edilmesi Gereken GMSİ.....	20.400 TL
(27.200-6.800)	

Yapılan açıklamalara göre, yıllık beyannameye dahil edilmesi gereken ücret geliri ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamı $(20.400+15.300+14.875+1.764+20.400=) 72.739$ TL'dir.

e) GVK'nın 64 üncü maddesinde, özel hizmetlerde çalışan şoförler ile gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanların aldığı ücretler diğer ücret olarak sayılmıştır. Maddede, bu ücretlerin safi tutarlarının, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i olduğu, bu ücretler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunların beyannameye ithal edilmeyeceği hükmü altına alınmıştır.

GVK'nın 110 uncu maddesinde, takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahının, yıllık diğer ücret matrahından, işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktar olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan yasal açıklamalara göre, Bay (A)'nın özel hizmet şoförlüğü ve gayrimenkul sermaye irat takibi için almış olduğu ücretler GVK kapsamında diğer ücret olarak değerlendirilmesi gereklidir.

Burada diğer ücretin gelir vergisi matrahına ulaşmak için öncelikle 2016 takvim yılı başında geçerli olan işçiler için uygulanan asgari ücretin 11 aylık(işe başlanılan ay hariç olduğu için) brüt tutarının bulunması gereklidir. Bu tutar, $(1.647 \times 11 =) 18.117$ TL'dir. Bu tutarın %25'i olan $(18.117 \times \%25 =)$ 4.529 TL, 2016 yılının her iki yarısı için gelir vergisi matrahı olacaktır. Tespit edilen bu matraha Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinin ilk diliminde olan %15 oranı uygulanacaktır. Buna göre, 2016 yılının birinci ve ikinci yarısında çalışılsa ödenecek vergi $(4.529 \times \%15 =) 679$ TL olacaktır. Yılın ilk yarısında hem işe başlama yapılp hem de iş bırakıldığı için yılın ikinci yarısına isabet eden taksit terkin olunur.(GVK Md. 110) Kanunun 109 uncu maddesi gereği işe başlama tarihi olan 05.01.2016 tarihinden itibaren bir ay içinde verginin tarh ettirilmesi gereklidir. Buna göre Bay (A)nın 2016 Ocak ayında diğer ücretli olarak çalışma karşılığında ödemesi gereken gelir vergisi tutarı $(679 / 2 =) 339$ TL'dir.

f) GVK'nın 61/5 inci maddesine göre spor hakemlerine yapılan ödemeler ücret sayılır. Ancak Kanunun 29/4 üncü maddesinde, bu ödemelerin gelir vergisinden istisna olduğu hükmü altına alınmıştır. Bu ücretler gelir vergisinden istisna edildiğinden, vergi kesintisine de tabi tutulmaması gereklidir.

g) GVK 63/3 maddesinde, sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'sinin ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükmü altına alınmıştır.

GVK 89/1 inci maddesinde, aynı sigorta poliçe ödemelerinin de beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla gelir vergisi matrahının tespitinde yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirilebileceği belirlenmiştir. Burada Bay (A), bahse konu poliçe ödemelerini almış olduğu ücretlerden indirim konusu yaptırmadığı için yıllık beyanne überinden indirim yapabilecektir. Sigorta poliçe ödemesi beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmadığı için indirim yapılabilecek poliçe tutarı $(3.000 * \%50 =) 1.500$ TL'dir.

Öte yandan yıllık gelir vergisi beyannamesinde ücretler ile birlikte diğer gelir unsurlarının da beyan edilmesi durumunda gelir vergisinin hesaplanması 25.02.2011 tarihinde yayımlanan GVK-75/2011-1 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde açıklanmıştır. Sirkülerde verginin hesaplanması aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

"Buna göre 2010 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 50.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 50.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirine isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanabilecektir.

- Beyannameye dahil edilen tüm gelirlerin toplamından oluşan Vergiye Tabi Gelir (Matrah) üzerinden, tarifenin ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi oranları esas alınarak gelir vergisi hesaplanacak,

- Beyannameye dahil edilen ücret gelirinin, beyan edilen toplam gelir içindeki oranı bulunarak, bu oranın toplam Vergiye Tabi Gelirin (Matrah) 50.000 TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda

ulaşılacak tutara (Bu tutar en fazla 26.200 TL olabilecektir.) %8 oranının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacak,

- Ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanması gereken vergi tutarının, beyannamedeki tüm gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından düşülmesi suretiyle, beyannamede gösterilecek "hesaplanan gelir vergisi" tutarı bulunmuş olacaktır.

...."

Yukarıda bahsedilen 50.000 TL'lik tutar 2016 takvim yılı tarifesinde 69.000 TL olarak yer almaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca, Bay (A)nın yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan etmesi gereken gelir vergisi matrahı ve ödemesi gereken gelir vergisi aşağıdaki gibi olması gereklidir:

GELİR UNSURLARI

Ücretler (20.400+15.300+14.875+1.764)	52.339 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı	20.400 TL
Sigorta Primi İndirimi (-)	1.500 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	71.239 TL
Beyan Edilen GV Matrahı Üzerinden Hesaplanan Gelir Vergisi [((71.239-69.000)*%35=783) +15.900=]	16.683 TL
Bey. Edil. Ücret Gel. Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı (52.339/71.239=)	%73,46
69.000 TL'yi aşan Vergiye Tabi Gelirin Beyan Edilen Ücret Gelirine İsabet Eden Kısmı [(71.239-69.000)*%73,46]	1.644 TL
Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanması Gereken Gelir Vergisi (1.644*%8=)	131 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi (16.683-131=)	16.552 TL
Mahsup Edilmesi Gereken (Kesinti Yoluyla Ödenen) Gelir Vergileri Jüri Üyeliğinden.....264 Ücretler Üzerinden....(3.450+2.430+2.344) İşyeri Kira Gelirinden.....5.000 (264+3.450+2.430+2.344+5.000)	13.488 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	3.064 TL

CEVAP 2)

- GVK'nın Mük. 120 nci maddesinde, bir önceki takvim yılında tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği belirtimmiştir.
- GVK'nın 70 inci maddesinin son fıkrasında, vakıfların gelirlerinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisselerin gayrimenkul sermaye iradı addolunacağı ifade edilmiştir. 18.000 TL tutarındaki

bu gelirin Bay (B)'nin yıllık gelir vergisi beyannamesinde gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gereklidir.

c) GVK'nın 82 ncı maddesinin birinci fıkrasının 3 üncü bendinde, gayrimenkul tahliyesinden alınan tazminatların arızı kazanç olduğu hükmü altına alınmıştır. Yine Kanunun 88 inci maddesinin birinci fıkrasında, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlara mahsup edileceği, ancak parantez içi hükmde, 80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanların hariç olduğu vurgulanmıştır. Madde hükmünden anlaşılıcagı üzere, GVK'da yer alan diğer kazanç ve iratlardan doğan zarar diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlara mahsup edilemeyecektir. Bu hükmünden anlaşılması gereken 80 inci madde de yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların yine kendi içindeki diğer kazanç ve iratlara mahsup edilebileceğidir.

Bay (B) bahse konu gayrimenkul tahliyesinden 25.000 TL tazminatmasına rağmen, bu gayrimenkul için 35.000 TL tadilat masrafı yaptığından ($35.000 - 25.000 =$) 10.000 TL zarar etmiştir. GVK 80 inci madde kapsamındaki arızı kazanç niteliğindeki faaliyetten doğan bu zararın Bay (B) nin diğer gelir unsurlarından mahsup edilmemesi gereklidir.

d) GVK Mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının 6 ncı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraâ istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmışından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğu hükmü altına alınmıştır. Gemi payları bahse konu 70 inci maddenin birinci fıkrasında sayılmıştır. Maddenin üçüncü fıkrasında, bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının 2016 yılı için 11.000 TL'lik kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu hükmü altına alınmıştır.

Safi değer artışının tespitini düzenleyen GVK Mükerrer 81 inci maddesinin ilk fıkrasında, değer artışında safi kazancın, elden çalışma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çalışma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacağı vurgulandıktan sonra maddenin son fıkrasında, mal ve hakların elden çıkarılmışında iktisap bedelinin, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edileceği, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının da % 10 veya üzerinde olması şartı getirilmiştir.

Bay (B), gemi payını 15.02.2015 tarihinde satın alıp, 01.12.2016 tarihinde sattığına göre endekslemedeki artış oranı $(266,16-236,61)/236,61 = %12,48$ dir. Dolayısıyla 500.000 TL tutarındaki iktisap bedelinin %12,48 oranındaki artırılmış tutarı ($500.000 * 1,1248 =$) 562.400 TL'dir. Gemi payının satış bedeli 580.000 TL olduğuna göre, bu satıştan elde edilen değer artış kazancı ($580.000 - 562.400 =$) **17.600 TL** dir.

e) Yukarıda açıklandığı üzere, GVK Mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının 6 ncı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmışından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğu belirtilmiştir. Motorlu tahmil vasıtaları GVK 70 inci maddenin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinde sayıldığından, motorlu bir tahmil vasıtası olan vinçte bu kapsamdadır. Mükerrer 80 inci maddenin ikinci fıkrasında, maddede yazılı mal ve hakların elden çıkarılması deyiminin mal ve

hakların ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını da içeriği açıklanmıştır. Buna göre, Bay (B)'nin bahse konu vinci ALP Lojistik A.Ş.'ye kuruluş sermayesi olarak koyarak değer artış kazancı elde etmiş olacaktır.

Bay (B), vinci 05.02.2015 tarihinde satın alıp, 05.12.2016 tarihinde ALP Lojistik A.Ş.'ye sermaye olarak koyduğuna göre, endekslemedeki artış oranı $(266,16-236,61)/236,61 = \%12,48$ dir. Dolayısıyla 220.000 TL tutarındaki iktisap bedelinin $\%12,48$ oranındaki artırılmış tutarı $(220.000 * 1,1248 =)247.456$ TL'dir. Vincin sermaye olarak konulması karşılığında 300.000 TL bedelli hisse senedi iktisap edildiğine göre, bu işlemden elde edilen kazanç $(300.000 - 247.456 =)52.544$ TL olacaktır. Bay (B)'nin gemi payından elde ettiği 17.600 TL değer artışı kazancı ile birlikte 2016 yılında elde edilen değer artış kazanç toplamı $(52.544 + 17.600 =)70.144$ TL olmaktadır. 2016 yılı için uygulanacak 11.000 TL'lik istisna uygulandıktan sonra yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gereken değer artış kazanç tutarı $(70.144 - 11.000 =)59.144$ TL'dir.

f) GVK Geç. 67/1 inci maddesine göre, dar mükellef kurumlara ait hisse senetleri Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında bankalar ve aracı kurumlar vasıtıyla alınıp satılırsa bu işlemlerden doğan gelirlerden vergi tevkifatı yapılır. Tevkifat oranı 2012/3141 sayılı BKK ile değişik 2006/10731 sayılı BKK $\%$ 'dır. Dar mükellef hisse senetlerinde, tam mükellef kurum hisse senetlerinde olduğu gibi bir yıl elde tutma şartı yoktur. $\%$ 'da olsa tevkifata tabi tutulan bu kazançlar için Geç. 67/7'ye göre beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilse bile dahil edilmeyecektir.

g) Mizan Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıği A.Ş.'ye ait hisse senetleri bir yıldan fazla elde tutulup banka vasıtıyla elden çıkarıldığı için GVK Geç. 67/1 inci maddesine göre tevkifata tabi olmayacağı ve bu hisse senetleri için Mükerrer 80'inci maddedeki değer artış hükümleri de uygulanmayacaktır. Başka bir ifadeyle bu hisse senedi satış işlemlerinden doğan kazanç vergiye tabi olmayacağıdır.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında Bay (B)'nin 2016 takvim yılı yıllık gelir vergisi beyanı aşağıdaki gibi olmalıdır:

GELİR UNSURLARI

Ticari Kazanç	60.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı	18.000 TL
Diğer Kazanç ve İratlar	59.144 TL
Gelir Vergisi Matrahı	137.144 TL
Hesaplanan Geçici Vergi	39.750 TL
Mahsup Edilecek Geçici Vergi	9.000 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	30.750 TL

10

CEVAP 3)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıımı müessesesi düzenlenmiş ve kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit etmeleri gerektiği açıklanmıştır:

"a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satışının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde

ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanması ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülverek hesaplanması ifade eder.

(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle değişen bent; Yürürlük 09.08.2016) ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işleminden doğan kâri esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marji yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marji yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işleminden; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjinin incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kâri ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır. (*)

(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 09.08.2016) d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.

..."

11

Yukarıda sayılan yöntemlerin ayrıntılı düzenlemeleri 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtıımı Hakkında Tebliğde aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

"Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler.

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marji yöntemidir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kâri esas almaktadır.

Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılabilen işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

5.1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Örneğin; kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta dahil teslim fiyatı olduğu, kontrol dışı

işlemlerde ise satışların nakliye ve sigorta hariç teslim fiyatından benzer koşullar altında gerçekleştiği durumlarda düzeltme yapılmalıdır. Nakliye ve sigortadaki farklılıklar fiyat üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı işlemdeki satış fiyatını belirlemek amacıyla teslimdeki bu farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilerek, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ikame edilecektir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkünür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır.

Sonuç olarak, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolayız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir.

5.2- Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanması ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır.

Piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlevler dikkate alınarak ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle bulunan tutar ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat veya bedel olacaktır. Maliyete ilave edilecek kâr marji olarak yukarıda da belirtildiği gibi, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr marji kullanılacaktır. Ancak, böyle bir kâr marji mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilecektir.

Kurumların maliyetleri belirlenirken; mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, maliyetler belirlenirken faaliyet giderlerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kâr marjinin hesabında bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, maliyet unsurları içinde yer alan faaliyet giderlerinin, söz konusu işlemle ilgili olmak kaydıyla, en uygun kısasına göre maliyetlerle ilişkilendirileceği tabiidir.

Dolayısıyla, brüt kâr marjinin hesaplanması sırasında maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, maliyet bazının az ya da çok olması brüt kâr marjını etkileyeceğinden maliyetler kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olmalıdır.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir. Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında

farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörlerine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Bu yöntem özellikle hamadden ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır.

5.3- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülverek hesaplanması ifade etmektedir.

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşündükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşacaktır.

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilen bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir.

Bu yöntemin uygulanmasında da kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamaları faaliyet giderleri ya da satışların maliyeti içinde gösterilebilir. Ancak, söz konusu harcamaların işlemlerin birinde faaliyet giderleri, diğerinde satışların maliyeti içinde yer olması durumunda düzeltme yapılması şartıyla, bu iki işlemin karşılaştırılması mümkün olacaktır.

Diğer taraftan, bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacağından.

5.4- Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklenikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

- a) Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- b) Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
- c) İşlemi her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- d) Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılamadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemden elde edecekleri kârı gözönünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemden ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaştırılır. Kârin bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gereklere dayanarak yapılmalıdır.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaştırılır. İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marji dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr miktarı belirlenir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımından sonra toplam kârdan geriye kalan bakiye kâr var ise, bu kâr üstlendikleri işlevler ve yüklenikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltimlerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir.

İşkili tarafların kârin oluşumuna yaptığı katkının değeri işlev analizlerine göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir. İşlev analizi ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlevlerin analizi olup, tarafların üstlendiği riskler ve kullandıkları varlıklar hesaba katılmalıdır.

Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, kârin bölüşüm sürecinde bakiye kârin taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamalarına yer verildiği durumlarda, Ar-Ge harcamaları arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekebilir.

Bu yöntemin, işlemlerin birbiriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacaktır.

5.5- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemen; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjinin incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marji hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjinin hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marji, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

Net faaliyet kâr marjinin tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marji dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marji dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar

“düzeltme yapılması gereği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemeye ait kâr dikkate alınmalıdır.”

CEVAP 4)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun(KVK) 35inci ve Geçici 1inci maddesinin 9uncu fıkra hükümleri aşağıdaki gibidir:

“Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı

Madde 35

(1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.

(2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”

“Geçici Madde 1

(9) Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35inci madde hükmü uygulanmaz.”

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları dışında kendi özel kanunlarında yer alıp da, yıllık beyanname ile beyan edilecek gelirlerden veya kurum kazançlarından indirilebilecek veya bu kazançların tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek bağış ve yardımlar aşağıdaki gibidir:

1. 15.05.1959 tarihli ve 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un 45inci maddesine göre, afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergileri mükellefleri tarafından gider olarak dikkate alınabilir.

2. 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56ncı maddesinin (b) fıkrası uyarınca, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir.

3. 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76ncı maddesinin (g) fıkrasına göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ilköğretim okullarına makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir.

4. 278 Sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun'un 13üncü maddesi uyarınca, Gelir veya Kurumlar Vergisine bağlı mükellefler tarafından bu kuruma makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık bildiri ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir.

5. 2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu'nun 101inci maddesine göre, Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna ve bağlı kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımlar, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yılı içinde verecekleri beyannamelere gider kaydedebilirler.

6. 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu'nun 20 nci maddesinin (b) fıkrası uyarınca, Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından Kurum ve kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdî ve aynı bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve Kurum kazancından indirilir. Burada bahsi geçen Kurum "Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü"dür.
7. 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46 nci maddesinin (b) fıkrası uyarınca, Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilir. Bu Kanun 31.07.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 669 sayılı KHK ile yürürlükten kaldırılmıştır.
8. 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12 nci maddesi uyarınca, bu Kanun hükümlerine göre kurulan ormanlarda, ağaçlandırma, bakım ve koruma masraflarının tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından düşür. Ayrıca bu Kanun uyarınca çıkarılan yönetmelik hükümlerine göre yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolu çalışmaları ile ilgili her türlü tesis, bakım ve koruma masraflarının tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından düşür.
9. 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu'nun 9 uncu maddesine göre, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına yapılacak bağış ve yardımlar Kurumlar ve Gelir Vergisi matrahından indirilebilir.
10. 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu'nun 3 üncü maddesine göre, Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfına yapılacak bağış ve yardımlar kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebilir.
11. 5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununa Göre Ek 44 üncü maddesine göre, Emekli Sandığının kuracağı dinlenme ve bakımevlerine yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilir.
12. 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu'nun 21 inci maddesine göre, bu Kanun kapsamında aylık alan maluller ile hayatını kaybedenlerin dul ve yetimlerine bağışlanan gayrimenkullerin maliyet bedellerinin tamamı bunları bağışlayanlar tarafından Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesi kapsamında dönem gelirinden veya kurum kazancından indirilebilir.
13. 6546 sayılı Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'un 11 inci maddesinin (2) nci fıkrasında, Başkanlığı yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirilebilir.
14. 6569 sayılı Kanunun 17/1 inci maddesine göre, Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığına (TÜSEB)'e makbuz karşılığında yapılan nakdî bağış ve yardımlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirilebilir.
15. 6721 sayılı Türkiye Maarif Vakfı Kanunu'nun 5 inci maddesinin (5)inci fıkrası hüküme göre, Türkiye Maarif Vakfına yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilir.