

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

AZERBAYCAN GELİR VERGİSİ
İLE
TÜRK GELİR VERGİSİ'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Nazim BAYRAGDAROV

BURSA 2005

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**AZERBAYCAN GELİR VERGİSİ
İLE
TÜRK GELİR VERGİSİ'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

**Danışman
Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN**

Nazim BAYRAGDAROV

BURSA 2005

TC.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Nazim BAYRAGDAROV' a ait "AZERBAYCAN GELİR VERGİSİ İLE TÜRK GELİR VERGİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan (Danışman): Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN

İmza

Üye: Prof. Dr. Metin TAŞ

İmza

Üye: Prof. Dr. Ercan DÜLGEROĞLU

ÖZET

MALİYE ANABİLİM DALI

AZERBAYCAN GELİR VERGİSİ İLE TÜRK GELİR VERGİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Nazim BAYRAGDAROV

(Yüksek Lisans Tezi)

Devlet, toplum halinde yaşayan insanların, bu toplumsal yaşayışlarından doğan ortak ihtiyaçların karşılamak için meydana gelmiş kamu kuruluşudur. Kamu hizmetleri için harcamalarda bulunabilmek amacıyla iktisadi değer ve araçlara özellikle paraya sahip olmalıdır.

Kamu gelirleri içinde önemli yeri olan vergiler, kamu hizmetlerinin karşılanması için, devletin egemenlik hakkına dayanarak kişilerden, sağladıkları hizmetlerde eşdeğerde olmayacak bir şekilde kanunla alınmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde verginin önemi büyüktür. Azerbaycan Cumhuriyeti 1991 yılında Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla birlikte sosyalist sistemden serbest piyasa ekonomisine geçmek zorunda kaldı. Sosyalist sistemden çıkan bir ülke serbest piyasa ekonomisine geçmesi için ve özellikle vergi sisteminde deneyimi olan bir ülkeden faydalanması gerekiyordu. Tabii ki kardeş ülke olan Türkiye'den faydalanmasını yerinde buldu.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin vergi sisteminin gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinin düzeyine çıkarılması öncülüğünde en önemli çalışmasını 2000 yılında yapılmış ve 2001'de uygulamaya geçmiş olan Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu'dur. Azerbaycan Gelir Vergisi ile Türk Gelir Vergisini Değerlendirmesini yaparak iki ülkede uygulanan Gelir Vergisinin benzer ve farklı taraflarını sıralamaya çalıştık. Ek bölümde de Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti arasında gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına yer verdik.

Anahtar Kelimeler: Gelir vergisi, Gerçek kişi, Tüzel kişi, Tam mükellef, Dar mükellef, Vergi Konusu.

ABSTRACT

PUBLIC FINANCE DEPARTMENT EVALUATION OF AZERBAIJAN INCOME TAX AND TURKISH INCOME TAX

Nazim BAYRAGDAROV

(Masters Degree Thesis)

State is a public organization consisted in order to meet the common needs of people living as a social group. In order to make expenditures for the public services, economic assets and means, especially the money, are needed.

Taxes, having an important place in the public incomes, are received from people in its governmental dominance right capacity, without having an equal value with the supplied services. Tax has an important place in the developing countries. Republic of Azerbaijan had to change its economy to free market from socialist system with the straggled of Soviet Union in 1991. Every country that gave up the socialist system and need to take advantage of a country with experience especially on taxation system to join into the free market economy. Azerbaijan, naturally, deemed it proper to take advantage of brother country Turkey.

Most important study that leading to improve the taxation system of Azerbaijan Republic to the level of developed countries is the Tax Law of Azerbaijan Republic which was prepared in the year 2000 and began to be applied in the year 2001. By evaluating the Azerbaijan Income Tax and Turkish Income Tax, we tried to list the similar and different aspects of the Income Tax applied in both countries. In the annex part, there is double taxation preventing agreement about the taxes received on the income in Turkish Republic and Republic Azerbaijan.

Key words: Income tax, Natural person, Legal person, Full fledged taxpayer, Limited taxpayer, Tax subject.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	III
İÇİNDEKİLER.....	V
KISALTMALAR.....	X
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

AZERBAJYCAN VERGİ SİSTEMİ

1. GENEL EKONOMİK DURUM.....	3
2. VERGİLEME YETKİSİ.....	5
2.1. Devlet Vergileri.....	7
2.2. Özerk Cumhuriyet Vergileri.....	7
2.3. Yerel Vergiler.....	7
3. DEVLET VERGİLERİ.....	8
3.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	8
3.1.1. Gelir Vergisi.....	8
3.1.2. Kurumlar Vergisi.....	8
3.2. Servet Vergileri.....	9
3.2.1. Emlak Vergileri.....	9
3.2.1.1. Bina Vergisi.....	9
3.2.1.2. Arazi Vergisi.....	10
3.2.1.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi (Yol Vergisi).....	11
3.2.1.4. Maden Vergisi.....	11

3.3. Harcama Vergileri.....	12
3.3.1. Katma Değer Vergisi.....	12
3.3.2. Özel Tüketim Vergisi.....	13
3.3.3. Sadeleştirilmiş (Basit) Vergi.....	14

İKİNCİ BÖLÜM

AZERBAYCAN GELİR VERGİSİ

1. GELİRİN UNSURLARI.....	15
2. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFIYET ÇEŞİTLERİ.....	19
2.1. Tam Mükellefiyet.....	19
2.2. Dar Mükellefiyet.....	19
3. VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KONULAR.....	20
3.1. Verginin Konusu.....	20
3.2. Verginin Matrahı.....	21
3.3. Vergi Yılı.....	22
3.4. Vergi Oranı.....	22
3.5. İstisna ve Muafiyetler.....	23
3.6. Verginin Tarhı (Hesaplanması).....	28
3.7. Verginin Tahsili (Alınması).....	28
4. VERGİDEN İNDİRİLEN VE İNDİRİLMİYEN GİDERLER.....	29
4.1. Vergiden İndirilen Giderler.....	29
4.2. Vergiden İndirilmeyen Giderler.....	31
5. GELİRİN BEYANI.....	32
5.1. Stopaj Yöntemi.....	32
5.2. Beyan Yöntemi.....	33

5.3. Takdir Esası.....	33
------------------------	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK GELİR VERGİSİ

1. GELİR VERGİSİNİN GELİŞİMİ.....	34
2. GELİR KAVRAMI.....	35
2.1. İktisadi Gelir Kavramı.....	35
2.1.1. Dar Anlamda Gelir (Kaynak Teorisi).....	35
2.1.2. Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Kuramı).....	37
2.2. Türk Gelir Vergisinde Gelir Kavramı.....	38
3. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET ÇEŞİTLERİ.....	40
3.1. Tam Mükellefiyet.....	40
3.2. Dar Mükellefiyet.....	42
4. GELİRİN UNSURLARI.....	43
4.1. Ticari Kazançlar.....	43
4.2. Zirai Kazançlar.....	53
4.3. Ücretler.....	60
4.4. Serbest Meslek Kazançları.....	64
4.5. Gayrimenkul Sermaye İratları.....	68
4.6. Menkul Sermaye İratları.....	73
4.7. Diğer Kazanç ve İratlar.....	77
5. GELİRİN BEYANI.....	80
5.1. Yıllık Beyanname.....	80
5.2. Muhtasar Beyanname.....	83
5.3. Münferit Beyanname.....	85

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAJCAN GELİR VERGİSİ İLE TÜRK GELİR VERGİSİNİN DEĞERLENDİRMESİ

1. BENZER TARAFLARI.....	90
1.1. Gelir Vergisinin Konusu.....	90
1.2. Tam ve Dar Mükellefiyet Şekilleri.....	90
1.3. Tam Mükellefiyet Konusu.....	91
1.4. Dar Mükellefiyet Konusu.....	91
1.5. Diplomat Muaflığı.....	91
1.6. Tazminat ve Yardımlarda.....	92
1.7. Gelir Vergisinde Tarife Usulü.....	93
1.8. Gelir Vergisinde İndirilmeyen Giderler.....	93
1.9. Vatan Hizmetleri Yardımlarında.....	95
1.10. Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde.....	96
1.11. Teşvik İkramiye ve Mükafatlar.....	97
2. FARKLI TARAFLARI.....	98
2.1. Gelir Unsurları.....	98
2.2. Ticari Kazanç.....	99
2.3. Sakatlık İndirimi.....	99
2.4. Menkul Sermaye İradı.....	100
2.5. Serbest Meslek Kazancı.....	101
2.6. Gayrimenkul Sermaye İradı.....	102
2.7. Gelir Vergisinden İndirilen Giderler.....	102
2.8. Ücretlerle İlgili Diğer İstisnalar.....	103
2.9. Vergilerin Bütçelerde Yer Alması.....	103
2.10. Ticari ve Zirai Kazançların Gerçek Usulde Saptanması.....	103
2.11. Ticari Kazancın Basit Usulde Saptanması.....	104
2.12. Yatırım İndirimi İstisnası.....	105

2.13. Esnaf Muafliđı.....	105
2.14. Diğer Kazanç ve İratlar.....	106
2.15. Sergi ve Panayır İstisnası.....	107
2.16 Sadeleştirilmiş (Basit) Vergi.....	108
SONUÇ.....	109
KAYNAKLAR.....	111
EK: TÜRKİYE CUMHURİYETİ İLE AZERBAYCAN CUMHURİYETİ ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI.....	113
ÖZGEÇMİŞ.....	120

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
ar-ge.	: Araştırma-Geliştirme
B.K.	: Bakanlar Kurulu
BKK.	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
GV.	: Gelir Vergisi
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
GSMH.	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH.	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
KV.	: Kurumlar Vergisi
KVK.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
mük.	: Mükerrer
ÖTV.	: Özel Tüketim Vergisi
RG.	: Resmi Gazete
s	: Sayfa
SMMMO.	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
ss.	: Sayfadan sayfaya
S.S.C.B.	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
TBMM.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb.	: Ve benzeri
vs.	: Vesaire
VUK.	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet, toplum halinde yaşayan insanların, bu toplumsal yaşayışlarından doğan ortak ihtiyaçların karşılamak için meydana gelmiş kamu kuruluşudur. Ortak ihtiyaçların karşılanması ise, kamu hizmetleri şeklinde hukuki bir anlam kazanır. Böylece devlet, bu hizmetleri görebilmek, başka bir deyişle kamu hizmetleri için harcamalarda bulunabilmek amacıyla iktisadi değer ve araçlara özellikle paraya sahip olmalıdır. İşte kamu gelirleri adını alan gelirler; toplumu meydana getiren bireyler arasında mali yükümlülüklerin dağıtılmasına ilişkin belirli kurallara uygun bir şekilde bölünerek elde edilen bu iktisadi değer ve araçlardır.

Gelişmekte olan ülkelerde verginin önemi büyüktür. Kamu gelirleri içinde önemli yeri olan vergiler, kamu hizmetlerinin karşılanması için, devletin egemenlik hakkına dayanarak kişilerden, sağladıkları hizmetlerde eşdeğerde olmayacak bir şekilde kanunla alınmaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyeti 1991 yılında Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla birlikte bağımsız bir ülke olarak tüm dünya devletleri tarafından tanındı. Ülkede o yıldan şimdiye kadar olan dönemde iktisadi ve mali geçiş süreci yaşanmaktadır. Ülke sosyalist sistemden çıkıp serbest piyasa düzenine doğru yönelmiştir.

Bu geçiş döneminde sarf edilen çabalardan vergi sistemi de nasibini almış, serbest piyasa koşullarına uygun bir vergi yapısı benimsenmiştir. Bu nedenle, serbest piyasa modeline dayalı vergi sistemi için gerekli olan bir takım mali ve kuramsal düzenlemelere gidilmiştir.

Dolayısıyla piyasa ekonomisine geçmekte olan Azerbaycan Cumhuriyeti için de iyi bir vergi sisteminin gereği açıktır. Bu nedenle biz tezimize konu olarak "Azerbaycan Gelir Vergisi ile Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi"ni seçmeyi uygun bulduk.

Çalışmamızın ilk bölümünde serbest piyasa ekonomisine geçtikten sonra Azerbaycan da uygulanmakta olan vergi sistemini genel çerçevesiyle açıklamaya çalıştık.

İkinci bölümde ayrıca Azerbaycan Cumhuriyeti'nde uygulanan Gelir Vergisini genel çerçevesiyle incelemeye tabi tuttuk.

Üçüncü bölümde Türkiye'de uygulanmakta olan Gelir Vergisini genel çerçevesiyle incelemeye tabi tuttuk.

Dördüncü bölümde Azerbaycan Gelir Vergisi ile Türkiye Gelir Vergisi değerlendirme mahiyetinde genel olarak karşılaştırmaya ve her iki ülkede uygulanmakta olan Gelir Vergisi sistemindeki benzer ve farklı taraflarını ortaya koymaya çalıştık.

Tezimizin sonuç kısmında ise çalışmamızın genel bir değerlendirmesini yapmaya çalıştık.

Son olarak tezin Ek bölümünde Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti arasında gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına yer verdik.

BİRİNCİ BÖLÜM

AZERBAYCAN VERGİ SİSTEMİ

1. GENEL EKONOMİK DURUM

Avrupa'yı Orta Asya ile Yakın Doğuya bağlayan ticaret yollarının üzerinde, zengin hidro-karbon rezervlerinin bulunduğu Hazar Denizi'ne kıyısı bulunan Azerbaycan, stratejik konumu nedeniyle yüzyıllar boyunca Rus, Osmanlı ve Pers İmparatorlukları arasındaki çatışma sahalarından biri olmuştur.

Yirminci yüzyılın başlarında, 1917 yılında Rus İmparatorluğu'nun yıkılmasının ardından, 1918 yılında bağımsız bir Cumhuriyet olarak ilan edilen Azerbaycan'ın Kızıl Ordu'nun işgali ile bağımsızlığı 1980 yılında sona ermiş, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin (SSCB.) bir parçası haline gelmiştir¹. SSCB'nin dağılması ile Azerbaycan Cumhuriyeti 30 Ağustos 1991 tarihinde bağımsızlığını kazanmıştır. Kuzeyde Rusya Federasyonu, batıda Gürcistan ve Ermenistan ile sınır olan Azerbaycan Cumhuriyeti bünyesindeki Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti ile de Türkiye, güneyde ise İran ile komşudur. Azerbaycan'ın doğusu ise Hazar Denizi ile çevrilidir. Azerbaycan Cumhuriyeti güçlü bir başkanlık sistemi ile idare edilmektedir².

SSCB.'nin dağılması ile birlikte Azerbaycan'da uzmanlaşma ve işbölümüne dayalı ekonomik yapılanma sona ermiş ve ülke, genel pazarlarını kaybetmiştir. Ermenistan ile savaş ve Çeçenistan sorunu ise, ülke sanayisi için gereken ara malların ithal yollarının kapanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler Azerbaycan ekonomisini

¹ Karaca, "Ayhan, Azerbaycan'da Ekonomik Değişim Süreci ve Reformların 10. Yılı", www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ocakozel2002/ayhan.htm, 25/04/2005.

² Karaca, a.g.m.

bir darboğaza sürüklemiştir. Ekonomik sorunlar ve savaş ekonomisi nedeni ile enflasyon oranları dört haneli rakamlara yükselmiştir. 1994 yılı Mayıs ayında gerçekleştirilen ateşkes ve alınan tedbirler ile birlikte 1995 yılından itibaren enflasyon düşüş eğilimi göstermiştir.

1997 yılında, istikrar programının uygulanmaya başlanmasından sonra yaklaşık on yıllık bir sürenin ardından enflasyon oranı tek haneye düşmüştür. 1998 ve 1999 yıllarında fiyatlarda önemli düşüş olmuştur.

Geçiş ekonomilerinin tümünde görüldüğü gibi, Azerbaycan'da da dönüşüm sürecinin başlangıç döneminde Gayri Safi Milli Hasılda (GSMH.) büyük düşüşler, fiyatlarda yüksek dalgalanmalar olmuştur. Üretim faktörlerinin yeniden dağılımı, istikrar politikaları ve yapısal reformlara bağlı olarak ortaya çıkan bu gelişmelerin yanı sıra, bölgesel politik, askeri ve ekonomik gelişmeler dönüşüm sürecinin başlangıcında oldukça etkili olmuştur³.

1996 yılından itibaren büyük gelişmeler kaydederek; son altı yıl içinde GSYİH.' da ilk defa artış gösteren, sanayi üretimindeki daralma yavaşlayan, yatırımları çoğalan, doların Manat⁴ karşısındaki kuru % 7,5 düşen Azerbaycan ekonomisi kalkınma süreci içine girmiş bulunmaktadır. Yapılan beş petrol anlaşmalarının beraberinde birçok yabancı işçinin ülkeye getirmesi beklenen Azerbaycan'da hizmet sektöründe yeni yabancı yatırımlar yapacaktır⁵.

Pazar ekonomisinin oluşturulmasına, dış ticaretin serbestleştirilmesine yönelik gayretler ve petrol anlaşmalarının imzalanması Azerbaycan Cumhuriyeti'nin dış ticaret hacminde önemli artışlar olacak anlamına gelmektedir⁶.

³ <http://www.foreigntrade.gov.tr/DUNYA/RAPOR/baku/genelco.htm>, 25/04/2005

⁴ **Azerbaycan Cumhuriyetinin Para Birimi.**

⁵ <http://members.fortunecity.com/azerbaycan/ekonomi.htm>, 25/04/2005

⁶ <http://members.fortunecity.com/azerbaycan/ekonomi.htm>

2. VERGİLEME YETKİSİ

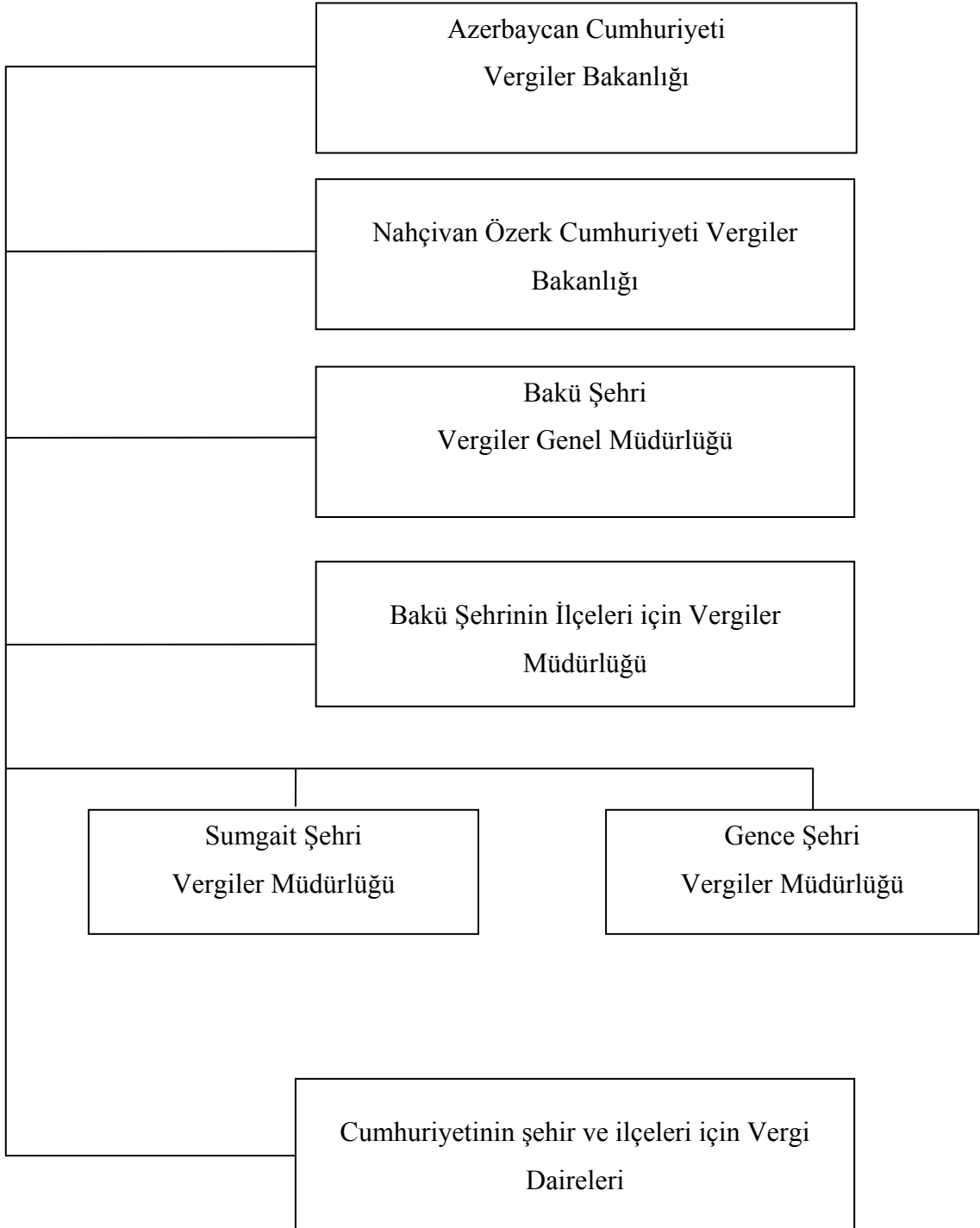
Azerbaycan Cumhuriyeti vergi sisteminin iktisadi ve piyasa ekonomisine göre düzenlenmesi 90'lı yılların başından itibaren uygulama alanı bulmuştur. Vergi ilişkilerinin hukuki açısından düzenleme tecrübesinin olması, mevzuatın hazırlanması için ayrılmış zamanın az olması, ülkedeki iktisadi ve sosyal buhran olmasının bilvasıta etkisini göstermiştir.

Azerbaycan Cumhuriyetinin vergi mevzuatı Azerbaycan Cumhuriyetinin Anayasasından, bu Kanundan ve bunlara uygun olarak kabul edilmiş Azerbaycan Cumhuriyetinin hukuki aktlerden oluşmaktadır.

Ülkenin vergi sisteminin kısa zaman içerisinde oluşturulmasının esas şartlardan biri de 1991 yılında Azerbaycan'ın bağımsızlığını kazanması sonucunda bütçenin gelir tarafının oluşturulması zorunluydu. Azerbaycan Cumhuriyeti'nin vergi sistemi oluşturulurken yabancı ülkelerin tecrübesinden geniş biçimde yararlanılmıştır⁷.

Bu yıllar içerisinde serbest piyasa ilişkilerin gelişmesi vergi mevzuatının önemli değişikliğinin olmasıdır. Azerbaycan Cumhuriyeti'nin vergi sisteminin gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinin düzeyine çıkarılması öncülüğünde önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların en önemlisi 2000 yılında yapılmış ve 2001'de uygulamaya geçmiş olan Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu'dur.

⁷ F. Ə. Məmmədov, A.F. Musayev, M.M. Sadıgov, Z. H. Rzayev, Y.A. Kəlibiyev, **Vergi Tutmanın Nazari ve Metodoloji Esasları**, Bakü 2001, s. 136-137.



Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Vergiler Bakanlığı'nın Çalışma Strüktürü

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde uygulanan vergiler başlıca üçe ayrılmaktadır. Bunlar;

2.1. Devlet Vergileri

Devlet vergileri kavramı, bu kanunla belirlenen ve Azerbaycan Cumhuriyeti'nin tüm arazisinde ödenecek olan tüm vergileri kapsar.

2.2. Özerk Cumhuriyet Vergileri

Özerk Cumhuriyet Vergileri kavramı, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nde bu kanuna uygun olarak Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nin kanunları ile belirlenen ve Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nde ödenen vergileri kapsar.

2.3. Yerel Vergiler

Yerel vergiler kavramı bu kanun ve uygun kanunlara dayanılarak belediyelerin aldıkları kararlarına esasen uygulanan ve belediye sınırları dahilinde ödenen vergileri kapsar.

3. DEVLET VERGİLERİ

3.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

3.1.1. Gelir vergisi

Azerbaycan Cumhuriyeti Gelir Vergisi uygulamasına 1 Ocak 1992 yılında başlamıştır. Azerbaycan'da gelir elde eden gerçek kişiler Azerbaycan vatandaşı olsun ve olmasın GV.' ne tabidir⁸. Bu konuyu 2. bölümde geniş biçimde değinilecektir.

3.1.2. Kurumlar Vergisi

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde tam mükellef ve dar mükellef müesseseler kurumlar vergisi ödeyicidirler⁹.

Sermaye yapılarına bakılmaksızın tüzel kişiler, bankalar, kredi ve sigorta şirketleri tüzel kişilerin bağımsız bilançosu olan şubeleri ve yabancı sermayeli kurumların temsilciliklerinin kazançları KV.' ne tabidir¹⁰.

KV. oranı % 24 olup dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca % 10 oranında vergi tevkifatı da yapılmaktadır.

KV., kurum kazancının elde edildiği yılı izleyen yılın Nisan ayının 15'ine kadar beyan edilerek ödenmektedir.

Yabancı tüzel kişiler ise yıllık beyanname 15 Mart'a kadar verilmekte, vergi aynı süre içerisinde ödenmektedir.

⁸ Məmmədov, Musayev, Sadıgov, Rzayev, Kəlbəliyev, a.g.e., s. 200.

⁹ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, Hüquq ədəbiyyatı Nəşriyyatı, Bakü, 2005, s. 141.

¹⁰ Uslu, Yakup, "Azerbaycan Vergi Sistemi Hakkında Özel Not", Maliye Dergisi, Mayıs-Ağustos 1998, Sayı: 118, s. 28.

3.2. Servet Vergileri

3.2.1. Emlâk vergileri

3.2.1.1. Bina vergisi

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde gerçek kişiler ve tüzel kişiler bina vergisi mükellefleridir.

Emlâk Vergisini, tüzel kişilik oluşturan müessese teşkilat ve kurumlar (sigorta şirketleri, bankalar ve kredi kurumları dahil), yabancı sermayeli kurumlar, uluslararası şirketler, bunların şube ve acentaları, yabancı tüzel kişilerin büro, acente ve temsilciliklerinin bilançolarında yer alan demirbaşları için öderler. Yabancı gerçek kişilerin bina, deniz ve hava nakil araçları da bu verginin konusuna girmektedir¹¹.

Tam mükellef ve Dar Mükellef Gerçek kişilerin özel mülkiyetinde olan ve Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde yerleşen inşaatların veya onların bölümlerinin, ayrıca yerinden ve kullanıp/kullanılmamasına bakılmaksızın tam mükellef gerçek kişilere ait deniz ve hava nakil vasıtaları vergiye tabidir¹².

Vergi, kurumlarının envanterinde yer alan demirbaşların değerinin binde 5'i (% 0,5) oranında hesaplanır.

Gerçek kişilerin bina vergisi, onların özel mülkiyetinde olan binaların envanter değerinden aylık gelirin vergilendirmeyen tutarının 5000 katına kadar olması halinde muaftır, 5000 katından fazla olan tutarlar ise % 0,1 oranında hesaplanır.

Deniz ve nakil araçları için motorun her bir cm³'ü için aylık gelirin vergilendirmeyen tutarının % 0,4 oranı, motoru olmayan deniz ve hava nakil vasıtaları için onların piyasa fiyatının % 1'i oranında hesaplanır.

¹¹ Uslu, a.g.m., s. 34.

¹² **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi** (2005), a.g.e., s. 205.

Bina vergisi, kurumlarda cari vergi ödemeleri şeklinde her üç aylık dönemin ikinci ayının 15'inden geç olmayarak, önceki yıla ait vergisi tutarının % 25 oranında (peşin) vergi öderler. Hesap dönemi için devlet bütçesine ödenilecek olan vergi tutarı, hesap dönemi içerisinde önceden hesaplanmış ödemeler dikkate alınarak belirlenir¹³. Müesseselerin bina vergisi devlet bütçesine ödenilir.

Bina vergisi, gerçek kişilerde ise, belediyelerin verginin ödenmesine ilişkin ödeme talimatını mükellefe Haziran ayının 1'den geç olmayarak vermelidirler. Cari yıl için vergi tutarları iki eşit tutarlarda, 15 Ağustos ve 15 Kasım'a kadar ödenilir. Gerçek kişilerin Bina Vergileri, yerel (belediye) bütçeye ödenilir¹⁴.

Gerçek kişilerin ve müesseselerin nakil araçları için emlak vergisi, araçlar trafikten kayıttan, tekrar kayıttan veya yıllık teknik bakımın yapılması için belirlenmiş sürede devlet bütçesine ödenilir.

3.2.1.2. Arazi vergisi

Arazi vergisi, toprak sahiplerinin ve kullananların faaliyetleri sonucunda bakılmaksızın toprak alanına göre her yıl için sabit ödeme şeklinde hesaplanır¹⁵.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin arazisinde mülkiyetinde veya kullanımında toprak alanları olan gerçek kişiler ve müesseseler arazi vergisinin ödeyicidirler¹⁶.

Arazi vergisi, toprağın her bir dönümün verim derecesine göre hesaplanır. Vergi organları tarafından her yıl 1 Haziran'a kadar arazi vergisi hesaplanır ve ödeme evrakı 1 Ağustos tarihine kadar mükelleflere iletilir. Arazi vergisi, eşit tutarlarda 15 Ağustos ve 15 Kasım tarihlerinden geç olmayarak ödenilir.

¹³ Uslu, Yakup, **Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu**, T.C. BAKÜ BÜYÜKELÇİLİĞİ Maliye Müşavirliği, Eylül 2000, Bakü, s. 133.

¹⁴ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2005), a.g.e., s. 208.

¹⁵ Uslu, a.g.e., s. 137.

¹⁶ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2000), a.g.e., s. 303.

Müesseselerin arazi vergisi devlet bütçesine, gerçek kişilerin arazi vergisi ise yerel (belediye) bütçelere ödenilir.

3.2.1.3. Motorlu taşıtlar vergisi (Yol Vergisi)

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin arazisine dahil olan ve bu araziden yolcuların ve yük taşınması için kullanılan nakil vasıtalarının sahipleri olan dar mükellef kurumlar ve dar mükellef gerçek kişilerin, Azerbaycan Cumhuriyeti'nin arazisinde mülkiyetinde ve kullanılan binek otomobiller, otobüsler ve diğer otomobil nakil vasıtaları olan şahıslar Azerbaycan Cumhuriyeti'nin karayollarının kullanımlarına göre yol vergisi öderler¹⁷.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin arazisine giren yabancı devletlerin ve de Azerbaycan'ın arazisinde şahısların mülkiyetinde ve kullanımında olan nakil vasıtalar (araçlar) da yol vergisinin konusudur.

Yabancı devletlerin oto nakliyat vasıtaları kanuna göre belirlenen vergi Azerbaycan Cumhuriyeti gümrük arazisine dahil oldukları zaman gümrük organları tarafından tahsil edilir ve bir banka günü içerisinde devlet bütçesine ödenilir¹⁸.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin arazisinde mülkiyetinde veya kullanımda olan nakil vasıtaları olan gerçek kişiler yıllık yol vergisini yıllık teknik bakımından geçtiği zaman vergiyi devlet bütçesine öderler.

3.2.1.4. Maden vergisi

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin arazisinde, o cümleden Hazar Denizi'nin (Gölünün) Azerbaycan'a ait olan kısmında yararlı yer altı servetlerinin çıkartılması maden vergisine tabi tutulacaktır.

¹⁷ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2005), a.g.e., s. 214.

¹⁸ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2000), a.g.e., s. 313.

Vergi ödeyicileri ise gerçek kişiler ve tüzel kişilerdir. Maden vergisi, satılan ürünlerin hasılatı üzerinden ürün cinslerine göre % 3 - % 26 oranında hesaplanmaktadır. Bu ürünler; Ham petrol - % 26, doğalgaz - % 20, mineral sular - % 8, siyah metaller (demir filiz) - % 3, tuğla-kiremit kili - % 5, inşaat kumu - % 5, çimento hammaddesi - % 5, vs. şeklindedir¹⁹.

Maden vergisi mükellefleri, her bir hesap ayından sonraki ayın 20'sinden geç olmadan vergi dairelerine beyannamelerini ve vergilerini öderler.

Maden vergisi (yerel nitelikli inşaat malzemeleri üzere maden vergisi hariç) devlet bütçesine yerel nitelikli inşaat malzemelerinin kullanımına göre maden vergisi ise yerel (belediye) bütçeye aktarılır.

3.3. Harcama Vergileri

3.3.1. Katma Değer Vergisi

KDV Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içerisinde malların üretimi, işlerin yapılması, hizmetler verilmesi ve piyasaya sunulduğu sürecinde onların değerine ilavenin bir kısmının, ayrıca Azerbaycan Cumhuriyeti arazisine ithal edilen ve vergiye tabi tüm malların değerinin, bir kısmının bütçeye aktarılması şeklindedir. KDV.'si, mal üretiminin ve ihracının, işler yapılmasının ve hizmetler verilmesinin tüm aşamalarında ödenilir²⁰.

KDV'nin hesaplanması iki yöntemle yapılmaktadır:

- İmalatçılarda, bir aylık dönemde elde edilen hasılat KDV'den, yüklenen vergilerin indirimi suretiyle o döneme ait ödenecek KDV hesaplanmakta
- Ticarete ise, satış brüt kârı üzerinden % 16,67 oranı uygulanmak suretiyle belirlenmektedir²¹.

¹⁹ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2000), a.g.e., s. 219-220.

²⁰ Uslu, a.g.e., s. 111.

²¹ Uslu, a.g.m., s. 32.

KDV'nin muafiyetleri ise, ilk, orta ve lise okulları derslikleri, neşriyat ve matbaacılık faaliyeti, defin ve mezarlık tören hizmetleri, kültür, sanat, spor, gazete ve dergi satışları vs. şeklindedir.

KDV'nin sıfır "0" oranlı vergiye tabi tutulacak olanlar ise, yabancı diplomatik ve benzeri temsilciliklerin resmi kullanımı, yurt dışından alınan karşılıksız mali yardımlar hesabına malların alınması, işlerin yapılması ve hizmetlerin verilmesi, malların ihracı, uluslararası yük ve yolcu taşınması vs.

KDV oranı, her bir vergiye tabi işlemin ve her bir tabi ithal değerinin % 18'dir. KDV beyannamesi her hesap dönemi için, hesap döneminden sonraki ayın 20'sinden geç olmadan beyannameyle birlikte ödenmektedir.

3.3.2. Özel Tüketim Vergisi

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde üretilen hafif ve sert alkollü içkiler ithal olunan sürümü yüksek mallar, tütün mamulleri ve bazı petrol ürünleri özel tüketim vergisine tabi bulunmaktadır.

ÖTV, malların satış fiyatına dahil edilen vergidir. Azerbaycan'da üretilen söz konusu malların tüketim vergisi, bunların perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır²².

Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde üretilen tüketim vergisine tabi malların, üretim alanından (binası) dışarı, çıktığı zaman vergiye tabidir. İthal mallar ise, Azerbaycan Cumhuriyeti Gümrük Kanununa uygun olarak tüketim vergisine tabi olan malların, gümrük hizmeti kontrolünden çıktığı zaman vergiye tabidir²³.

Tüketim vergisinde muafiyetler ise, gerçek kişinin özel tüketimi için üç (3) litre alkollü içkinin ve üç karton sigara, Azerbaycan Cumhuriyeti'ne araba ile gelen kişiler

²² Uslu, a.g.m., s. 32.

²³ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2000), s. 32.

için bu araçların teknik özelliklerince öngörölmüş bir depo yakıt, Azerbaycan arazisinden transit olarak taşınan mallar, vs. şeklindedir²⁴.

ÖTV' nin hesap dönemi, takvim ayıdır. ÖTV' ne tabi mallar üretiminde her hesap dönemi için vergiye tabi işlemler için vergi, hesap döneminden sonraki ayın 20'sinden geç olmayarak ödenmelidir. ÖTV' leri devlet bütçesine aktarılır.

3.3.3. Sadeleştirilmiş (Basit) Vergi

Sürümü yüksek olan (aksizli) malları üreten müesseseler, kredi ve sigorta kuruluşları, yatırım fonları, kıymetli kağıtlar piyasasının profesyonel katılımcıları hariç, KDV amaçları için sicil kaydı yapılmamış müesseseler mülkiyetinde veya kullanımında olan nakil vasıtaları ile Azerbaycan Cumhuriyeti' nin arazisinde yolu ve yük taşımaları (o cümleden taksi ile) uğraşan şahıslar sadeleştirilmiş sistem üzere verginin mükellefleridir²⁵.

Sadeleştirilmiş sistem üzere vergi oranı, bu mükelleflerin satışından, işlerin yapılmasından ve hizmetlerin verilmesinden elde ettikleri vesait tutarının (toplam hasılat hacminin) Bakü şehri için % 4, diğer şehir ve ilçeler, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti için ise % 2 oranında uygulanmaktadır.

Sadeleştirilmiş vergi için hesap dönemi 3 aydır. Sadeleştirilmiş sistem üzere vergi mükellefleri, hesap döneminden sonraki ayın 20'sine kadar ödenecek olan vergi tutarıyla ilgili vergi idarelerine beyanname verir ve bu süre içerisinde de vergiyi bütçeye öder.

²⁴ Uslu, a.g.e., s. 129.

²⁵ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2005), a.g.e., s. 222.

İKİNCİ BÖLÜM

AZERBAYCAN GELİR VERGİSİ

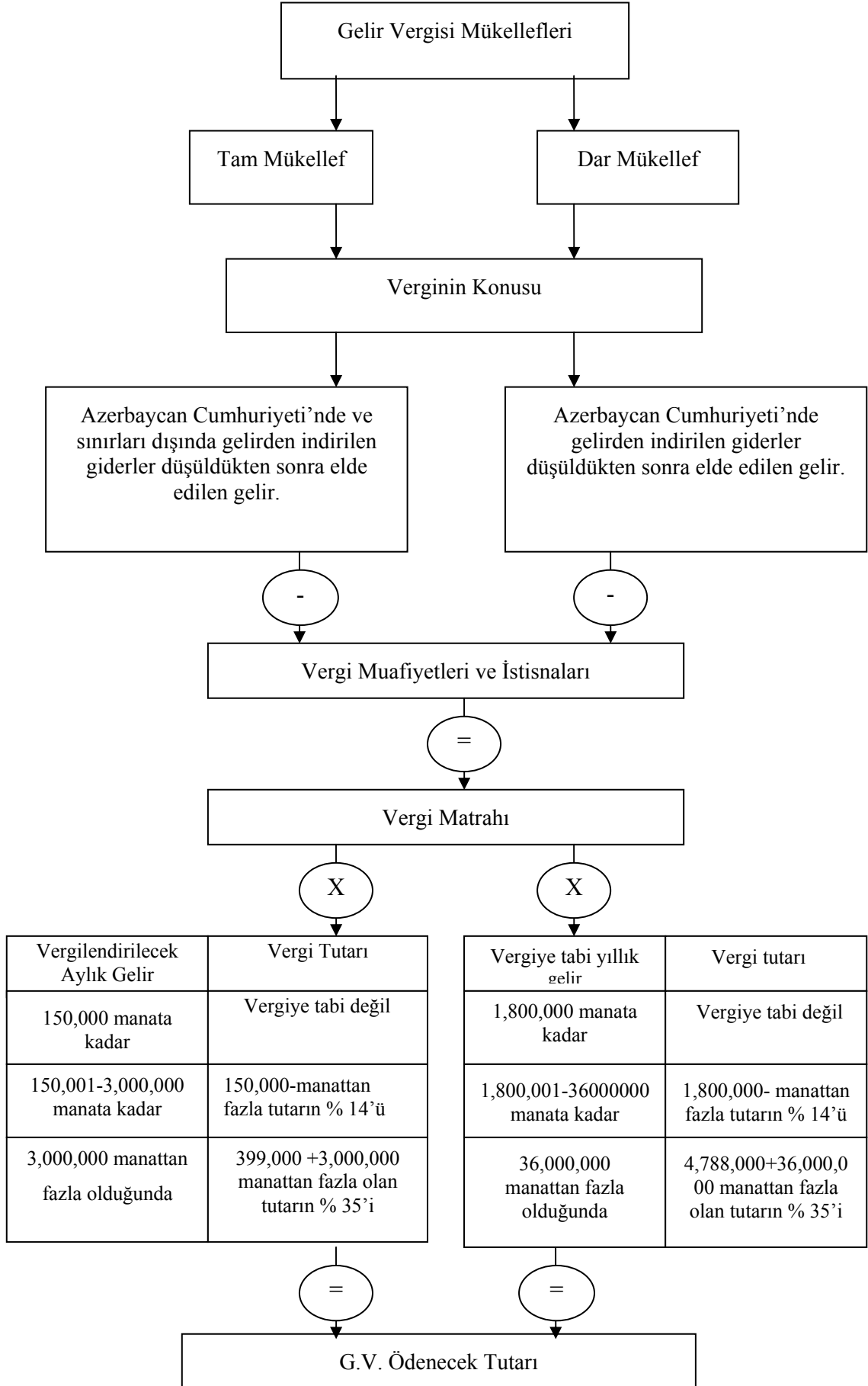
1. GELİRİN UNSURLARI

Azerbaycan'ın da içinde bulunduğu Rusya İmperyası tarihinde ilk defa Gelir Vergisi 1916'ncı yılın öncelerinde tespit edilmiş, ama önceden Şubat ve sonra Ekim olayları (inkılapları) onun uygulanmasına imkan vermemiştir. Sovyetler hakimiyeti yıllarında GV' nin önemli bir yeri olmamıştır. Devlet Bütçesinin esas ağırlığını oluşturan pay kurumların ve kuruluşların vergileri olmuştur. Sovyetler Birliği'nde devlet bütçesinin GV' nin payı % 5 ile 6 olmuştur¹.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde şu an uygulanmakta olan gerçek kişilerin gelir vergisi ülkenin vergi sisteminde önemli yer tutuyor.

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanununa esasen GV' nin düzenlenmesi ve işleyişi sistemi şu şekilde gösterilmiştir.

¹ Məmmədov, Musayev, Sadıgov, Rzayev, Kəlbəliyev, a.g.e., s. 103.



Azerbaycan Cumhuriyeti'nde tam ve dar mükellefler gerçek kişiler GV. mükellefleridir².

Tam mükellefin geliri, Azerbaycan Cumhuriyeti dahilinde ve Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları dışında elde ettiği gelirlere oluşmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişinin gelirlerinin vergiye tabi olan konusu, vergi yılı içinde tam mükellef gerçek kişinin tüm gelirleri ile giderleri arasındaki farktan oluşan tutardır. Kaynağında (ödeme yerinde) verginin kesilmesi halinde, verginin konusu, vergilendirilen gelirdir.

Dar mükellefinin geliri, Azerbaycan Cumhuriyeti'ndeki kaynaklardan elde ettiği gelirlere oluşmaktadır. Azerbaycan'da daimi temsilciliği aracılığı ile faaliyette bulunan dar mükellef, daimi temsilciliği ile bağlı olan vergiye tabi gelirleri için gelir vergisi mükellefidir. Vergiye tabi gelir belirlenen dönemde Azerbaycan kaynaklarından daimi temsilciliği vasıtası ile elde edilen toplam gelire, bu dönemde bu gelirlerin elde edilmesine bağlı giderler arasındaki farktır.

Gelirin unsurları ise üçe ayrılmaktadır. Bunlar;

◆ Ücret Şeklinde Elde Edilen Gelir

Gerçek kişi tarafından işverenden aldığı gelir, işçilik ücreti, bu işinden aldığı herhangi ödeme veya menfaat, o cümleden önceki iş yerinden, yahut ilerdeki istihdam için aldığı gelirlere oluşur.

İki veya daha çok yerde çalışan ve ücret şeklinde elde edilen gelirlere GV. her bir iş yerinden ödenilen tutardan ayrıca hesaplanır ve devlet bütçesine ödenilir.

² Azerbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi, (2005), a.g.e., s. 128.

◆ İstihdam Dışı Faaliyetten Elde Edilen Gelir

İstihdam dışı elde edilen gelir müteşebbislik ve gayri müteşebbislik faaliyetlerden elde edilen gelirlerden oluşmaktadır.

Müteşebbislik faaliyetinden edilen gelirler şunlardır:

- Müteşebbislik faaliyeti amaçları için kullanılan aktiflerin satışından elde edilen gelir;
- Müteşebbislik faaliyetinin sınırlandırılmasına veya müessesenin kapatılmasına razılık verilmesine göre alınan gelir;
- Temel fonların satışından elde edilen gelir.

Gayri-müteşebbis ekonomik faaliyetinden elde edilen gelirler şunlardır:

- Faiz geliri;
- Kâr payı;
- Emlâkın kiraya verilmesinden elde edilen gelir;
- Müteşebbislik faaliyetleri için kullanılmayan aktiflerin satışından elde edilen gelir;
- Mükellefin aktiflerinin ilkin fiyatının yükseldiğini belirten her türlü diğer gelir – ücretler hariç;
- Genel hayat sigortası için sigorta olunanın ödediği veya o kimsenin lehine ödenilen sigorta bedelleri ile sigorta ödemeleri arasındaki fark;
- Patent hakkı.

◆ Vergiden muaf tutulan gelirler dışında kalan diğer tüm gelirler.

2. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET ÇEŞİTLERİ

2.1. Tam Mükellefiyet

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin vergi kanununa esasen aşağıdaki şartlara göre tam mükellef sayılırlar³.

- Takvim yılı içerisinde biten ve ardışık 12 aylık dönem içerisinde sürekli 182 günden fazla zamanda gerçekten Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde olan;
- Takvim yılı içerisinde yahut, bir takvim yılı süresince yabancı ülkede Azerbaycan Cumhuriyeti'nin devlet hizmetinde olan;
- Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde ve yabancı ülkelerde (herhangi birinde) gerçek kişinin kalma süresi 182 günden fazla olmadığı hallerde, bu gerçek kişi aşağıda belirtilen anlamlarla Azerbaycan Cumhuriyeti'nin tam mükellefi sayılır;
 - Sürekli oturma yeri,
 - Hayati çıkarlarının merkezi,
 - Kesin yaşadığı yeri,
 - Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olması.

2.2. Dar Mükellefiyet

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanununa göre Dar Mükellefiyet şartları şu şekildedir⁴.

- Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde diplomatik veya konsolosluk statüsü olan kişi ve onun aile üyesi,
- Amacı sadece Azerbaycan arazisi aracılığı ile bir yabancı devletten diğer yabancı devlete geçmek olan kişi,

³ <http://www.taxes.gov.az/ganun/mecelle.shtml>, 27/04/2005.

⁴ <http://www.ngo-az.org/contents.php?cid=439>, 27/04/2005.

- Tam mükellef kavramına girmeyen diğer kişiler,
- Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde belirlenmiş şekilde sicilini yaptırmış uluslararası kuruluşların memuru olan kişi veya Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde yabancı ülkenin devlet hizmetinde olan kişi ve bu kişilerin aile üyeleri,
- Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde yerleşik ve diplomatik imtiyazları ve muafıkları olan diplomatik temsilcilikleri, konsolosluk şubeleri ve yabancı devletlerin diğer resmî temsilcilikleri, uluslararası kuruluşları ve onların temsilcilikleri, keza müteşebbislik faaliyeti ile uğraşmayan yabancı kuruluşların ve firmaların temsilcilikleri,

3. VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KONULAR

3.1. Verginin Konusu

En geniş anlamı ile verginin üzerinden alındığı şey, verginin konusu olmaktadır. Vergi konusuna; gelir, kâr, emlak, toprak, kıymetli madenler, kıymetli kağızlar satılmış malların (verilmiş hizmetlerin ve yapılmış işlerin) ilave edilmiş değeri veya bu kanunla belirlenen diğer vergi konuları girer⁵.

Başka bir deyişle, verginin konusu verginin uygulandığı, yani üzerine konulduğu bir madde, bir olay, bir iş yada bir işlemdir⁶. Örneğin, GV' nin konusu, gerçek kişilerin gelirleri, KV' nin konusu kurumların kazancı, Arazi vergisinin konusu Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içinde bulunan araziler, Bina vergisinin konusu Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içinde bulunan binalar, Maden vergisinin konusu Azerbaycan Cumhuriyeti ve Hazar Denizinin (Gölünün) (Azerbaycan'a ait olan kısmında) sınırları içinde yararlı yer altı kaynakların çıkartılmasıdır.

⁵ [http://www.taxes.gov.az/...](http://www.taxes.gov.az/)

⁶ Edizdoğan, Nihat, **Kamu Maliyesi 2**, Ekin kitabevi, Bursa 2000, s. 65.

Vergi kanunlarının her birinin başlangıç maddelerinde verginin konusu açık bir şekilde belirtilmiştir. Hatta denilebilir ki, vergi kanunlarının bir çoğu adlarını konularından almışlardır.

3.2. Verginin Matrahı

Azərbaycan Cumhuriyeti Vergi kanununda vergi matrahı, vergileme konusunun vergilendirilen kısmının rakamsal ifadesidir⁷.

Verginin matrahı, verginin hesaplanmasına esas oluşturan bir madde, bir değer, bir miktar ya da bir olaydır. Başka bir deyişle, verginin hesaplanması için dayandığı temel verginin matrahı olmaktadır.

Verginin hesaplanması için dayandığı temel F. Neumark'a göre teknik-fiziki yada ekonomi-nakdi miktarlar olmaktadır.

* Vergi matrahı ekonomik-nakdi olduğunda söz konusu olan vergi "advalorem"dir. Bu durumda vergi o mal ve hizmetin değeri üzerinden alınır. Örneğin, gerçek ve tüzel kişilerin bina vergisinde matrah, gerçek ve tüzel kişilerin arazi vergisinde matrah, vergi değeridir. Bu değer rayiç bedeldir. Beyan tarihindeki normal alım satım değeridir. GV'nde matrah, yükümlünün net gelirin miktarıdır.

* Vergi matrahı teknik-fiziki olduğunda söz konusu olan vergi "spesifik"tir. Bu durumda malın ağırlığı, yüzölçümü, hacmi, uzunluğu, adedi, alkol derecesi vb. vergiye matrah olur. Örneğin, yol vergisinde vasıtaların koltuk adedi, yük taşıma ağırlığı, Azərbaycan Cumhuriyeti arazisinde kalma zamanı vergi alınması gibi.

⁷ Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi, (2005), a.g.e., s. 11.

3.3. Vergi Yılı

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanununa göre vergi dönemi, farklı vergilere göre takvim ayı yada takvim yılıdır. Örneğin; KDV, maden vergisi ve ÖTV her bir hesap ayından sonraki ayın sonuna kadar beyanname verirler ve vergiyi öderler. Bina vergisi, arazi vergisi, GV izleyen yılda beyanname verilerek ödenilir.

3.4. Vergi Oranı

Vergi oranı, vergi ünitesinden alınan miktarın yüzde yada binde olarak belirtilmesidir. Başka bir deyişle vergi oranı, vergi miktarının matrahın bir yüzdesi yada bidesi olarak ifade edilmesidir. GV oranları, gelir miktarı arttıkça yükselme gösteren artan oranlıdır.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde aylık maaş (ücret) aşağıdaki Tablo 1'de verilen oranlarda vergilendirilir.

Tablo: 1. Aylık gelirden aşağıdaki oranlarda vergilendirilir.

Vergilendirilecek Aylık Gelir	Verginin Tutarı
150,000 manata kadar	Vergiye tabi değil
150,001-3,000,000 manata kadar	150,000 manattan fazla olan tutarın % 14'ü
3,000,000 manattan fazla olduğunda	399,000 manat + 3,000,000 manattan fazla olan tutarın % 35'i

Manat – Azerbaycan Cumhuriyeti'nin para birimi.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde yıllık gelir aşağıdaki Tablo 2'de yer alan oranlarda vergilendirilir.

Tablo: 2. Yıllık gelir aşağıdaki oranlarda vergilendirilir.

Vergiye Tabi Yıllık Gelir	Verginin Tutarı
1,800,000 manata kadar	Vergiye tabi değil
1,800,001-36,000,000 manata kadar	1,800,000 manattan fazla olan tutarın % 14'ü
36,000,000 manattan fazla olduğunda	4,788,000 manat + 36,000,000 manattan fazla olan tutarın % 35'i

3.5. İstisna ve Muafiyetler

Gerçek kişilerin, aşağıda belirtilen gelirleri, GV' nden muafır⁸.

- Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olmayan diplomatik veya konsolosluk personelinin resmî istihdamdan elde ettiği geliri,
- Hediye, maddi yardım ve miras mükellefin aile ünitesinden alınması halinde onun tam değeri,
- Hediye, eğitim veya tedavi masraflarının karşılanması için maddi yardımın değeri aylık gelirin vergilendirmeyen tutarının 1000 katına kadar, yurt dışındaki tedavi masraflarının karşılanması için maddi yardımın 2000 katına kadar, mirasların değeri 2000 katına kadar olursa,
- Nafakalar,
- Mükellefin 3 yıl içerisinde esas yaşadığı yer alan taşınmaz emlakının satışından elde edilen gelir,

⁸ <http://www.taxes.gov.az/...>

- Uygun şekilde devlet sicili yapılmış piyangolardan elde edilen ikramiyelerin değeri,
- Direkt olarak çiftçilik faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Bütçeden yapılan bir defalık ödeme veya maddi yardımlar,
- Mükellefin zarara uğraması dolayısıyla zararın karşılanması amacıyla verilen tazminatların tutarı,
- Karşılıksız olarak devlet tarafından sağlanan yardımlar, devletçe verilen emekli aylığı, tezavüt maaşları ve yapılan para yardımları, doğum ve hamileliğe göre ve aile reisinin kaybı ile ilgili ödemeler ve yardımlar,
- Sanatkarlıkta bakırcılık, kalaycılık ve sanat ürünlerinin, ev eşyalarının, halıcılık-bostancılık, malzemelerinin, halk müziği aletlerinin, oyuncakların, süs eşyalarının, kamyandan ev eşyalarının yapılması, kilden sanat ürünlerinin hazırlanması, ağaç ürünlerinden ev eşyalarının hazırlanması işleriyle uğraşan gerçek kişilerin gelirleri,
- Kanunla veya ilgili merciler tarafından belirlenen tazminat nitelikli ödemeler, ayrıca askerlerin para ve aynı şekilde aldıkları teminatlar,
- Yarışlarda ve müsabakalarda eşya şeklinde alınan ödüllerin tam değeri, uluslararası yarış ve müsabakalarda para şeklinde alınan ikramiyelerin değeri aylık gelirin vergiden istisna edilen tutarının 4000 katına kadar, ülke, şehir ve ilçelerde yarış ve müsabakalarda ise 2000 katına kadar,
- Yaşam sigortası, işverenin Azerbaycan Cumhuriyeti sigortacılarına ödediği sigorta bedelleri tutarındaki sigorta ödemeleri, kaza sigorta ücretleri ile sigorta ödemeleri arasındaki fark hariç, tüm sigorta ödemeleri ayrıca sigortalının vefatı veya sakatlık sonucu ödenen sigorta bedeli,
- Kıymetli taşlar ve metaller, kıymetli taşlar ve metallerin mamulleri, sanat eserleri, antik eşyalar ve mükellefin müteşebbislik faaliyetinde kullanılan veya kullanılmış emlak hariç, taşınan emlakın satışından elde edilen gelir,
- Tabii felaket ve diğer hallerinde yabancı devletlerin ve diğer kuruluşlar tarafından verilen bir defalık yardımlar,
- İlgili merciler tarafından verilmiş bir defalık maddi yardımların tutarları,

- Azərbaycan Cumhuriyeti'nin yüksek dağ bölgelerinde kötü iklim durumlarında hizmet eden askerlere verilen ek para,
- Defin yardımları,
- İşsizlik yardımları,
- Bazı kategorilere göre askeri hizmetlerin özel hizmet durumlarına göre ödenen para,
- İşveren tarafından işçinin askeri ve alternatif hizmete çağırılması ile ilgili ödenilen masrafların mevzuata göre dikkate alınan tutar,
- Paraşütle atlayanlar için ödenen para ödülleri,
- Deniz kuvvetlerinde uzun süreli ve ara vermeden hizmet edenlere bir defalık ödenen para ödülleri,
- Hava kuvvetlerinde ve komandolar ara vermeden hizmet edenlere ödenen bir defalık para ödülleri,
- Askeri akademi kurumlarını bitiren mezunlara ödenen bir defalık para ödülleri,
- Deniz kuvvetlerinde hizmet edenlere ödenilen para,
- Süreli hizmetteki askerler için tütün ürünleri yerine ödenilen para,
- Hizmetle ilgili askerlerin yer değişimi zaman ödenilen yol masrafları,
- Askerlere sahrada (çölde) hizmet parası,
- Askerlere bina kirası için verilen yardımlar,
- Askerlere gıda yerine verilen para yardımları,
- Askerlere çalışma giysilerinin hazırlanmasına göre ödenilen para yardımları,

Aşağıdaki gerçek kişilerin herhangi bir işverene tabi işten elde ettikleri vergiye tabi aylık gelirleri, ücretin vergilendirilmeyen minimum tutarının 400 katı miktarında azaltılır⁹.

- Azərbaycan Cumhuriyeti Milli Kahramanlarının,
- Sovyetler Birliği ve Sosyalist Emeđi kahramanları,
- Şöhret Ordeninin her üç derecesi ile ödülennmiş kişilerin,

⁹ Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi, (2005), a.g.e., s. 138.

- Şehit olmuş veya sonradan vefat etmiş askerlerin dul eşlerinin,
- Savaş sonucu I ve II grup sakatlık almış kişilerin,
- Yasalarca belirlenmiş şekilde savaş gazisi adı almış kişilerin,
- 1941-1945 İkinci Dünya Savaşı yıllarında arka cephede özverili çalışmalarına göre madalyalarla ödüllendirilmiş kişilerin,
- Çernobil Nükleer Santralindeki kaza, sivil veya askeri amaçlı nükleer santrallerinde diğer radyasyon kazaları sonucu, keza nükleer tesislerin herhangi çeşidi, aynı zamanda nükleer silahları ve uzay teknik araçları ile ilgili deneyler, talimler ve diğer işlemler sonucunda radyasyonla ilgili hastalığa bulaşmış veya bu hastalıkları yaşamış kişilerin.

I ve II. Grup sakatların (savaş sakatları hariç) herhangi işverene tabi işten elde ettikleri vergiye tabi aylık gelirleri, ücretin vergilendirilmeyen minimum tutarının 100 katı kadar azaltılır¹⁰.

Aşağıdaki gerçek kişilerin herhangi işverene tabi işten elde ettikleri vergiye tabi aylık gelirleri, ücretin vergilendirilmeyen minimum tutarının 55 katı kadar azaltılır.

- Vefat etmiş, yahut sonradan vefat etmiş askerlerin velileri, keza görevlerini yaparken ölmüş devlet memurlarının velileri ve eşleri. Bu kişilerin eşlerine imtiyazlar o zaman verilir ki, onlar yeniden evlilik yapmasınlar,
- 1990 yılı Ocak ayının 20'sinde SSCB'nin ordusunun müdahalesi sonucu, keza Azerbaycan Cumhuriyetin arazi bütünlüğünün korunması zamanı vefat etmiş kişilerin velileri ve eşleri. Bu kişilerin eşlerine imtiyazlar o zaman verilir ki, onlar yeniden evlilik yapmasınlar,
- Afganistan'a ve savaş yapılan başka ülkelere gönderilmiş askeri memurlar ve talim – kontrol toplantılarına çağrılmış askeri görevliler,
- Mecburi göçmenler ve onlara eş tutulan kişiler,

¹⁰ <http://www.ngo-az.org/...>

- Onunla birlikte yaşayan ve daimi hizmet talep eden çocukluktan veya I. Grup sakata bakan velilerinden biri (kendi isteği ile), eşi, himaye edeni veya kayyumu.

Akrabalık ilişkilerine bakılmaksızın himayesinde en azı üç kişi, o cümleden gündüz eğitim alan 23 yaşına kadar olan öğrenciler ve talebeleri olan karı veya kocadan birinin vergiye tabi olan aylık geliri, ücretin vergilendirilmeyen minimum miktarının 20 katı kadar azaltılır. Bu kural, çocuklar 18, öğrenciler ise 23 yaşlarını dolduracağı yılın sonuna kadar, aynı zamanda çocukların ve velayetindekilerin vefatı durumunda da takip eden yıl sonuna kadar geçerli olacaktır¹¹.

Gerçek kişilerin vergiye tabi gelirleri, çocuğun doğduğu ve velayeti altında olanın ise velayet altına girdiği aydan başlayarak azaltılır. Velayet altındakilerin sayısı yıl içerisinde azalır (çocukların ölüm durumları hariç) himayede olanların sayısının azaldığı ayı müteakip aydan başlayarak onların geçimi için sağlanan indirim son verilir¹².

Aşağıdakileri himayede olduğu kabul edilmez.

- Özürlü çocuklar okullarında eğitim görenler ve yatılı okullarda olan ve bakımı için kayyumluk ücreti almayan çocuklar, keza tam devlet teminatındaki okullar bünyesindeki yatılı okullarda olan çocuklar,
- Emeklilik maaşı ve işsizlik yardımı alan kişiler (çocuklar hariç),
- Devlet bakımında olan kişiler (meslek okulları öğrencileri, çocuk esirgeme yurtlarında bakım görenler).

Ücretten vergi kesintisi yapılırken gerçek kişilerin bu maddede gösterilen vergi imtiyazları hukuku ilgili merciler tarafından belirlenmiş evrakların sunulduğu andan

¹¹ Uslu, a.g.e., s. 85.

¹² **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2000), a.g.e., s. 185-186.

oluşur ve sadece gerçek kişinin esas çalışma (emek karnesinin bulunduğu) yerinde gerçekleştirilir¹³.

3.6. Verginin Tarhı (Hesaplanması)

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde yükümlünün ödeyeceği vergi borcunun Azerbaycan Cumhuriyeti vergi kanununda yazılı matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak vergi borcu ortaya çıkarılır¹⁴. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir. Tarh (hesaplama) idari bir işlem olduğundan genellikle vergi dairelerince, bazen de yükümlü yada üçüncü şahıslar tarafından yapılır¹⁵.

3.7. Verginin Tahsili (Alınması)

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde verginin tahsili, "Vergi Kanununa uygun surette ödenmesidir". Verginin tahsil edilebilmesi için, ödenmesi gereken safhaya gelmiş yani kesinleşmiş olması gerekir. Birkaç dolaylı vergilerde, tahakkuk ve tahsil işlemleri aynı zamanda yapılır. Bu vergilerde tahsil tahakkuku da içine aldığından tahsilin yapılması ile aynı zamanda vergi de kesinleşmiş olmaktadır. Yol vergisi ve ithal edilen mala ait gümrük resminin gümrükten çekildiği (gümrükten geçtiği) günde ödenmesi ve kesinleşmesi buna örnektir.

Azerbaycan Cumhuriyeti verginin tahsili; doğrudan ya dolaylı tahsil olmak üzere iki şekilde yapılır. Verginin yükümlü tarafından ilgili vergi dairesine yatırılması ve yükümlünün adresine görevli bir eleman gönderilmesi doğrudan tahsil; yükümlüden verginin sorumluları tarafından kesilmesi ve ilgili vergi dairesine yatırılması dolaylı tahsil yöntemini oluşturur.

¹³ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2005), a.g.e., s. 140.

¹⁴ [http://www.taxes.gov.az/...](http://www.taxes.gov.az/)

¹⁵ Edizdoğan, a.g.e., s. 73.

Vergi borcu vergilerin çeşidine göre bir yada birkaç taksitte ödeyebilmektedir. Örneğin, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde GV tam mükellefler Nisan'ın 15'ine kadar, dar mükellefler ise Mart'ın 31'ine kadar beyannamelerini vergi dairelerine verirler; bina vergisi iki eşit taksitte (1. Taksit 15 Ağustos'a kadar; 2. Taksit 15 Kasım'a kadar) KV Nisan'ın 15'ine kadar beyan edilerek ödenilmektedir.

4. VERGİDEN İNDİRİLEN VE İNDİRİLMEYEN GİDERLER

4.1. Vergiden İndirilen Giderler

*** Şüpheli Alacakların Gelirden Düşülmesi**

Malların satışı, işlerin yapılması ve hizmetlerin verilmesi ile ilgili olan gelir önceleri müteşebbislik faaliyetlerinden elde edilen toplam gelire ilave edilmişse, vergi mükellefi onlarla ilgili şüpheli alacaklarını gelirden düşme hakkına sahiptir¹⁶.

Şüpheli alacak tutarının gelirden indirilmesine, mükellefin muhasebe kayıtlarında söz konusu şüpheli alacaklarını değeri olmayan borç gibi silmesi durumunda, müsaade edilir.

Bankalar ve çeşitli banka faaliyetleri gerçekleştiren diğer kredi kurumları, Azerbaycan Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın belirlediği kurallar çerçevesinde aktiflerin tasnifine uygun olarak özel yedek fonların oluşturulmasına ayrılan tutarları, gelirden düşme hakkına sahiptirler¹⁷.

¹⁶ [http://www.taxes.gov.az/...](http://www.taxes.gov.az/)

¹⁷ Uslu, a.g.e., s. 90.

*** Bilimsel Araştırma, Proje Çalışmaları ve Tecrübe – Deneyim İşlerine Yapılan Masrafların Gelirden İndirilmesi**

Gelir elde etmek amacıyla gerçekleştirilen bilimsel araştırmalar, proje çalışmaları ve tecrübe – deneyim işlerine yapılan masraflar (temel fonların alınması ve kurulması ile bağlı giderler, ayrıca yatırım nitelikli diğer masraflar hariç), gelirden indirilir.

*** Yedek Sigorta Fonlarına Ayırmaların Gelirden İndirilmesi**

Sigortacılık faaliyeti ile uğraşan tüzel kişi Azerbaycan Cumhuriyeti mevzuatlarınca belirlenmiş kurallar çerçevesinde yedek sigorta fonlarına ayrılan tutarlarını, gelirden düşme hakkına sahiptir.

*** Sigorta Ödemelerinin Gelirden İndirilmesi**

Kendi çalışanlarının çıkarına emlakın zarardan sigorta edilmesi, ayrıca yabancı sigorta kurumları ile yapılmış hayat sigortası anlaşmaları için sigorta ödemeleri hariç, sigortalının ödediği sigorta ödemeleri gelirden indirilir.

*** Tamir Masrafların Gelirden Düşürülmesi**

Her bir yıl için gelirden düşürülecek olan tamir giderlerinin tutarı, temel fonların her bir sınıfının yıl sonundaki bilanço değerinin ilgili merciler tarafından belirlenmiş had ile sınırlandırılır¹⁸. Tamir masraflarının gerçek tutarı bu had ile belirlenen tutardan az olduğu takdirde gelirden düşürülür. Bu durumda müteakip vergi yıllarında tamir masraflarının gelirden düşürülecek tutar haddi, tamir masraflarının gerçek tutarı ile belirlenmiş haddine göre hesaplanmış tutarı arasındaki fark kadar artırılır.

¹⁸ [http://\(www.ngo-az.org/...](http://(www.ngo-az.org/...)

Kiraya verilmiş temel fonlara göre tamir giderlerinin gelirden indirilmesi yöntemi, ilgili merciler tarafından belirlenir¹⁹.

*** Emlak Satışından Oluşan Zararlar**

Gerçek kişinin emlakının satışından (özel tüketim faaliyeti için kullanılan emlak veya satışından elde edilen geliri vergiden muaf tutulan emlak hariç) oluşan zarar, bu tür emlakın satışından elde edilen gelir hesabına kapatılır. Oluşmuş zarar vergi yılı içerisinde kapatılamazsa, o ileride gelecek 5 yıllık süre içinde gelecek yıllara aktarılır ve bu tür emlakın satışından elde edilen gelir hesabına kapatılır.

*** Zararın Aktarılması**

Gerçek kişilere ait olduğunda müteşebbislik faaliyetinden elde edilen toplam gelirden indirilmesine müsaade edilen masrafların bu türlü toplam gelirden fazla kısmı, diğer gelirlerden düşürülemez, ancak gelecek dönemlerde müteşebbislik faaliyetinden elde edilen toplam gelir hesabına kapatılabilmesi için 5 yıl geçerli olan sonraki döneme aktarılabilir.

Müteşebbislik faaliyeti eğlence ve sosyal nitelik taşıyan mükelleflerin giderleri, bu tür faaliyet çerçevesinde yapıldığı takdirde eğlence ve sosyal giderler gelirden indirilir²⁰.

4.2. Vergiden İndirilmeyen Giderler

- Temel fonların alınmasına ve kurulmasına yapılan masraflar ve yatırım nitelikli diğer masraflar, gelirden indirilmez,
- Gayri – ticari faaliyetle ilgili olan masraflar, gelirden düşürülemez,

¹⁹ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2005), a.g.e., s. 150.

²⁰ [http://www.taxes.gov.az/...](http://www.taxes.gov.az/)

- Eğlence ve yemek giderleri, keza işçilerin konut ve diğer sosyal karakterli giderleri gider olarak gösterilemez²¹,
- Gerçek kişinin özel tüketimi veya işçilik ücretinin alınması ile bağlı giderleri gelirlere indirilemez,
- Gerçek görevli izin masraflarının ilgili merciler tarafından belirlenmiş tutardan fazla olan kısmı gelirden indirilemez,
- Ödenilen mali cezalar gelirden indirilemez,
- Azerbaycan Cumhuriyeti'nin veya diğer ülkelerin sınırları içerisinde ödenilen kurumlar vergisi veya gelir üzerinden alınan her türlü diğer vergiler gelirden indirilemez.

5. GELİRİN BEYANI

5.1. Stopaj Yöntemi

Azerbaycan Cumhuriyeti vergi kanununda stopaj yöntemi şu şekilde açıklanmaktadır. Vergi, gelirin veya kârın elde edilmesinden önce alınması.

Yeni gelir vergisinin mükellefin yada vergi sorumlusunun (vergi tevkifatı yapmak zorunda olan kimse) beyanı üzerine tarh edileceği belirtilmişti. İşte, vergi sorumlularının yapmış oldukları ödemelerden vergiyi yasal yükümlünün eline geçmeden peşin olarak kesip vergi dairesine yatırması şeklinde uygulanmaktadır²².

Aşağıdaki kişiler (vergi sorumluları), ödeme kaynağında GV' ni kesmek (tevkif etmek) zorundadırlar;

1. İşverene tabi olarak çalışan gerçek kişilere ödeme yapan tüzel kişiler,
2. İşverene tabi olarak çalışan gerçek kişilere ödeme yapan müteşebbisler,
3. Devlet sosyal güvencesi tarafından ödenilen emekli aylıkları hariç, diğer kişilere emekli maaşı ödeyen tüzel kişiler veya müteşebbisler,
4. Gerçek ve tüzel kişilere kar payları ödeyen mukim tüzel kişiler,

²¹ Uslu, a.g.e., s. 89.

²² Edizdoğan, Nihat – Özker, Niyazi, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, 2003, s. 161.

5. Gerçek ve tüzel kişilere faiz ödeyen tüzel kişiler veya müteşebbisler.

5.2. Beyan Yöntemi

Beyan yöntemi ise, Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanununda gelirin veya kârın elde ettikten sonra verginin alınması şeklinde uygulanmaktadır²³.

Beyanname yöntemi genellikle bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç, kâr ve diğer gelirlerin bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Hem tam mükellefiyette, hem dar mükellefiyette temel ilke, elde edilen gelirin yıllık beyanname ile vergilendirilmesidir²⁴.

5.3. Takdir Esası

Takdir esası Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi kanununda, vergi konusunun değeri ve alanı esasında vergi organı (vergi dairesi) veya belediyenin hesapladığı tutar için takdim ettiği ödeme talimatını vergi mükellefi tarafından verginin ödenilmesidir²⁵.

Bu usul, ferdi matrahların tespiti konusunda vergi dairesine en geniş serbestliği tanımaktadır. Her vergi mükellefinin vergi borcunun hesabında ayrı ayrı matrahların idare tarafından tespitine, idarece takdir usulü veya doğrudan doğruya takdir usulü denilmektedir. Bu usulün en bariz özelliği, vergi matrahının her mükellef için ayrı ayrı tayin ve tespit edilmesi ve her mükellefin kendisi için takdir edilen matrahlara karşı itiraz hakkını yetkili yargı merciler nezdinde kullanabilmesidir. İdarece takdir esası, özellikle gayri menkuller üzerinden alınan vergilerin matrahlarının tespitinde kullanılmaktadır²⁶.

²³ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2005), a.g.e., s. 8.

²⁴ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 164.

²⁵ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2005), a.g.e., s. 8.

²⁶ Aksoy, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991, s. 68.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK GELİR VERGİSİ

1. GELİR VERGİSİNİN GELİŞİMİ

Türk mali tarihinde gelir vergisi konusundaki ilk denemelere XIX. Yüzyılın ortalarında rastlanır. Osmanlı İmparatorluğu'nda 1963 yılında "temettü vergisi" adıyla bir tür ilkel gelir vergisi uygulanmaya başlanmıştır ve başarılı sonuç alınmamıştır. 1927 yılında Cumhuriyetin hemen başında akar vergisi kaldırılınca doğan kamu gelirleri açığı çeşitli vergi değişiklikleriyle kapatılmaya çalışılmıştır. Temettü vergisinin yerine de kazanç vergisi adıyla yeni bir vergi geçirilmesi yoluna gidilmiştir¹.

Gelir vergisi Türk Vergi Sistemine 5421 sayılı kanunla 1950 takvim yılı başında girmiştir. 1950 yılından önceki yürürlükte olan kazanç eğrisinin pek çok aksaklıkları görülmüş ve onun yerine Alman gelir vergisi mevzuatı esas alınarak bugünkü uygulamada olan GV kabul olunmuştur. İlk uygulama yıllarında vergiden istenilen başarı sağlanamamıştır².

1960'ta 27 Mayıs ihtilalinden sonra yeni bir GVK hazırlanıp kabul edildi³. 1961 yılında uygulanmaya başlayan bu kanun iki temel amaç gerçekleştirilmek istenmiştir. Bu amaçlardan birincisi, toplam vergi yükünü artırmak; ikincisi ise, gelir vergisinin uygulama sahasını genişleterek gelir grupları arasında vergi yükünün adaletli dağılımını sağlamaktır⁴.

¹ Uluatam, Özhan – Methibay, Yaşar, **Vergi Hukuku**, Ankara, 1999, s. 250.

² Şenyüz, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2002, s. 3.

³ Doğalova Gülmira, **Ekonomik Değişim Sürecinde Kazakistan Gelir Vergisi**, Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2001, s. 56.

⁴ Şenyüz (2002), a.g.e., s. 3.

1970-1980 yılları arasında yaşanan olağanüstü ekonomik şartlar nedeniyle 1981 yılından itibaren 193 sayılı GV' nde pek çok kanun ve Bakanlar Kurulu Kararıyla önemli ölçüde değişiklikler yapılmıştır. GV. sisteminde köklü değişiklikler 29 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı kanunla gelirin tanım ve beyan sistemi başta olmak üzere önemli değişiklikler gerçekleştirmiştir. Fakat hükümleri yürürlüğe girmeden 4444 sayılı kanunla 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde getirilen yeni düzenlemelere yer verilmiştir⁵.

2. GELİR KAVRAMI

Gelir kavramı, klasik iktisatçılardan beri çeşitli kuramlara göre açıklanmak istenmiştir. Fakat bugün bile bu kavramın daha çok önem kazanmasına rağmen, tam olarak saptandığı söylenemez⁶.

“Gelir kavramı, çok eskiden beri kabul edilen akım-gelir (dar anlamda gelir) ile çağımız iktisatçılarının kabul ettiği yeni ve geniş anlamıyla yorumlanmaktadır. Bunların ilkinde “kaynak kuramı”, diğerine ise “Safi Artış Kuramı” denilmektedir”⁷.

2.1. İktisadi Gelir Kavramı

İktisadi anlamda gelir kavramı başlıca kaynak veya safi artış teorisine dayanır.

2.1.1. Dar anlamda gelir (kaynak teorisi)

Von Hermann, B. Fuisting, G. Cohn, A. Wagner, Neumann, Philippovich, Schaffle gibi bazı klasik kaynak teorisyenlerinin ileri sürdüğü bu görüşe göre; gelir, beşeri yada maddi bir kaynaktan ortaya çıkmalı yeterli ölçüde uzunca bir zaman dönemi içinde tekrarlanmalı, kaynağı devamlı olmalı gibi bazı özellikler taşınmalıdır. Kaynak

⁵ Şenyüz (2002), a.g.e., s. 3.

⁶ Edizdoğan, a.g.e., s. 189.

⁷ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 13.

kuramına göre; eğer gelir, sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde ediliyor ise, vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesine dikkate alınmalı ve gerekiyorsa vergilendirilmelidir. Buradaki süreklilik, gelirin arızî yada geçici olmamasını, yani zaman içerisinde belirli sıklıklarla tekrarlanmasını öngörür. Bu halde, herhangi bir gelir akımı vergilendirmeden önce kaynağın o kişi bakımından sürekli gelir yaratma özelliğine sahip olup olmadığına bakılacak, sürekli nitelikte ise vergilendirilmesi yoluna gidilecektir⁸.

Kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin çeşitli (emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneği) üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu elde ettikleri değerlere gelir denir. Ücret, faiz, rant ve kâr dar anlamda gelir içinde yer alır. Üretim faktörlerinin birinin veya bir kaçının karma şekilde üretime sokulması gelirin dar anlamdaki niteliğini taşımaz. Örneğin, kişinin fiilen kendi işyerinde çalışarak gelir elde etmesi ücret ile kârın birlikte ve birbiri içine girmiş haliyle geliri oluşturmasından başka bir şey değildir⁹.

Kaynak kuramı, sadece üretim süreci içerisinde üretim faktörlerinden elde edilen geliri (ücret, rant, faiz ve kâr) gelir olarak kabul etmekte, söz konusu faktörlerin kendi değerlerinde meydana gelen artışları gelir olarak saymamaktadır¹⁰. Örneğin, bir binanın birinci yılda iradı 1,800 YTL değeri 45,000 YTL., ikinci yıl getirdiği irat 2,200 YTL. kendi değeri 55,000 YTL. olsa, ikinci yıl sadece 2,200 YTL'lik kira geliri sayılacak fakat sermaye değerindeki 10,000 YTL'lik artış gelir sayılmayacaktır.

Gelir nakdi olduğu gibi aynı da olabilir. Faktör sahipleri aynı olarak elde ettikleri gelirleri, bizzat tüketimlerine ayırmış olsalar bile, gene bu değerler gelir olarak kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, üretim faktörleri ile üretilen malların piyasaya arz edilmeyip, faktör sahiplerince bizzat tüketilmesi halinde de, ki buna öz tüketim denilmektedir. Örneğin bir kimsenin dairesinde oturması ve kendi yetiştirdiği zirai

⁸ Edizdoğan, a.g.e., s. 189.

⁹ Şenyüz (2004), a.g.e., s. 3-4.

¹⁰ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 14.

ürünleri tüketmesi gibi. Kaynak kuramına göre öz tüketimin de gelirin hesaplanmasında, gelire dahil edilmesi gerekir¹¹.

Bu teoriye göre; miras, bağış, piyango ikramiyeleri, kumar, sermaye değerindeki artışlar, ara sıra gelir yaratıcı işlemlere girişme gibi uygulamalar sonucunda ortaya çıkan nakit girişlerini vergi bakımından gelir saymamaktadır. Çünkü bu çeşit iktisadi değerler geçici yapıda olduklarından ve üretime faktör sunmaksızın elde edildiğinden, iktisadi değerlerin bu tür el değiştirmesi, bir ekonomik faaliyete bağlı olmadığından, bunlar servet transferi sayılmakta ve gelir kavramına girmemektedir¹².

2.1.2. Geniş anlamda gelir (safî artış kuramı)

“George Schanz ve R.M. Haig tarafından vergiye tabi gelirin belirlenmesi açısından ileri sürülmüş olan safî artış kuramına göre gelir, servette meydana gelen her türlü fiili artışa denir. Bir kişinin geliri, o kişinin belli bir dönem içinde tükettiği değerler ile, o dönemin başında ve sonunda servetinde meydana gelen safî artışın toplamıdır. Safî artış kuramı gelirin kaynağını ve sürekli olup olmadığını araştırmaz. Sadece kişinin belli bir dönemde yaptığı tüketim ile varlıklarının değerinde meydana gelen safî (net) artış üzerinde durmaktadır”¹³.

Dolayısıyla kaynağı ne olursa olsun ilgili dönemde gerçekleştirilen tüketime ve servet artışlarına kaynaklık eden tüm gelirler safî artış teorisine göre gelir kapsamında değerlendirilecektir. Bu nedenle üretim faktörlerinin kullanım sonucu ortaya çıkmayan piyango ikramiyeleri, ikramiye gelirleri, hibe, yardım, nafaka, kumar ve bahisler ile yolda bulunan bir miktar sahipsiz para vb. gelir kapsamında sayılır¹⁴.

Bu teoride gelir, geniş anlamda ele alınmaktadır; yani gerek kaynak kuramının tanımladığı süreklilik gösteren gelirler gerekse sermayede görülen değer artış, miras,

¹¹ Edizdoğan, a.g.e., s. 190.

¹² Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 15.

¹³ Edizdoğan, a.g.e., s. 192.

¹⁴ Şenyüz (2004), a.g.e., s. 4.

bağış, kumar, piyango ikramiyeleri vb. yollarla elde edilen ve yapısı sürekli kaynaklara dayanmayan değerlerde birer gelir unsuru sayılmaktadır¹⁵.

Safi artış kuramı vergi ödeme gücü açısından önemli olan tüm unsurları dikkate alarak geniş anlamda bir gelir tanımı yapmakta ve dolayısıyla vergi adaletini en iyi şekilde gerçekleştirebilecek bir görünüm sunmakta ise de, bu kuramın tam anlamıyla uygulanmasına hemen hemen olanak yoktur. Çünkü, kişinin harcamalarının saptanması, özellikle her yükümlünün dönem sonu ve dönem başı varlıklarının değerinin takdiri, vergi yöntemi yönünden, olanak dışıdır. Tüketim kavramına öz tüketimin de katılması, tüketime tahsis edilen harcamalar tutarının hesaplanmasını güçleştirmekte, hatta olanaksız kılmaktadır¹⁶.

2.2. Türk Gelir Vergisinde Gelir Kavramı

GVK. 1. maddesi geliri, “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlamaktadır¹⁷.

“Vergiye tabi tutulması gereken tüm gelir kalemlerini içerecek şekilde tam bir gelir tanımının yapılmaması, gelir vergilemesinde genel bir tanımın yapılmasının yanında, vergiye tabi tutulacak gelir kalemlerinin, gelir unsurları şeklinde teker teker sayılması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır”¹⁸.

GVK.’nın 2. maddesinde gelirin unsurlarının neler olduğuna yer verilmiştir¹⁹.

Bunlar;

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,

¹⁵ Edizdoğan, a.g.e., s. 192.

¹⁶ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 16.

¹⁷ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2004, s. 3.

¹⁸ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 17.

¹⁹ Geniş Bilgi için bkz. **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 3-4.

- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.

olarak kısımlara ayrılmıştır.

Gelir oluşturan unsurları incelediğimizde, Türk Gelir Vergisinde gelirin dar anlamda ele alındığı ve gelirin ilk altı unsurunda bazı tartışma götürür unsurlar bir yana, kaynak kuramının benimsendiği ortaya çıkmaktadır. Çünkü; ticari, zirai kazançlarda sermaye ve teşebbüs faktörü, serbest meslek kazançlarında bağımsız emek, ücretlerde bağımlı emek, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında da sermaye faktörü ekonomi sürecine sokulmakla gelir elde edilmekte ve aynı zamanda bunlar genellikle sürekli olarak geliri sağlamaktadır²⁰.

Gelirin yedinci unsuru olan diğer kazanç ve iratlar adını bölüm için aynı şey söylenemez. Kanun diğer kazanç ve iratlarda, kaynak kuramından uzaklaşarak, aksak bir safi artış kuramına doğru kaymıştır. Çünkü bu bölümde, bir teşebbüs sonucu olmaksızın bazı varlıklarda kendiliğinden meydana gelen değer artışları ile arızı nitelik gösteren bazı kazançlar gelir kavramı içine sokulmuştur. Ancak, kanunda yer alan varlıklarda ortaya çıkan değer artışları, paraya çevrilmediği sürece, gelir olarak kabul edilip vergi konusu olmamaktadır. Eğer söz konusu varlıklar, kanunda belirtilen koşullar içinde satılıp paraya çevrilir ise, o zaman gelir sayılıp vergi konusu içine girmektedir²¹.

“Bu konuda bir genelleme yapmak gerekirse kanunumuz yeknesak bir gelir anlayışını esas almadığını, ancak ilk altı gelir unsuru (diğer kazanç ve iratlar) için safi gelir teorisine yer verdiğini ifade edebiliriz”²².

²⁰ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 18.

²¹ Edizdoğan, a.g.e., s. 194-195.

²² Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 5.

Bir gelirin, GV' ne tabi tutulabilmesi için gelir unsurlarının objektif kriterle dayanması gerekir. Oysa, bir kişinin iddialarına vergi tarh ve tahakkuk ettirilemez.

3. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET ÇEŞİTLERİ

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu düşen (terettüp eden) gerçek yada tüzel kişidir²³. GVK.' n da, tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki türlü mükellefiyete yer verilmiştir. Bunlardan, tam mükellefiyet kapsamına girenler; Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulmuşlardır. Dar mükellefiyet kapsamına girenler ise; yalnızca Türkiye sınırları içerisinde elde ettikleri kazançlar üzerinden GV' ne tabi bulunmaktadır²⁴.

3.1. Tam Mükellefiyet

“Bir kimse, bir devletle hem şahsi ilişki ve hem de iktisadi ilişki içindeyse tam mükellef olmaktadır”²⁵. Tam mükellef, bir takvim yılında Türkiye içinde ve dışından elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulan kişilerdir. Bu kişilerin yabancı ülkelerde elde ettiği gelirlerden dolayı o ülkelerde GV veya benzeri vergi ödemiş olmaları durumlarını değiştirmez. Ancak çifte vergilendirmeye (vergi mükerrerliğine) meydan vermemek için yabancı ülkelerde ödenen gelir vergisi veya benzeri vergilerin Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden düşülmesi (mahsubu) esası kabul edilmiştir (GVK. m. 123).

Tam mükellefiyet kapsamına girenlerin belirlenmesinde, iki şarttan veya kriterden yararlanılmaktadır. Bunlar; ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar.

²³ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 27.

²⁴ Akdoğan, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi büro Kitabevi, Ankara 1995, s. 25.

²⁵ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 27.

- **İkametgahı Türkiye’de Bulunanlar**

Hukuki bir durum olan ikametgah (yerleşim yeri) ile neyin ifade edildiği Medeni Kanununun 19. ve 22. maddelerinde açıklanmıştır. Bahsedilen kanunla ikametgahı bir kişinin yerleşmek niyetiyle oturduğu yerdir şeklinde tanımlanmıştır. Bu anlamda kişilerin belirli bir yerde olan hukuki ilişkilerinin düzeyini tespit etmektedir²⁶.

İkametgahı Türkiye’de bulunanlar, Türkiye’de yerleşmiş sayılmakta ve tam mükellef olarak vergiye tabi tutulmaktadır²⁷.

- **Oturma Süresine Bağlı Yerleşme**

Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar, Türkiye’de yerleşmiş dolayısıyla tam mükellef sayılırlar. Türkiye’den geçici olarak yapılan ayrılmalar devamlılık (ara vermeksizin) şartını ortadan kaldırmaz²⁸.

Bu esasa göre, yerleşmenin belirlenmesinde en önemli husus, Türkiye’de bir takvim yılı içinde devamlı olarak altı aydan fazla oturduğunun tespitidir. Çünkü GVK. sübjektif unsur olan kişinin belirli bir yerde yerleşmek niyetinde olup olmadığına bakmamaktadır²⁹.

GVK.’nın 5. maddesi bir takvim yılında altı aydan fazla oturma halinde belirli durumdaki yabancılar için istisnalar getirmiştir. Buna göre; aşağıda üç grup halinde belirtilen yabancılar bir takvim yılı içinde Türkiye’de 6 aydan fazla otursalar bile Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar ve dolayısıyla tam mükellef olarak kabul edilmezler³⁰.

- Belli ve geçici görev ve iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler,
- Tahsil, tedavi, dinlenme veya seyahat amacıyla gelenler,

²⁶ Şenyüz, (2003), a.g.e., s. 15.

²⁷ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 29.

²⁸ Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 11.

²⁹ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 29.

³⁰ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s.6

- Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplere Türkiye’de alıkonmuş veya kalmış olanlar.

Yabancı memlekette oturan bazı Türk vatandaşları, GVK.’nun, 3. maddesinin ikinci fıkrasında altı aydan az oturmuş olsa bile, bu süreyle ilişkilendirilmeksizin, resmi daire ve müesseseler veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef olarak kabul edilmiştir.

3.2. Dar Mükellefiyet

GVK.’nun 6. maddesinde dar mükellefiyeti, “Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişileri sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler” şeklinde tanımlanmaktadır³¹.

Türkiye’de yerleşmiş olmakla beraber (ikametgahı Türkiye’de bulunmayanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de altı aydan az oturanlar) Türkiye’den gelir elde eden gerçek kişiler dar mükellef kabul edilmişlerdir. Bu kişiler sadece Türkiye’den elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden gelir vergisine tabi olurlar. Dar mükellefler Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerden dolayı Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulmazlar³².

Dar mükellefiyet için en önemli koşul, gerçek kişinin kanunen Türkiye’de yerleşmiş sayılmasını gerektiren bir durumun olmamasıdır³³. Bunlar;

- Türkiye’de ikametgahı bulunmamak,
- Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan az oturmak,
- GVK. m.5’deki koşullara uyan durumları nedeniyle Türkiye’de altı aydan fazla oturanlar, Türkiye’de yerleşmiş sayılmadıkları için tam mükellefiyet

³¹ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s. 6.

³² Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 13.

³³ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 32-33.

esasına göre vergiye tabi tutulmazlar, dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilir.

Dar mükellef olan kişi sadece Türkiye’den gelir elde ediyorsa sadece bu gelirin vergisinden dolayı Türkiye’de mükellef olacak ve vergi ödeyecektir³⁴.

4. GELİRİN UNSURLARI

4.1. Ticari Kazançlar

GVK.’ n 37. maddesi Ticari kazancı “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır” şeklinde tanımlanmaktadır³⁵. Ticari kazanç en genel şekliyle emek, sermaye, girişim yeteneği ve doğal kaynakların bir araya gelmesi ile ortaya çıkan faaliyet sonucunda oluşan katma değer olarak ifade edilebilir³⁶.

“Ticari nitelikte olduğu varsayılan faaliyetleri teker teker saymanın güçlüğü nedeniyle, yasada ticari kazanç ile ilgili genel bir tanım yapılması yolu gidilmiş, yapılan tanım kapsamına giren her türlü ticari kazanç sayılmıştır. Bu durumda, ticari ve sınai faaliyetten sağlanan kazanç ticari kazanç sayılmıştır. Bu durumda, ticari ve sınai faaliyetin ne olduğunu açıklamak yararlı olacaktır”³⁷.

• Ticari Faaliyet Kavramı

Emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanan, gelir vergisinin tanımını yaptığı zirai ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan, tüm faaliyetlere ticari faaliyet denir. Bu tanımda emek ve sermaye unsurunun

³⁴ Şenyüz, (2003), a.g.e., s. 20.

³⁵ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 40.

³⁶ Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 14.

³⁷ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 39.

organizasyon içindeki payları birbirine göre az veya çok oluşu faaliyetin ticari oluşuna etki etmez³⁸.

- **Sınai Faaliyet Kavramı**

Maddelerin kimyasal veya fiziki değişimlerden geçirilerek, taşınarak, saklanarak kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak niteliklere kavuşturulmasıdır³⁹. Yani sınai faaliyet, imalat, yeni bir madde yaratma ve üretim işleri sonucu artık değer yaratma faaliyetlerine denir⁴⁰.

Mutlak olarak ticari kazanç sayılan faaliyetler GVK.'nun 37. maddesinin 2. fıkrasında yer verilmiştir⁴¹. Bunlar;

- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesi;
- Coberlik işleri, (Cober; borsada kendi nam ve hesabına menkul değerlerin alım satımını kişilerin faaliyetlerini ifade etmektedir);
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesi;
- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetleri;
- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satım ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetleri;
- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar;
- Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

³⁸ Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 25.

³⁹ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 39.

⁴⁰ Şenyüz, (2003), a.g.e., s. 25.

⁴¹ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 40.

GVK.'nun m. 37 fıkra 3'te ayrıca kolektif ortaklarda ortakların, adi veya hisseli komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları payların şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu belirtilmiştir

Çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç sayılacaktır (GVK. m. 53).

GVK.' n 37. maddesinin 4. fıkrasında ticari kazancın, VUK hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço ve İşletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edilir.

• **Ticari Kazancın Gerçek usulde Tespiti**

Gerçek usulde mükellefin elde ettiği gelirlerin safi miktarı mükellef tarafından kanunlarda belirtilen ilke ve yöntemler çerçevesinde defter tutularak bulunur. gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri birinci ve ikinci sınıf tüccar olmalarına göre kazançlarını farklı defter sistemlerine göre tespit ederler. Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına, ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarak kazançlarını belirlerler⁴².

Bilanço esasına göre defter tutacak olan birinci sınıf tüccarların kimler olduğu VUK.' nun 177. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre; tüccarların hangi sınıfa gireceği yıllık alım, satım ve gayrisafi iş hasılatına bağlanmıştır. Yıllık alım-satım hadleri belirlenirken sadece yıl içi faaliyetleri dikkate alınır.

Birinci sınıf tüccarlar beş durum itibariyle belirlenmiştir. Bunlar;

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımları tutarı 80 milyar lirayı veya satışlarının tutarı 109 milyar lirayı aşanlar,
- Mal alım satımı dışında kalan bir işle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 44 milyar lirayı aşanlar,

⁴² Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 19.

- Mal alım satımının, alım-satım dışında bir işle birlikte yapılması durumunda, alım satım dışındaki gayrisafi hasılatın beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 80 milyar lirayı aşanlar,
- Her türlü ticaret şirketleri (adi ortaklıklar ticaret şirketi değildir. Bu nedenle uğraş konuları itibariyle yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabi olurlar),
- Kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

İşletme hesabına göre ticari kazançları belirlenen ikinci sınıf tüccarların kimler olduğu ve bunların hangi hallerde ikinci sınıf tüccar olarak kabul edileceği VUK.' nun 178. maddelerinde açıklanmıştır.

Buna göre;

- Birinci sınıf tüccar ölçülerinin altında kalanlar,
- Yeni işe başlayan tüccarlar,

Bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti noterden tasdikli defterlerin tutulması suretiyle yapılır. Bu esasa göre defter tutmak zorunda olanlar VUK.' nun 182. maddesinde belirtilen defterleri tutarlar. Bu defterler; yevmiye, defter-i kebir ve envanter defteridir.

İşletme hesabı esasında tutulacak defter ise, kazancın tespitine esas olan defter işletme hesabı defteridir.

Ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderler GVK.'nun 40. maddesinde sıralamıştır. Bunlar;

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt

dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler);

- Çalışanların şahsi ihtiyaçlarına yönelik giderler;
 - Hizmetli ve işçilerin iş yerinde yada işyerinin müstemilatında barındırılması ile ilgili giderler,
 - Hizmetli ve işçilere yemek verme hizmeti ile ilgili giderler,
 - Tedavi ve ilaç giderleri,
 - Sigorta primleri ve emekli aylıkları,
 - Demirbaş niteliğindeki elbise giderleri,
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
- İşle ilgili yapılan işin önemi ve genişliğine uygun seyahat ve konaklama giderleri;
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri;
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;
- İşverenlerin işveren sendikalara ödediği aidatlar;
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli;
- Özel kişiler veya şirketlerin hesabına tahsilde bulunan öğrenciye yeme, içme, yatma ve tahsil giderleri olarak ödenen paralar;
- VUK hükümlerine göre ayrılan amortisman (nakliyecilikte kullananlar hariç olmak üzere, binek otomobillerinin ve zati ve acil evi ihtiyaçlar için de kullanılan diğer taşıtların amortismanlarının yarısı).

GVK.'nun madde 41'de, bazı harcamalar ticari faaliyetin gereği olan harcamalar olarak kabul edilmemiş ve bunların gider yazılamayacağını da belirtmiştir⁴³. Bunlar;

⁴³ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s.46

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur),
- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Teşebbüs sahibinin eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüsün suçlarından doğan tazminatlar,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerin % 50'si (BK., bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir),
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Bu hükümler, öz sermayeye faiz yürütülmesi ve teşebbüs sahibinin vergisiz gelir çekmesini önlemiştir⁴⁴. Para cezaların indirilememesi hükmü yükümlünün kusur ve suçlarından doğmuş ve kendisinin katlanması gereken para cezalarını işletme giderlerine sokmasını önlemek için konmuştur⁴⁵.

GVK. m.19'da Yatırım indiriminden yararlanabilecek mükellefler, dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari ve zirai kazançlar bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya

⁴⁴ Aksoy, a.g.e., s. 201.

⁴⁵ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 51.

imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlardan yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar⁴⁶.

Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanır.

Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.

Enflasyon düzeltilmesi uygulanan dönemlerde yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tabi iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

Yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkaran mükellefler, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama haklarını kaybederler. Bu durumda daha önce yararlanılan yatırım indirimi istisnası için herhangi bir işlem yapılmaz.

Ticari yada zirai kazanç dışında kazanç elde eden mükellefler yatırım indirimi istisnasından yararlanamazlar. Kazançlarını işletme hesabı esasına göre yada basit usulde tespit edenlerinde bu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir⁴⁷.

GVK.'nın 19/4'te belirtilen iktisadi kıymetler ile ilgili olarak yatırım indirimi hesaplanmaz.

- Bedeli 10 milyar liradan az olan iktisadi kıymetler (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşılmış aşılmadığının tespitine bir bütün olarak dikkate alınır),

⁴⁶ Bıyık Recep, Kırathı Aydın, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2001, s. 28.

⁴⁷ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 56.

- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler (yüzer havuzlar ile on iki yaşından küçük gemiler hariç),
- Gayri maddi haklar (yatırım indirimden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç),
- Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları,
- Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler,
- Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretimi yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç),
- Arazi ve arsalar,
- Binek otomobil ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç),
- Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadi kıymetler.

Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti

Bir hesap dönemi elde edilen hasılatlardan giderler ve satılan malların alış bedellerinin düşülmesi suretiyle tespit ve hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar⁴⁸.

“Basit usule göre ticari kazancın tespitinde defter tutulması söz konusu değildir. Yükümlülerin yasada belirtilen genel ve özel şartlar taşımaları halinde, gelir vergisi matrahlarını ortaya çıkartmak açısından adeta deftersiz işletme hesabı olarak nitelendirilebilecek basit usulde, hasılatlar alış ve giderler belgeye bağlanmak zorundadır. Kazanç belgelere dayanan hasılatlardan belgelere dayanan giderler ve satılan malların alış bedelleri çıkartılarak bulunur”⁴⁹.

Kanun koyucu basit usulde vergilendirme için şartların gerçekleşmiş olmasını aramaktadır. Bunlar, genel, özel ve mutlak şartlar olmak üzere üç kısma ayrılmıştır.

⁴⁸ <http://vergi.org/vergi rehberi/gelir-vergisi.htm>, 05/05/2005.

⁴⁹ Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 50.

1) Genel Şartlar (GVK.'nun m. 47'de)

- Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,
- İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde, emsal kira bedelinin; kiralanmış olması halinde yıllık kira bedelinin, Büyükşehir Belediyesi bulunan yerlerde 3,2 milyar lirayı, diğer yerlerde de 2,3 milyar lirayı aşmamalıdır,
- Ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olmamak veya olmamış olmak,

2) Özel Şartlar (GVK.'nun m. 48)

- Satın aldıkları mallar olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 47 milyar ve yıllık satışları tutarının 66 milyar lirayı aşmaması,
- Alım satım haricinde işlem yapanların ise, yıllık gayrisafi iş hasılatları 23 milyar lirayı aşmaması,
- Alım, satım veya imalat işleriyle hizmet üretimi işlerinin bir arada yapılması halinde yıllık satış tutarı ile 42 milyar lirayı aşmaması gerekecektir.

3) Mutlak Şartlar GVK.'nun 51. maddesinde yazılı olanlar basit usulden faydalanamazlar.

- Kolektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları,
- İkrazat (borç verme) işleriyle uğraşanlar,
- Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar,
- GV. uygulaması açısından 94. madde uyarınca tevkifat yapma kapsamında belirtilen vergi sorumlularına karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar,
- Sigorta üreticileri,
- Her türlü veya bu işlere aracılık edenler,
- Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar,
- Aracılık işi yapanlar (dayıbaşlar hariç),

- Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletmeleri,
- Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip ve işleticileri,
- Maliye Bakanlığı'nca teklif edilen ve BK.' nca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyük şehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir olanlar dahil) belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle veya sabit bir iş yerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.

GVK.'nun m.9'da ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretiyle çalışanlar GV.'nden muaf⁵⁰.

- 1) Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile uğraşanlar (giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç);
- 2) Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, odun ve kömür kırıcısı, fotoğrafçı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;
- 3) Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan GVK. m.47'de yazılı şartlara sahip olanlar;
- 4) Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya kadar makinesiz veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar;
- 5) Dışarıdan işçi almamak, makine gücü kullanmamak kayıt şartı ile oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her çeşit nakış işlerini ve her çeşit turistik eşya,

⁵⁰ Geniş Bilgi için bkz. **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 9-11.

hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, ip ve urganlar, dükkan açmaksızın satanlardan GVK. m. 47/1 ve 3'te yazılı şartlara sahip bulunanlar;

- 6) Ziraat işlerinde kullandıkları, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarda nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler.

4.2. Zirai Kazançlar

Gelir unsurlarının ikincisini oluşturan zirai kazançlar 1950 takvim yılı başında yürürlüğe giren GVK.' n da vergi dışı bırakılmıştır. Ancak 1961 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı kanunla, GV kapsamına alınmıştır.

Zirai kazanç GVK.'nun 52. maddesinde “zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır” şeklinde tanımlanmıştır⁵¹.

Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Bazı bitki ve hayvan türlerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin niteliğini değiştirmez. Örneğin; arıcılık, ipek böcekçiliği bir arazi üzerinde yapılmamasına, mantar yetiştiriciliğinin kapalı bir bina ortamında gerçekleştirilmesine karşın bütün bunlar zirai faaliyet olarak kabul edilir⁵².

Aşım yaptırmak maksadıyla damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.

⁵¹ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s. 60.

⁵² Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 65.

Zirai faaliyetlerin elde edilen ürünlerin satışlarının dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, ürünlerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin organize etmek amacıyla açtıkları bürolar dükkan ve mağaza tanıtımına girmeyeceğinden, bu şekilde yapılan faaliyet zirai faaliyet olarak değerlendirilecektir⁵³.

GVK. m.52’de kolektif şirketlerde adi ve hisseli komandit şirketler zirai faaliyetlerle uğraşmalar dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle uğraşan kolektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

“Zirai kazançta vergilendirilme GVK.’nun 53. maddesinde açıklamıştır. Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri taktirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir”⁵⁴.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançlar için beyanname vermezler. Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir (GVK. m. 53).

İşletme büyüklüğü ölçüleri GVK.’nun 54. maddesinde açıklamıştır. Zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler şunlardır:

⁵³ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 73.

⁵⁴ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 62.

- Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetler:
 1. Grup: Hububat ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı; taban arazide 900, kıraç arazide 1700 dönüm;
 2. Grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 1000 dönüm;
 3. Grup: Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 950 dönüm;
 4. Grup: Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 400 dönüm;
 5. Grup: Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm;
 6. Grup: Pancar ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm;
 7. Grup: Patates, soğan, sarımsak ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm;
 8. Grup: Çay ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 150 dönüm (mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç);
 9. Grup: Tütün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm;
 10. Grup: Sebze ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm;
 11. Grup: Sera ve çiçekçilik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 dönüm;
 12. Grup: Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm;
 13. Grup: Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm;
 14. Grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm;
 15. Grup: Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 2500 ağaç;
 16. Grup: Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 4500 ağaç;
 17. Grup: Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1500 ağaç;
 18. Grup: Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 2000 ağaç;
 19. Grup: Muz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 30 dönüm;
 20. Grup: Meyve verebilecek hale gelmiş kaysıda 2000 ağaç;

21. Grup: Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide 2000 ağaç;
22. Grup: Diğer meyve ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 100, yer fıstığı 350 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç);
23. Grup: Büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (iş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç);
24. Grup: Küçükbaş hayvan sayısı 750 adet (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç).

- Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında;

1. Grup: Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;
 - Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarda yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ, kafes vb.) 750 m²,
 - İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.) göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 900 m²,
2. Grup: Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metre;
3. Grup: Arıcılık ziraatinde kovan sayısı 50 adet;
4. Grup: İpek böcekçiliği ziraatinde kaba sayısı 500 adet.

“BK., Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu’nun teklifi üzerine, bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için yıllık olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırmaya veya kanuni haddin az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazetede yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer (GVK. m. 54)”⁵⁵

GVK. m. 53 ve 54’e göre zirai kazancın vergilendirilmesinde stopaj usulü temel alınarak iki esas belirlenmiştir: Stopaj usulü ve gerçek usulü.

⁵⁵ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s. 67.

Stopaj usulü vergilendirme GVK. m. 53'te belirtilen şartlara uyan çiftçilerin gelirleri üzerinden yapılan stopaj nihai vergi olarak kabul edilecek, bu kişilerin ayrıca beyanname vermeleri söz konusu olmayacaktır. Stopaj oranları GVK. m. 54/11'de açıklanmıştır. Buna göre çiftçilerden satın alınan zirai ürünler ve hizmetler için yapılan ödemelerdir. Bunlar;

- Hayvanlar ve bunların mahsulleriyle kara ve su avcılığı mahsulleri için yapılan ödemelerden gayrisafi tutarı üzerinden % 2 (Ticaret borsalarının tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1),
- Diğer zirai mahsuller için yapılan ödemelerden gayrisafi tutar üzerinden % 41 (Ticaret borsalarına tescil ettirilerek satın alınanlar için % 2),
- Orman idaresine ve orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan, ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için % 2,
- Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için % 0.

• Gerçek Usulde Vergilendirme

Gerçek usul ticari kazançta olduğu gibi bilanço ve işletme hesabı esasında oluşur. Yasada belirtilen koşulları taşıyan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit edilir. Ancak ticari kazançlardan farklı olarak yasa koyucu bilanço esasını uygulamayı zorunlu tutmamış, gerçek usulde vergilenecek çiftçilerden isteyenlerin bilanço esasını uygulayabileceğini öngörmek suretiyle bilanço esasını seçimlik bir kural olarak kabul etmiştir⁵⁶.

Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır (GVK. m. 55). Zira kazançlarda tahakkuk esas belirlenmiştir.

⁵⁶ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 78.

GVK.'nun 55. maddesinde, bilanço esasına göre defter tutmak isteyen çiftçiler, yazı ile talep etmeleri halinde izleyen dönem başından, yeni işe başlayanlarda ise, işe başlama tarihinden itibaren bilanço usulüne göre defter tutarlar. Bu şekilde bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden vazgeçemezler.

GVK.' nun 56. maddesinde, zirai işletme hesabı esasına göre hasılatları aşağıdaki unsurlardan oluşur.

- 1) Daha önceki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere üretilen, satın alınan ve diğer şekilde elde edilen her türlü zirai ürünlerin satışı (primler, risturnlar vb. dahil),
- 2) Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller,
- 3) Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri,
- 4) Ürünlerin yetiştirilmesinde önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- 5) Amortisman tabi iktisadi kıymetler (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK. 328. maddesine göre hesaplanan hasılat.

GVK. m. 57'de hangi giderlerin hasılattan indirilebileceğini açık bir şekilde sıralamış ve sözü edilecek olan harcamalar için ödeme yapıldığında veya borçlandığında, bunların gider olarak yazılabileceği hükme bağlanmıştır. Bunlar;

- 1) İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, gide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;
- 2) Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai ürünlerin ve diğer maddelerin bedelleri;
- 3) İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve diğer adlarla hizmet karşılığı yapılan ödemeleri;
- 4) İşçilerin yemek, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;

- 5) Zirai tesisat, makine, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vs.);
- 6) VUK.' una göre ayrılan amortismanlar;
- 7) Kira ve ücret karşılığı kullanılan üretim araçları için yapılan ödemeler;
- 8) Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;
 - İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,
 - İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar,
 - İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri,
 - İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,
 - Diğer genel giderler,
- 9) İşletme ile ilgili olmak şartıyla sözleşmeye veya ilama veya kanun emrine göre ödenen zararı ziyan ve tazminatlar;
- 10) Amortismanın tabi iktisadi kıymetler (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK. 308. maddesine göre hesaplanan zararlar;
- 11) İşletmeye dahil olup, aynı zamanda kişisel ve aile bazındaki ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerin yarısı;

GVK.' nun m. 41'deki ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmeyen giderleri ticari kazançlar konusunda ele almıştır. Söz konusu ticari kazançta olan bu giderler, zirai kazancın gerçek usulde tespitinde de gider olarak yazılamazlar⁵⁷.

GVK. m. 117'de Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilecek zirai kazanç üzerinden tahakkuk ettirilen GV Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere 2 eşit taksitte ödenir.

Maliye Bakanlığı, gelirlerinin büyük bir kısmı zirai kazançtan oluşan mükellefler hakkında gerekli görülen hallerde, iki taksitten fazla olmamak üzere, belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre, özel ödeme zamları tayin edebilir⁵⁸

⁵⁷ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 82.

4.3. Ücretler

Ücretin tanımı GVK.'nun 61. maddesinde yapılmıştır. Bu tanıma göre “ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir⁵⁹ .

Ücret, bir üretim faktörü olan emeğin üretime katılması sonucu elde edilen bir gelir unsurudur. Emek, üretime duruma göre fikren veya bedenen katılabilir. Emeğin üretime ister fikren ister bedenen olsun katılması karşılığında alınan bedele veya karşılığına ücret denir⁶⁰ .

Ücretin ödeme, 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 ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun ücret olma niteliğini değiştirmez.

GVK.'nun 61. maddesinin 3. fıkrasındaki yazılı ödemeler de ücret sayılır. Bunlar;

- 1) Türkiye’de kanun ve merkezi Türkiye’de bulunan sigorta şirketleri tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları ücret kabul edilmiştir ve arkasından istisna edilmiştir. Bu tür ödemelerin tutarı hizmet süresi ve yıllık seviyesi aynı olan devlet memurlarına ödenen miktardan fazla ise, bu fazlalık ücret sayılacak ve vergiye tabi olacak;
- 2) Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
- 3) TBMM, İl Genel meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

⁵⁸ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 139.

⁵⁹ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2005, a.g.e., s. 61.

⁶⁰ Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 86.

- 4) Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- 5) Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- 6) Sporculara transfer ücreti veya diğer adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

“İşverenin tarifi GVK.’nın 62. maddesinde “İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir” şeklinde tanımlamıştır”⁶¹.

Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır (GVK. m. 63).

- 657 Sayılı Devlet Memurları kanununun 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzer kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
- Emekli aidatı veya sosyal sigorta primleri (emekli sandığının veya Sosyal Sigorta Kurumunun Türkiye’de olması koşuluyla),
- Yükümlünün kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.

İndirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 10’unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 5’ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. BK. bu oranı % 20 oranında kadar (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için % 10 oranına kadar) artırmaya ve belirtilen

⁶¹ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2005, a.g.e., s. 62.

haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir⁶².

- Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, sendikalara ödenen aidatlar;

Yabancı parasıyla ödenen ücretler ödeme günün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir.

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde uygulanan bir diğer indirim ise, sakatlık indirimi adı ile kanunda düzenlenmiş bulunmaktadır⁶³. GVK. m. 31’de “çalışma gücünün asgari % 80’ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari % 60’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Sakatlık indirimi;

- Birinci derece sakatlar için 480,000,000 lira,
- İkinci derece sakatlar için 240,000,000 lira,
- Üçüncü derece sakatlar için 120,000,000 liradır.

Kanun hizmet erbaplarının bakmakla yükümlü olduğu sakat kişiler (eş, çocuk) varsa hizmet erbabının ücretinin vergisi hesaplanırken bunlar için de sakatlık indirimi uygulanabileceğini de hüküm altına almıştır (GVK. m. 89/3)⁶⁴.

Çeşitli yerlerden ücret alan hizmet erbabı için sakatlık indirimi bunlardan yalnız en yüksek olan ücretin vergisine uygulanır (GVK. m. 36).

Sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca bu konuda ortak hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir.

⁶² **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2005, a.g.e., s. 63.

⁶³ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 86.

⁶⁴ Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 91.

Diğer ücretlerin vergilendirilmesi GVK. m. 64'te aşağıda sayılan kişilerin bu işlerden sağladıkları gelirlerini “diğer ücretler” olarak tanımlamaktadır. Bunlar;

- 1) Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- 2) Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- 3) Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştığı inşaat işçileri,
- 4) Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,
- 5) Gerçek ücretlerin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu mütalaasıyla, Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar.

Diplomatik muaflığı, Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri Konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla GV.'nden muaftırlar.

Bu muaflığı menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiyi kapsamaz (GVK. m. 15).

Ücret istisnası ise, yabancı elçilik ve konsoloslukların 15. maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla GV.'nden istisna edilir (GVK m. 16)⁶⁵.

Ücretlerde müteferrik istisnalar GVK. m. 23'te aşağıda yazılı ücretler GV. istisna edilmiştir;

- Köylerde ve son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5,000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri,
- GV.'den muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri,

⁶⁵ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2005, a.g.e., s. 11.

- Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher üretimi ve bununla ilgili bütün işlerde çalışanların sadece yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri,
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançlar üzerinden döviz olarak ödediği ücretler,
- Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran iş yerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalarda iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler.

4.4. Serbest Meslek Kazançları

GVK. 65. maddede serbest meslek kazançları şu şekilde tanımlanmaktadır. “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır⁶⁶.”

Ücret gelirlerinde olduğu gibi serbest meslek faaliyetinde de emek kullanılmaktadır. Ancak burada belli ölçüde uzmanlaşmış emekten yararlanma söz konusudur. Öte yandan özellikle ücret gelirlerinden ayırt etmek üzere kullanılan bir ölçüte göre, serbest meslek kazancı bağımsız emeğin karşılığında elde edilmektedir⁶⁷.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır (GVK. m. 65/2).

⁶⁶ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2005, a.g.e., s. 77.

⁶⁷ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 93.

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinden doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır (GVK. m. 65/3).

Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez (GVK. m. 66). Bu madde uyarınca:

- 1) Gümrük komisyonları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;
- 2) Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etme suretiyle veya diğer suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;
- 3) Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;
- 4) Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;
- 5) VUK.' nun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5,000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanlar bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır).

Bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde gerçek usul uygulanmaktadır.

“Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan faktör (GVK. m. 67)”⁶⁸.

⁶⁸ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2005, a.g.e., s. 79.

Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde VUK.' nun 328. maddesine göre hesaplanan müspet farkın kazanca eklenir (GVK. m. 67/3).

Vergi resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz (GVK. m. 67/4).

Serbest meslek kazancının mesleki giderleri GVK.'nun 68. maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilir:

- 1) Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (ikametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirilebilirler. İşyeri kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.);
- 2) Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müştemilatındaki yemek ve barındırma giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27. maddede yazılı giyim giderleri;
- 3) Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri;
- 4) Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için VUK. hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanununun 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil);
- 5) Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri
- 6) Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller;
- 7) Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri;

- 8) Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar;
- 9) Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar;
- 10) Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilan ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest mesleki erbabının saçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

Meslek itibariyle muaflık kapsamına girebilmek iki duruma bağlanmıştır. Bunlardan birincisi bazı mesleklerin belirli sınırlar içinde icrası, ikincisi ise bu mesleklerin küçük yerleşim yerlerine de yapılmasıdır. (GVK. m. 66/5 parantez içi hüküm)⁶⁹.

- 1) Muaflıktan yararlanabilecek meslekler; Ebelik, arzuhalcilik, sünnetçilik, sağlık memurluğu ve rehberlik gibi meslekler olarak belirlenmiştir. Yukarıdakilere benzer ve gibi kapsamına girebilecek meslek grupları hemşireler, hayvan memurları, iğneciler vb. örnek olarak verilebilir.
- 2) Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5,000'i aşmayan yerleşim yerlerinde icra eden ebe, arzuhalci, rehber, sünnetçi, sağlık memuru vb. meslek erbapları birinci grupta öngörülen şartlarla sınırlı olmaksızın vergiden muaf sayılırlar.

Serbest meslek kazançları ile ilgili bu istisna GVK. m. 18'de düzenlenmiştir. Bu kanuna göre; "Muhtelif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve İnternet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanma ve kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar

⁶⁹ Şenyüz (2004), a.g.e., s. 83.

üzerindeki mevcut haklarını devir temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır”.

Ancak, bu eserlerin sahibi veya mirasçıları dışındakiler tarafından kiraya verilmesi durumunda elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak (GVK. m. 70/6), yine bu kişiler tarafından satılması durumunda diğer kazanç ve irat olarak (GVK. m. 80) vergilendirilmektedir⁷⁰.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir (GVK. m. 18/2).

GVK.’nun 18. maddesiyle vergiden istisna edilen telif kazançları üzerinden bir diğer madde ile stopaj yapılması kararlaştırılmış. 94. maddenin 2/a bendi bu gelirler üzerinden % 17 vergi kesintisi yapılacaktır⁷¹.

Sergi ve Panayır İstisnası GVK. m. 30 gereğince dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar GV.’nden istisna edilmiştir⁷².

Teşvik Ödülü İstisnası GVK.’nun m. 23/1’e göre, ilim, fen ve güzel sanatları, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik amacıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar vergiden istisna edilmiştir.

4.5. Gayrimenkul Sermaye İratları

Gayrimenkul, medeni kanunumuzun 632. maddesinde, yerinde sabit olan şeyler olarak tanımlanmış olup, arazi, tapu siciline müstakil ve daimi olarak ayrıca kaydedilen haklarda madenler olarak belirtilmiştir. Ayrıca, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa konu olan bağımsız bölümler de gayrimenkul olarak kabul edilmiştir. GV.’nde

⁷⁰ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 98.

⁷¹ Bkz. **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 121.

⁷² Bkz. **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2005, a.g.e., s. 26.

gayrimenkul kavramı daha çok gelir (irat) getirme açısından ele alınmış ve kavram gemileri de kapsayacak şekilde daha geniş tutulmuştur⁷³.

Gayrimenkul sermaye iradı sayılan mal ve haklar GVK.'nun 70. maddesinde tarif edilmiştir. Bu tarife göre “mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilliyetleri, irtifa ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır”.⁷⁴ Bu madde hükmüne göre;

- 1) Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
- 2) Vali mahalleri ve dalyanları;
- 3) Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;
- 4) Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
- 5) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül ve bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır);
- 6) Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);
- 7) Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatdarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

⁷³ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 101.

⁷⁴ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2005, a.g.e., s. 71.

8) Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine mütealâk hükümlere göre hesaplanır. Başka bir ifadeyle kazanç ticari yada zirai kazanç olarak kabul edilir⁷⁵.

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

Safi irat, gayrimenkul sermaye iradında safi irat, gayrisafi hasıllardan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır (GVK. m. 70).

Gayrimenkul sermaye iradının istisnası ise, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılların 2,000 Yeni Türk Lirası (YTL) gelir vergisinden istisnadır⁷⁶. İstisna haddi üzerinde hasıllar elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz (GVK. m. 21).

Gayrimenkul sermaye iratları için elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil ise, nakdi ve aynı olarak elde edilmiş değerleri kapsar (GVK. m. 72).

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili buldukları yılların hasılları sayılır. Geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kiralar tahsil edildiği yılın iradı sayılır (GVK. m. 72).

Emsal kira bedelinin uygulanacağı haller GVK.'nın m. 73'te belirtilmiştir. Bu maddeye göre, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük

⁷⁵ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 102.

⁷⁶ Bkz. Kızılot, Şükrü, **2004, 2005 ve 2006 Yıllarına İlişkin Gelir Vergisi Klavuzu**, Hürriyet Gazetesi Eki, 26/04/2005.

olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların sayılır.

Bina ve arazide emsal kira bedeli yetkili özel merciler veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse VUK. göre belirlenen vergi değerinin % 5'tir.

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, VUK.' nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz;

- 1) Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- 2) Binaların mal sahiplerinin usul, bûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (usul, bûru ve kardeşlerden her birinin ikametinde birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz),
- 3) Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi,
- 4) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, İl Özel İdareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

Gayrimenkul sermaye iradında giderler gerçek usulde ve götürü usulde olmak üzere iki şekilde tespit edilmektedir⁷⁷. Gayrimenkul sermaye iradında indirilecek giderler GVK.'nun m. 74'te düzenlenmiştir. Bu giderler;

- 1) Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- 2) Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulun ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri,
- 3) Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri,

⁷⁷ Kızılot, a.g.m.

- 4) Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulun iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (iktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır),
- 5) Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerhiyelere kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- 6) Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar,
- 7) Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsii (genişletilmesi), tadili veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderler onarım giderleri sayılmaz),
- 8) Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
- 9) Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderleri,
- 10) Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli⁷⁸,
- 11) Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasıllattan indirilebilir. Bu madde hükmünün uygulanmasında para cezaları ve vergi cezaları hasıllattan gider olarak indirilemez.

Gayrimenkul sermaye iradına safi iradın tespitinde gayrisafi hasıllattan indirilecek giderlerin belirlenmesinde ikinci usul basit gider usulüdür. Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasıllatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilirler.

⁷⁸ Geniş bilgi için bkz. Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 108-110.

Mükellefler, gayrimenkul sermaye iradında gerçek gider usulü ile götürü gider usullerinden bir tanesini seçmek durumundadırlar. Götürü gider usulü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Götürü gider usulünü seçen mükellefler, götürü gider dışında gerçek giderlerinden herhangi birisini ayrıca indiremezler.

Kanunun 70. maddesinde gayrimenkul olarak belirtilen mal ve hakların kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, kooperatifler, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, menkul kıymetler fonu yönetenler yatırım fonu yönetenler ile gerçek usulde vergiye tabi ticari (basit usule tabi olanlar dahil zirai ve mesleki kazanç sahipleri tarafından kira ile tutulmaları halinde, bunların kiraya verene nakden ve hesabın yaptıkları ödeme sırasında (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmaya zorunludurlar⁷⁹.

Vergi tevkifatı ödenecek kira bedelinin gayri safi tutarı üzerinden yapılır. Gayrimenkul kiraların üzerinden yapılacak tevkifatın oranı % 22'dir.

4.6. Menkul Sermaye İratları

GVK.'nın 75. maddesi "sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz ve benzeri iratları" menkul sermaye iradı saymaktadır⁸⁰. Kanunun aynı maddesinin 2. fıkrasında nelerin menkul sermaye iradı sayılacağı açık şekilde belirtilmiştir. Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır. Bunlar;

- 1) Her çeşit hisse senetlerinin kâr payları;
- Yatırım fonları katılma paylarına ödenen kar payları,

⁷⁹ Geniş bilgi için bkz. Şenyüz, a.g.e., s. 113-115.

⁸⁰ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 89.

- 2) İştirak hisselerinden doğan kazançlar (limitet şirket ortaklarının, iş ortaklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu bölüme dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan kârların ortaklara, kooperatife yaptıkları işlemler oranında dağıtılması, kazanç dağıtımını sayılmaz)
Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;
- 3) Kurumların Yönetim Kurulu Başkanı ve üyelerine verilen kâr payları;
- 4) KVK. uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların; indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım;
- 5) Her çeşit Tahvil ve Hazine Bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin iflası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz);
- 6) Her çeşit alacak faizi (adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil);
- 7) Mevduat faizleri;
- 8) Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller;
- 9) İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar;
- 10) Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;
- 11) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları;
- 12) Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler;

- 13) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;
- 14) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;
- a. On yıl süreyle prim, aidat ve katkı payı ödemedi ayrılanlara yapılan ödemeler,
- b. On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödemeler,
- c. Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,

Menkul sermaye iradı sayılmayan haller GVK.'nun m. 76'dan belirlenmiştir.

Bunlar,

- Menkul kıymetin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması,
- İştirak hisselerinin devir ve temliki,
- Menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler menkul ikramiye iradı sayılmaz.

GVK.'nun m.76/2'ye göre; 75. maddenin ikinci fıkrasının 5,6,7,12 ve 14 numaralı bentlerde yer alan menkul sermaye iratlarının indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir⁸¹. Bu indirim, menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklardan sağlanan kâr payları hakkında da uygulanır.

⁸¹ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 126.

İndirim oranı, VUK hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı'na tespit edilir

Menkul sermaye iradının safi tutarının belirlenebilmesi için gayrisafi tutardan GVK.' nun m. 78'de belirtilen giderler indirilir. Bu giderler şunlardır;

- 1) Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler;
- 2) Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri (şirket toplantılarına bizzat veya bilvasıta iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler irattan indirilmez.);
- 3) Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar (gelir vergisi irattan indirilmez).

“Menkul sermaye iradında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf esasına bağlanmıştır. Menkul sermaye iradının elde edilmiş sayılabilmesi için, irad sahibinin irad üzerinde hukuki ve ekonomik tasarruf imkanına kavuşmuş olması gerekir. Genellikle hukuki tasarruf gerçekleştiğinde ekonomik tasarrufta gerçekleşmiş olur”⁸².

Menkul sermaye iratları, yabancı parası ile tahsil edildiği veya yabancı parası olarak kayıtlara intikal ettirildiği veya bu iratlara yabancı parası olarak tasarruf edildiği takdirde adı geçen iratlar, tahsil edildikleri veya kayıtlara intikal ettirildikleri veya tasarruf olundukları günün borsa rayici üzerinden, borsa rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'na tayin olunacak kur üzerinden Türk Parasına çevrilir (GVK. m. 79)⁸³.

Menkul sermaye iratları genellikle iki aşamalı olarak vergilenmektedir.

- Birinci aşamada iradın tahakkuk ettirilmesi ile birlikte söz konusu irat üzerinden kesinti (stopaj) yapılmaktadır.

⁸² Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 128.

⁸³ **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 95.

- İkinci aşamada söz konusu menkul sermaye iratları yıllık beyannameye dahil edilmekte, beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden kesinti suretiyle alınan vergi indirim konusu yapılmaktadır⁸⁴.

4.7. Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratlara yedinci gelir unsuru olarak yukarıda belirtilen altı gelir unsuru içine girmeyen veya bunlarla ilişkilendirilmeyen nitelikleri GVK.' da belirtilen gelirleri kapsamına almaktadır. Altı gelir unsuruna girmeyip dışarıda kalan gelirler diğer kazanç ve iratlar başlığı ile kanunda yedinci gelir unsuru olarak yer almıştır⁸⁵.

Gelire giren diğer kazanç ve iratlar GVK.'nun m. 80'de şu şekilde açıklanmıştır. Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi gelire dahildir;

- 1) Değer artış kazançları
- 2) Arızı kazançlar

Gelire giren değer artış kazanç ve iratlar GVK.'nun mük. 80. maddesinde aşağıda yazılı mal ve hakların elde çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır⁸⁶. Bunlar;

- 1) İvazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla olan süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (üç aylık süreyi bir yıla kadar çıkartmaya veya tekrar kanuni süreye kadar indirmeye BK. yetkilidir);
- 2) Belirli Hakların elden çıkarılması;⁸⁷

⁸⁴ Geniş bilgi için bkz. Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 128-131.

⁸⁵ Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 129.

⁸⁶ Geniş bilgi için bkz. **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 83-84.

⁸⁷ Bkz. Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 130.

- 3) Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
- 4) Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
- 5) Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
- 6) Gayrimenkuller ile bazı mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının menkul ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç 6,000 YTL gelir vergisinden müstesnasıdır⁸⁸.

GVK.'nun 81. maddesinde yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

- Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.
- Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır).
- Kolektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde tür değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (kolektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kolektif ve adi komandit şirketlerin

⁸⁸ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2005, a.g.e., s. 85.

ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır).

Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı V.U.K.' nun değerlendirme ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur (GVK. mük. m. 81).

Elden çıkarma deyimi, mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

İşletmeye dahil amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli yerine amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değer esas alınır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Yani endeksleme ile maliyet (iktisap) bedelinin meydana gelen fiyat artışlarına göre düzeltilmesi sağlanır. Böylelikle, iktisadi kıymetler üzerinde enflasyonun oluşturduğu fiktif değer artışlarının etkisi ortadan kaldırılmaktadır⁸⁹.

Arızı ticari kazançlar, GVK.' da ticari faaliyetin sürekli yapılması halinde ticari kazançtan söz edilir. Ancak ticari nitelik gösteren bir faaliyetin sürekli olarak yapılmaması durumunda elde edilen kazanç arızı ticari kazanç sayılır. Ticari muamelelere süreklilik gösteremeyecek şekilde aracılık yapmak da kazanç olarak kabul edilmiştir.

⁸⁹ Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 132.

Vergi tabi arızı kazançlar GVK.'nun 87. maddesinde aşağıdaki unsurlar sıralanmıştır:

- Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere aracılıktan elde edilen kazançlar;
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat;
- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil);
- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat;
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil);
- Dar mükellefiyete tabi olanların arızı ulaştırma faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar.

İlgili maddenin bazı bentlerine göre tanınan ve bir takvim yılında elde edilen tüm kazançlar toplamına bir defa uygulanmak üzere istatistik tutarı 12 milyar liradır⁹⁰.

“Arızı kazanç sağlayan faaliyet sonucunda alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilen menfaatlerden; arızı ticari kazançlar için maliyet bedeli ve satış giderleri, diğerleri için teşvik edilmek kaydıyla yapılan giderler (arızı ulaştırma işlerinde götürü gider) indirilir”⁹¹.

5. GELİRİN BEYANI

⁹⁰ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2005, a.g.e., s. 90.

⁹¹ Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 137.

5.1. Yıllık Beyanname

Yıllık beyanname, çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur (GVK. m. 84/1).

GV.' nde temel ilke mükelleflerin çeşitli gelir unsurlarından meydana gelen ve bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratlar için kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyannameye toplayıp ilgili vergi dairesine bildirmeleridir (GVK. m. 85).

Toplama yapılmayan haller GVK.'nun m. 86'da belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Toplama yapılmayan haller tam ve dar mükellefiyet için ayrı ayrı tanımlanmaktadır.

- Tam mükellefiyette;⁹²
 - Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar,
 - Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,
 - Vergiye tabi gelirin toplamının, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,
 - Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 750 milyon lirayı aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.
- Dar mükellefiyette;
 - Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,
 - Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş serbest meslek kazançları,
 - Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş menkul sermaye iratları,

⁹² Geniş bilgi için bkz. **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 110-111.

- Tamamı Türkiye’de tevkiif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.

Yıllık beyannamede, vergi tabi matrahının bulunmasında kanunen kabul edilen şu indirimler. Bu indirimler, zararlar, sigorta primi, Bağ-Kur primleri, bağış ve yardımlar, sakatlık ile ar-ge indirimlerinden oluşmaktadır⁹³.

Matrahtan ve gelir unsurlarından indirilmeyecek giderler ise, gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler GV’ nin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez (GVK. m. 90).

GVK. m. 103’te yer alan gelir vergisi tarifesi dilimleri kümülatif artan oranlı olarak düzenlenmiştir. 5281 sayılı “Vergi kanunların Yeni Türk lirasına uyumu bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun” 31 Aralık 2004 tarihli ve 25687 sayılı 3. mükerrer RG.’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir⁹⁴.

5281 sayılı kanun, GVK.’nun 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesini yeniden düzenlemiş ve 1/1/2005 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere en yüksek vergi oranını % 45’ten % 40’a indirmiştir. Ücret gelirlerin vergilendirilmesinde tarifedeki oranlar 5 puan indirilmek suretiyle uygulandığından, bu değişiklik sonucunda ücret gelirlerinin en üst dilimine uygulanacak vergi oranı da % 35’e indirilmiş bulunmaktadır.

	Ücretler	Diğer Gelirler
6,600 YTL’ ye kadar.	% 15	% 20

⁹³ Geniş bilgi için bkz. Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 148-152.

⁹⁴ <http://www.vergi.org/...>

15,000 YTL – 6,600 YTL arası	% 20	% 25
30,000 YTL – 15,000 YTL arası	% 25	% 30
78,000 YTL - 30,000 YTL arası	% 30	% 35
78,000 YTL üzeri	% 35	% 40

Kaynak: <http://www.vergi.org/vergirehberi/gelir-vergisi.htm>

GVK.'nın m. 92'de yıllık beyannamenin verilmesi ise, bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının on beşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının on beşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiye tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

5.2. Muhtasar Beyanname

Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesinde kullanılır (GVK. m. 84/2).

“Verginin, vergi sorumluları tarafından istihkakların (hak ediş) nakden ve hesaben ödenmesi sırasında kesintiye tabi tutularak vergi dairesine peşinen yatırılmasına vergi tevkifatı (kaynakta kesme veya stopaj) denir. Görüldüğü gibi tevkifat yoluyla verginin ödenmesinde; biri kendisinden vergi kesilen mükellef, diğeri

vergi sorumlusu sıfatıyla mükelleften vergi kesen ve vergi dairesine ödeyen kişi bir diğeri de vergi dairesi olmak üzere üç taraf vardır”⁹⁵.

GVK. m. 94’te ise GV. kesintisi yapmakla yükümlü olanlar belirtilmiştir. Buna göre;

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler,
- Vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço ve zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Vergi kesintisi oranları GVK.’nun m. 94’te düzenlenmiştir⁹⁶.

BK tevkifat oranlarını her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye ve bir katına kadar artırmak suretiyle tespit etmeye yetkilidir⁹⁷.

GVK.’nun m. 95’te vergi kesintisine tabi olmayan gelirleri belirtilmiştir. Bunlar;

- 1) Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- 2) GVK.’nun 16. maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk, memur ve hizmetleri,

⁹⁵ Şenyüz, (2004), a.g.e., s. 158.

⁹⁶ Geniş bilgi için bkz. **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s. 121-131.

⁹⁷ Edizdoğan, Özker, a.g.e., s. 163.

- 3) Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görölen ödemeler.

Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2. bölümdeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirilir.

Vergi kesmekle yükümlü olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kesinti yaptıkları vergileri ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar, zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, yapacakları vergi kesintisi ile ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirminci günü akşamına kadar verebilirler (GVK. m. 98).

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler (GVK. m. 100).

5.3. Münferit Beyanname

Münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye zorunda olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine aittir (GVK. m. 82/3).

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar;

- Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını gayrimenkulün bulunduğu,
- Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını mal ve haklarını Türkiye'de elden çıkarıldığı,
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,

- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların GVK. 45. maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakları tahsili dahil) ticari, zirai ve mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı,
- Diğer hallerde Maliye Bakanlığı’nca belirlenen, yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar (GVK. m. 101).

Münferit beyanname ile bildirilen kazançların vergisi, beyanname verme süreci içinde vergi dairesine ödenir (GVK. m. 120).

Yıllık beyannameyle ilgili

ÖRNEK:

Doktor Cengiz Genç'in 2001 yılındaki faaliyetlerine ilişkin bilgiler şöyledir:

a) Bursa Hayat Hastahanesinde çalışmakta olup 2001 yılında gayrisafi (brüt) 12 milyar lira ücret elde etmiştir.

b) Bursa Setbaşı semtindeki muayenehanesinden; 5 milyar liralık gidere karşılık 15 milyar lira tahsil etmiş, 2 milyar lira 2002 yılına kalmıştır.

c) Kendi konusuyla ilgili faaliyet gösteren işletmesinden net 5 milyar lira kazanç elde etmiştir.

d) Sağlıkla ilgili bir kitap yazıp, yayın hakkını Ekin Kitabevine 1.5 milyar liraya satmıştır.

e) Dedesinden kalan 800 dönümlük tarlasına buğday ekmiş ve bunların satışından 5.7 milyar lira hasılat sağlamıştır.

f) Kuyumcular Çarşısında bulunan dükkanını bir kuyumcuya kiralamış ve yıllık gayrisafi 7.2 milyar lira kira geliri sağlamıştır.

g) Bursa'nın Çekirge semtinde bulunan 120 milyar değerindeki dairesini, arkadaşına kiralamaktan 1.2 milyar lira, Altıparmak semtinde bulunan, 30 milyar değerindeki diğer dairesini ise, öğrencilere kiralamaktan yıllık 1.8 milyar lira gelir elde etmiştir.

h) Tekstil sanayiinde faaliyet gösteren bir şirkete ortak olmaktan 3 milyar lira temettü (kar payı) elde etmiştir. Ayrıca, bankadaki hesabına 1 milyar lira mevduat faizi ve 2.5 milyar lira repo geliri tahakkuk etmiştir.

i) Yıl içinde 2.2 milyar lira Geçici Vergi ödemiştir.

Doktor Cengiz, esinin sakatlanması dolayısıyla Devlet Hastanesinden, esinin % 65 oranında sakat olduğuna dair heyet raporu almış ve bunu beyan etmişse de ücret gelirinin hesaplanmasında sakatlık indiriminden yararlanmayacağı ifade etmiştir. Eşi için yaptırdığı özel sağlık sigortası karşılığı 1250 milyon lira prim ödemiştir. Vergiden muaf olan Uludağ Üniversitesi Vakfına 1.5 milyar lira bağışta bulunmuştur.

Yukarıdaki bulgulara göre Dr. Cengiz Genç'in ödeyeceği gelir vergisi ve fon payını hesaplayınız⁹⁸.

ÇÖZÜM:

⁹⁸ Bkz. Yüce, Mehmet – Gerçek, Adnan, “Gelir Vergisinde Yıllık Beyannamenin Düzenlenmesi”, Bursa SMMMO Bülten, Sayı: 6, Bursa, Ocak 2000, s. 13-14.

"Beyanname verilmeyen haller" başlığım taşıyan GVK m. 86 gereğince; Bursa Hayat Hastahanesinden aldığı ücret, tevkif suretiyle vergilendirilmiş olduğundan; kitabının yayın hakkını satması karşılığı elde ettiği telif kazancı, serbest meslek kazançlarında telif kazançları istisnasına girdiğinden; zirai kazancı, işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığından (buğdayda sınır 900 dönüm) bankadaki hesabına yatan mevduat faizi ve repo geliri, üzerlerinden vergi tevkifatı yapıldıkları için (GVK Geçici m. 55; 2000, 2001, 2002 yılı gelirleri için) beyannameye dahil edilmez. Bu durumda GV Beyannamesinde şu gelir unsurları yer alacaktır.

- Serbest Meslek Kazancı (Serbest meslek kazançlarında tahsil esaslı geçerli olduğundan 15 milyar - 5 milyar = 10 milyar)	10.000.000.000.-
- Ticari Kazanç	5.000.000.000.-
- Gayrimenkul Sermaye iradı (işyeri) (7.2 milyar x % 25 Götürü gider = 1.8 milyar 7.2 milyar -1.8 milyar = 5.4 milyar)	5.400.000.000.-
- Gayrimenkul Sermaye iradı (Konut) . 1. Konut için Emsal Kira Bedeli. 120 milyar x%5=6 milyar 6 milyar > 1.2 milyar olduğu için 6 milyar esas alınır. 2. Konut İçin Emsal Kira Bedeli 30 milyar x % 5 = 1.5 milyar 1.5 milyar < 1.8 milyar olduğu için 1.8 milyar esas alınır. Dr. Cengiz Genç SMK ve Ticari Kazanca sahip olduğu için yıllık beyanname vermek zorundadır. Bu nedenle konut istisnasından yararlanamaz. Sadece % 25 götürü gider indirimi yapılabilir. Bu Durumda; 6 milyar +1.8 milyar = 7.8 milyar 7.8 milyar x % 25 =1.950 milyon 7.800.000:000 - 1.950.000.000 = 5.850.000.000.-	5.850.000.000.-

- Menkul Sermaye iradı 3 milyar x 1/5 vergi alacağı = 600 milyon 3 milyar + 600 milyon = 3.6 milyar	3.600.000.000.-
- TOPLAM BEYAN EDİLECEK TUTAR	29.850.000.000.-

- İNDİRİLECEK UNSURLAR - ikinci derecede sakat olduğundan dolayı, eş için yıllık özel indirim tutamın 4 katı kadar sakatlık indiriminden yararlanır. 360 milyon (yıllık özel indirim tutarı) x 4 = 1.440 milyon - Eşi için yaptırdığı özel sağlık sigortası priminin tamamını indirebilir. Çünkü; 29.850.000.000 x % 5 = 1.492.500.000.- 1.492.500.000 > 1.250.000.000 olduğundan 1.250.000.000 indirilecek sigorta primi olur. - Uludağ Üniversitesi Vakfına yaptığı bağışını; 29.850.000.000 x % 5 = 1.492.500.000 1.492.500.000 < 1.500.000.000 olduğundan 1.5 milyar liranın 1.492.500.000 lirasını indirebilir.	4,182.500.000.-
- VERGİYE TABİ MATRAHI	25.667.500.000.-
- HESAPLANAN GELİR VERGİSİ ⁹⁹	7.093.620.000.-

⁹⁹ 2001 Yılı Kazançları İçin Gelir Vergisi Tarifesi (2000/1689 sayılı BKK)
- 2.800.000.000 liraya kadar..... % 20
- 7.000.000.000 liranın 2.800.000.000 lirası için 420.000.000 lira, fazlası % 25
- 14.000.000.000 liranın 7.000.000.000 lirası için 1.260.000.000 lira, fazlası % 30
- 35.000.000.000 liranın 14.000.000.000 lirası için 3.010.000.000 lira, fazlası % 35
- 70.000.000.000 liranın 35.000.000.000 lirası için 9.310.000.000 lira, fazlası % 40
- 70.000.000.000 liradan fazlasının 70.000.000.000 lirası için 21.560.000.000 lira, fazlası % 45 oranında vergilendirilir.

-MAHSUP EDİLECEKLER - Geçici Vergi 2.200.000.000.- -GMSİ Stopajı 1.440.000.000.- (7.2 milyar x % 20 ¹⁰⁰ = 1.440.000.000) - Vergi Alacağı 600.000.000.-	4.240.000.000.-
- ÖDENECEK GELİR VERGİSİ	2.853.625.000.-
- HESAPLANAN FON PAYI (7.093.625.000 x % 10 = 709.362.500)	709.362.500.-
- MAHSUP EDİLECEK FON PAYI - Vergi alacağı fon payı (600 milyon x % 10 = 60 milyon) - Tevkifatlarla birlikte kesilen fon payı (1.440.000.000 x % 10 = 144.000.000)	204.000.000.-
- ÖDENECEK FON PAYI	503.362.500.-

¹⁰⁰ 99/13646 sayılı BKK ile 1.12.1999 dan itibaren % 20 Bkz. GVK m.94/5.a

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAYCAN GELİR VERGİSİ İLE TÜRK GELİR VERGİSİNİN DEĞERLENDİREMESİ

Azerbaycan Gelir Vergisi ile Türk Gelir Vergisini karşılaştırmanın bazı zorlukları vardır. Bu zorluklar 1950'lerde modern vergi sistemine geçiş yapan Türkiye ile bağımsızlığını 1991'de kazanmış ve daha serbest piyasa ekonomisine geçiş sürecini yaşamakta olan Azerbaycan'ın Gelir Vergisini karşılaştırmak elbette zordur. Bu nedenle tez konumuzun çerçevesi dışına çıkmadan Türkiye ile Azerbaycan Gelir Vergisini bazı benzer ve farklı taraflarını ortaya koymaya çalışacağız.

1. BENZER TARAFLARI

1.1. Gelir Vergisinin Konusu

Gelir Vergisi konusunu karşılaştıracak olursak, Türk GVK.' na göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir¹; Azerbaycan Vergi Kanununa göre ise, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Vergi konusuna baktığımız zaman iki vergi sisteminde de aynıdır.

1.2. Tam ve Dar Mükellefiyet Şekilleri

GV.' nin mükellefiyet şekilleri açısından, Türk GVK.' na göre bir takvim yılı içerisinde 6 aydan fazla oturanlar tam mükellef sayılmaktadır. Azerbaycan Vergi Kanununa göre ise, bir takvim yılı içerisinde 182 günden fazla oturanlar tam mükellef

¹ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s.3.

sayılmaktadır. Sadece, Türk GVK.' n da ay olarak, Azerbaycan Vergi Kanunda ise gün olarak belirtilmiştir.

1.3. Tam Mükellefiyet Konusu

Tam mükellef konusu Türk GVK.' n da madde 3'te gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilir²; Azerbaycan Vergi Kanununun madde 97/1 göre aynı, gerçek kişilerin Azerbaycan içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergi öderler³.

1.4. Dar Mükellefiyet Konusu

Dar mükellef konusu Türk GVK.'nun madde 6'da Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir; Azerbaycan Vergi Kanununun madde 97/2 göre ise gerçek kişinin gelirleri Azerbaycan Cumhuriyeti kaynaklarından elde ettiği kazanç ve iratlardan vergi öderler.

1.5. Diplomat Muaflığı

Diplomat muaflığı ile ilgili hükümlere gelince, Azerbaycan Vergi Kanununda ve Türk GVK.' n da şu şekilde belirtilmiştir. Yabancı devletlerin Türkiye'de (Azerbaycan'da) bulunan elçi ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de ve Azerbaycan'da resmi bir göreve memur edilenler bu sınıflarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla GV.'nden muaftırlar. Diplomatik ilişkiler açısından,"karşılıklı olma" kuralı geçerli olduğu sürece bir sorun yaratmayan bu düzenleme genellik kuralına aykırıdır⁴.

² Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s.5.

³ Azərbaican, Respublikasının Vergi Məəcəlləsi, (2005), a.g.e., s.129.

⁴ Doğalova Gülmira, Ekonomik Değişim Sürecinde Kazakistan Gelir Vergisi, Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2001, s. 56.

1.6. Tazminat ve Yardımlarda

Türk GVK.' nun m. 25'te yazılı olan tazminat ve yardımlar Gelir Vergisinden istisna edilmiştir⁵. Bunlar;

- Öğrencilere, yaşlılara ve tutuklara ödenen meblağlar vergi dışı bırakılmaktadır;
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul, evlenme ve yetim ikramiyeleri veya iade olunan mevduat sürelerini doldurmamış bulunanlara, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar ve yardımlar;
- Hizmet erbabına işyerinde ve işyerinin eklentilerinde bedava yemek şeklinde sağlanan menfaatler vergi dışı bırakılmaktadır;
- Çırakların ücretlerinin vergi dışı bırakılmaktadır;
- Muhtaç olanlara yapılan yardımlar, çocuk zamları, evlenme ve doğum nedeniyle yapılan yardımlar vergi dışı bırakılmaktadır;
- Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik nedeniyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar vergi dışı tutulmaktadır;
- Genel olarak nafakalar;
- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler.

Azerbaycan Vergi Kanununda ise tazminat ve yardımlar şu şekilde düzenlenmiştir. Bunlar;

- Bütçeden yapılan bir defalık ödeme veya maddi yardımlar;
- Mükellefin zarara uğraması dolayısıyla zararın karşılanması amacıyla verilen tazminatların tutarı;
- Karşılıksız olarak devlet tarafından sağlanan yardımlar, devletçe verilen emekli aylığı, tezavüt maaşları ve yapılan para yardımları, doğum ve hamileliğe göre ve aile reisinin kaybı ile ilgili ödemeler ve yardımlar;
- Kanunla veya ilgili merciler tarafından belirlenen tazminat nitelikli ödemeler, ayrıca askerlerin para ve aynı şekilde aldıkları teminatlar;

⁵ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s.27.

- İlgili merciler tarafından verilmiş bir defalık maddi yardımların tutarları
- İşsizlik yardımları;
- Özürlü çocuklar okullarında eğitim görenler ve yatılı okullarda olan ve bakımı için kayyumluk ücreti almayan çocuklar, keza tam devlet teminatındaki okullar bünyesindeki yatılı okullarda olan çocuklar;
- Emeklilik maaşı ve işsizlik yardımı alan kişiler (çocuklar hariç);
- Devlet bakımında olan kişiler (meslek okulları öğrencileri, çocuk esirgeme yurtlarında bakım görenler);
- Nafakalar;
- Tabii felaket ve diğer hallerinde yabancı devletlerin ve diğer kuruluşlar tarafından verilen bir defalık yardımlar.

1.7. Gelir Vergisinde Tarife Usulü

Türk GVK.' n da ve Azerbaycan Vergi Kanununda, gelir vergisi artan oranlı tarife usulü benimsenmiştir. Azerbaycan Vergi Kanununda aylık ve yıllık vergi matrahlarının en düşük oranı %14 en yüksek oranı ise %35 olarak uygulanmaktadır⁶. Tür GVK.' n da ise ücretlere en düşük oranı %15 en yüksek oranı ise %35, diğer gelirlerde ise en düşük oran %20 en yüksek oran ise %40 olarak uygulanmaktadır.

1.8. Gelir Vergisinden İndirilmeyen Giderler

Türk GVK.'nun madde 41'de, bazı harcamalar ticari faaliyetin gereği olan harcamalar olarak kabul edilmemiş ve gelirden gider olarak düşülemeyeceğini belirtmiştir. Bunlar;

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur),

⁶ Azerbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi, (2005), a.g.e., s.132.

- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Teşebbüs sahibinin eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüsün suçlarından doğan tazminatlar,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerin % 50'si (BK., bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir),
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Azerbaycan Vergi Kanununda da Türk GVK.' un da belirtilen giderlere hemen hemen aynı harcamalar gelirden gider olarak düşülemeyeceğini belirtmiştir. Bu harcamalar;

- Temel fonların alınmasına ve kurulmasına yapılan masraflar ve yatırım nitelikli diğer masraflar, gelirden indirilmez,
- Gayri – ticari faaliyetle ilgili olan masraflar, gelirden düşürülemez,
- Eğlence ve yemek giderleri, keza işçilerin konut ve diğer sosyal karakterli giderleri gider olarak gösterilemez,
- Gerçek kişinin özel tüketimi veya işçilik ücretinin alınması ile bağlı giderleri gelirlerden indirilemez,
- Gerçek görevli izin masraflarının ilgili merciler tarafından belirlenmiş tutardan fazla olan kısmı gelirden indirilemez,
- Ödenilen mali cezalar gelirden indirilemez,

- Azərbaycan Cumhuriyeti'nin veya diğer ölkelerin sınırları içerisinde ödenilen kurumlar vergisi veya gelir üzerinden alınan her türlü diğer vergiler gelirden indirilemez.

1.9. Vatan Hizmetleri Yardımlarında

Türk GVK.' nunda madde 26 aşağıdaki yazılı vatan hizmetleri yardımları Gelir Vergisinden müstesnadır.

1. Harp malullüęü zamları;
2. Harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri;
3. Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetim sıfatıyla yapılan bilimum ödemeler (Bu hükmün tatbikinde hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenler harp, isyan, eşkıya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkumların takibi, manevra ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.);
4. Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar.

Azerbaycan Vergi kanununda Vatan hizmetleri yardımları řu şekildedir, gerçek kişilerin herhangi bir işverene tabi işten elde ettikleri vergiye tabi aylık gelirleri, ücretin vergilendirilmeyen minimum tutarının 400 katı miktarında azaltılır⁷.

- Azərbaycan Cumhuriyeti Milli Kahramanlarının,
- Sovyetler Birliği ve Sosyalist Emeęi kahramanları,
- Şöhret Ordeninin her üç derecesi ile ödöllenmiş kişilerin,
- Şehit olmuş veya sonradan vefat etmiş askerlerin dul eşlerinin,
- Savaş sonucu I ve II grup sakatlık almış kişilerin,
- Yasalarca belirlenmiş şekilde savaş gazisi adı almış kişilerin,

⁷ *Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi*, (2005), a.g.e., s. 138.

- 1941-1945 İkinci Dünya Savaşı yıllarında arka cephede özverili çalışmalarına göre madalyalarla ödüllendirilmiş kişilerin,
- Çernobil Nükleer Santralindeki kaza, sivil veya askeri amaçlı nükleer santrallerinde diğer radyasyon kazaları sonucu, keza nükleer tesislerin herhangi çeşidi, aynı zamanda nükleer silahları ve uzay teknik araçları ile ilgili deneyler, talimler ve diğer işlemler sonucunda radyasyonla ilgili hastalığa bulaşmış veya bu hastalıkları yaşamış kişilerin,
- Vefat etmiş, yahut sonradan vefat etmiş askerlerin velileri, keza görevlerini yaparken ölmüş devlet memurlarının velileri ve eşleri. Bu kişilerin eşlerine imtiyazlar o zaman verilir ki, onlar yeniden evlilik yapmasınlar,
- 1990 yılı Ocak ayının 20'sinde SSCB'nin ordusunun müdahalesi sonucu, keza Azerbaycan Cumhuriyetin arazi bütünlüğünün korunması zamanı vefat etmiş kişilerin velileri ve eşleri. Bu kişilerin eşlerine imtiyazlar o zaman verilir ki, onlar yeniden evlilik yapmasınlar.

1.10. Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde

Tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir:

1. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci veya memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (Özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri Devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir.);
2. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye yemek, barınma ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;
3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseler veya tahsil masrafları deruhde edenler tarafından verilen paralar.

Azerbaycan Vergi Kanununda ise tahsil ve tatbikat ödemeleri şu şekilde sıralanmıştır. Bunlar;

- Bazı kategorilere göre askeri hizmetlerin özel hizmet durumlarına göre ödenen para;
- İşveren tarafından işçinin askeri ve alternatif hizmete çağrılması ile ilgili ödenilen masrafların mevzuata göre dikkate alınan tutar;
- Süreli hizmetteki askerler için tütün ürünleri yerine ödenilen para;
- Hizmetle ilgili askerlerin yer değişimi zaman ödenilen yol masrafları;
- Askerlere sahrada (çölde) hizmet parası;
- Askerlere bina kirası için verilen yardımlar;
- Askerlere gıda yerine verilen para yardımları;
- Askerlere çalışma giysilerinin hazırlanmasına göre ödenilen para yardımları;
- Azerbaycan Cumhuriyeti'nin yüksek dağ bölgelerinde kötü iklim durumlarında hizmet eden askerlere verilen ek para.

1.11. Teşvik İkramiye ve Mükafatlar

Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Bunlar;

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar;
2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve Ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilenlere; uçuş hizmetleri, denizaltına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;
3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;
4. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.

Türk GVK.' nunda yer alan teşvik ikramiye ve mükafatlar Azerbaycan Vergi Kanununda şu şekilde sıralanmıştır. Bunlar;

- Yarışlarda ve müsabakalarda eşya şeklinde alınan ödüllerin tam değeri, uluslararası yarış ve müsabakalarda para şeklinde alınan ikramiyelerin değeri aylık gelirin vergiden istisna edilen tutarının 4000 katına kadar, ülke, şehir ve ilçelerde yarış ve müsabakalarda ise 2000 katına kadar,
- Paraşütle atlayanlar için ödenen para ödülleri,
- Deniz kuvvetlerinde uzun süreli ve ara vermeden hizmet edenlere bir defalık ödenen para ödülleri,
- Hava kuvvetlerinde ve komandolar ara vermeden hizmet edenlere ödenen bir defalık para ödülleri,
- Askeri akademi kurumlarını bitiren mezunlara ödenen bir defalık para ödülleri,
- Deniz kuvvetlerinde hizmet edenlere ödenilen para,

2. FARKLI TARAFLARI

2.1. Gelir Unsurları

Gelir Unsurları bakımından karşılaştığımız zaman Türk GVK.'nun 2. maddesinde gelirin unsurları; Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul İratları, Menkul Sermaye İratları, Diğer Kazanç ve İratlar olarak sıralanmıştır⁸. Azerbaycan Vergi Kanununun 97/3 maddesine göre gelir unsurları; Ücret şeklinde elde edilen gelirler, İstihdam dışı faaliyetten elde edilen gelirler, Vergiden muaf tutulan gelirler dışımda kalan diğer gelirler olarak sıralanmıştır⁹. Yani Türk GV.' nde gelir unsurları yedi yere Azerbaycan Vergi Kanununda gelir unsurları üç yere ayrılmıştır.

⁸ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s.3.

⁹ Azərbaican, Respublikasının Vergi Məcəlləsi, (2005), a.g.e., s.129.

2.2. Ticari Kazanç

Azerbaycan Vergi Kanununda, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan ticari kazançlar gelir unsurların istihdam dışı faaliyetten elde edilen gelirlerin müteşebbislik faaliyetinden elde edilen gelirler grubunda yer almaktadır.

Türk GVK.'nun da ise her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç şeklinde ayrıca gelir unsuru oluşturulmuştur. GVK.'nun 37.maddesinin 2. fıkrasında mutlak olarak ticari kazanç sayılan faaliyetlere yer verilmiştir¹⁰. Bunlar;

- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesi;
- Coberlik işleri, (Cober; borsada kendi nam ve hesabına menkul değerlerin alım satımını kişilerin faaliyetlerini ifade etmektedir);
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesi;
- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetleri;
- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satım ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetleri;
- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar;
- Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.

2.3. Sakatlık İndirimi

Ücret gelirini sakat olarak elde edenlerin sakat olamayanlara göre daha fazla bir mali imkanla korunması amacıyla getirilmiş bir müessese olan sakatlık indirimi Türk GVK.' n da ve Azerbaycan Vergi Kanununda yer almaktadır.

¹⁰ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s.40.

Türk GVK. m. 31’de “çalışma gücünün asgari % 80’ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari % 60’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Sakatlık indirimi;

- Birinci derece sakatlar için 480,000,000 lira,
- İkinci derece sakatlar için 240,000,000 lira,
- Üçüncü derece sakatlar için 120,000,000 liradır.

Azerbaycan Vergi Kanununun m.102/3’te I ve II. Grup sakatların (savaş sakatları hariç) herhangi işverene tabi işten elde ettikleri vergiye tabi aylık gelirleri, ücretin vergilendirilmeyen minimum tutarının 100 katı kadar azaltılır¹¹. Azerbaycan Vergi Kanununda üçüncü derece sakatlara yer verilmemiştir. Azerbaycan Vergi Kanununda birinci ve ikinci derece sakatlara aynı oranda uygulanmaktadır. Oysa Türk GVK.’ nunda birinci, ikinci ve üçüncü derece sakatlar olarak ayrılmış ve farklı oranlar uygulanmaktadır.

2.4. Menkul Sermaye İradı

Azerbaycan Vergi Kanununda faiz gelirleri ve kar payları istihdam dışı faaliyetten elde edilen gelirlerin gayri müteşebbis faaliyetinden elde edilen gelir grubunda yer almaktadır. Türk GVK.’ nun 75. maddesi faiz gelirlerini ve kar paylarını menkul sermaye iradı saymaktadır. Kanunun aynı maddesinin 2. fıkrasında nelerin menkul sermaye iradı sayılacağı açık şekilde belirtilmiştir. Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır¹². Bunlar;

- Her çeşit hisse senetlerinin kâr payları,
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar,

¹¹ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2005), a.g.e., s.139.

¹² **Topluca Türk Vergi Kanunları**, 2004, a.g.e., s.89.

- Kurumların Yönetim Kurulu Başkanı ve üyelerine verilen kâr payları;
- Dar mükellef kurumlarca elde edilen bazı menkul sermaye iratları,
- Her çeşit Tahvil ve Hazine Bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,
- Her çeşit alacak faizi,
- Mevduat faizleri,
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,

2.5. Serbest Meslek Kazancı

Azerbaycan Vergi Kanununda royaltiler (işletme payları, telif ücretleri) adı altında toplanan gelirler istihdam dışı faaliyetten elde edilen gelirlerin gayri müteşebbis faaliyetinden elde edilen gelir grubunda yer almaktadır. Türkiye GVK.' n da ise telif hakları daha farklı alanlarda ele alınmıştır ve bu hakların sahipleri ve bunların mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancı sayılmaktadır ve elde ettikleri kazançlarda 18. maddeye göre GV.' nden müstesnadır.

2.6. Gayrimenkul Sermaye İradı

Türk GVK.' n da gayrimenkul mal ve haklar kişinin özel mal varlığına dahil ise gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Azerbaycan Vergi Kanununda ise gayrimenkul mal ve haklar istihdam dışı faaliyetten elde edilen gelirin gayri müteşebbis faaliyetinden elde edilen gelir grubunda yer almaktadır.

Türk GVK.' n da eğer gayrimenkul ve haklar ticari bir işletmenin aktifinde kayıtlı ise, bunların kiraya verilmesinde sağlanan gelir ticari, zirai bir işletmenin aktifinde kayıtlı ise, bunların kiraya verilmesinde sağlanan gelir zirai kazanç olarak kabul edilir. Bu durum Azerbaycan Vergi Kanununda gayrimenkul ve haklar ister ticari bir işletmenin aktifinde isterse zirai bir işletmenin aktifinde olsun kiraya verilmesinde elde edilen gelir istihdam dışı faaliyetten elde edilen gelirlerin gayri müteşebbis faaliyetinden elde edilen gelir grubunda yer alacaktır.

2.7. Gelir Vergisinden İndirilen Giderler

Azerbaycan Vergi Kanunda gelir vergisinden indirilen giderler şu şekilde sıralanmıştır.

- Şüpheli alacakların gelirden düşülmesi,
- Bilimsel araştırma, proje çalışmaları ve tecrübe – deneyim işlerine yapılan masrafların gelirden indirilmesi,
- Yedek sigorta fonlarına ayırmaların gelirden indirilmesi,
- Sigorta ödemelerinin gelirden indirilmesi,
- Tamir masrafların gelirden düşülmesi,
- Emlak satışından oluşan zararlar,
- Zararın aktarılması.

Türk GVK.' nunda 3. bölümde anlattığımız gibi gelirden indirilecek giderler gelir unsurlarında ayrı ayrı gösterilmiştir. Azerbaycan Vergi Kanununda ise gelirden indirilecek giderler gelir unsurları için genel olarak sıralanmıştır.

2.8. Ücretlerle İlgili Diğer İstisnalar

Türk GVK.' n da yer alan ücretlerle ilgili diğer istisnalar Azerbaycan vergi sisteminde yer almamaktadır.

2.9. Vergilerin Bütçelerde Yer Alması

Türk Vergi Sisteminde Emlak vergisi içerisinde bulunan Bina ve Arazi vergisi ister gerçek kişiye isterse tüzel kişiye veya kuruma ait olsun yinede vergisi Belediye bütçesine ödenir. Ama Emlak vergisi Azerbaycan Vergi Sisteminde ise Bina ve Arazi eğer gerçek kişiye ait ise vergisini Belediye Bütçesine, tüzel kişiye veya kuruma ait ise Devlet bütçesine ödenir¹³.

Azerbaycan vergi sisteminde yer alan maden vergisi (yerel nitelikli inşaat malzemeleri üzere maden vergisi hariç) devlet bütçesine, yerel nitelikli inşaat malzemelerinin kullanımına göre maden vergisi ise yerel (belediye) bütçeye aktarılır.

2.10. Ticari ve Zirai Kazançların Gerçek Usulde Saptanması

Türk vergi sisteminde ticari kazancın gerçek usulde saptanması yolları VUK. m.176'da yer alan birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccar ayrımına göre farklılaşmaktadır. VUK. m.176 birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre vergiye tabi tutulacağını belirtilmiştir.

Zirai kazançlarda yasada belirtilen koşulları taşıyan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit edilir. Gerçek usul ticari kazançta olduğu gibi bilanço ve işletme hesabı esasından oluşur. Ancak ticari kazançlardan farklı olarak yasa koyucu bilanço esasını uygulamayı zorunlu tutmamış, gerçek usulde vergilenecek çiftçilerden isteyenlerin

¹³ **Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, (2005), a.g.e., s.208.

bilanço esasını uygulayabileceğini öngörmek suretiyle bilanço esasını seçimlik bir kural olarak kabul etmiştir.

Bilanço esasına göre defter tutmak isteyen çiftçiler GVK. m. 59 hükmü gereği, yazı ile talep etmeleri halinde izleyen dönem başından, yeni işe başlayanlarda ise, işe başlama tarihinden itibaren bilanço usulüne göre defter tutarlar. Bu şekilde bilanço esasını iki yıl geçmedikçe bu usulden vazgeçemezler. Zirai kazancın bu usulde vergilendirilmesinde ticari kazancın bilanço usulüne göre vergilendirilmesi hükümleri uygulanır.

Azerbaycan vergi kanununa baktığımız zaman Türk vergi sistemindeki gibi detaylı şekilde ayrıma gidilmemiştir. Azerbaycan Vergi Kanununda sadece iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar, kasa yöntemi ve hesaplama yöntemi.

Mükellef, vergilerin kaydını kasa yöntemi veya hesaplamalar yöntemi ile yapabilirler, bu şartla ki, mükellef yılı içerisinde aynı yöntemi uygulamış olsun.

2.11. Ticari Kazancın Basit Usulde Saptanması

4369 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki hükümlere göre, ticari kazancın tespiti gerçek usulde yapılmakla birlikte ayrıca götürü usulde vergilendirme yapılmaktaydı. Götürü usule tabi mükellefler ticari faaliyetini yürürlükten belge vermemekteydiler. Basit usul; geliri sınırlı olan bakkal, kasap gibi küçük ticaret erbabı; tamirci, terzi, marangoz gibi küçük sanat erbabı ve şehir içinde taşımacılık faaliyetinde bulunan taksici, dolmuşçu gibi küçük esnaf için getirilen bir uygulamadır. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Bu başlığı Azerbaycan vergi kanununla karşılaştığımız zaman Azerbaycan vergi kanunda yer almamaktadır.

2.12. Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirim müessesesi, kazanç sahiplerinin uygun yatırımları için yapılan harcamaların belli bir yüzdesini oluşturan tutarın, vergiye tabi kazançlardan indirilmesi yoluyla uygulanan bir vergi teşvik sistemidir.

Türk vergi sisteminde yer alan yatırım indirim müessesesi Azerbaycan vergi kanununda yer almamaktadır. Azerbaycan'da yapılacak yabancı ve yerli yatırımlar için büyük bir dezavantajdır.

2.13. Esnaf Muaflığı

GVK.'nun m.9'da ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretiyle çalışanlar GV.'nden muafır¹⁴.

- 1) Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile uğraşanlar,
- 2) Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, odun ve kömür kırıcısı, fotoğrafçı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı,
- 3) Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar,
- 4) Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya kadar makinesiz veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar,
- 5) Dışarıdan işçi almamak, makine gücü kullanmamak kayıt şartı ile oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her çeşit nakış işlerini ve her çeşit turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, ip ve urganlar, dükkan açmaksızın satanlardan,

¹⁴ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s. 9-11.

- 6) Ziraat işlerinde kullandıkları, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarda nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler.

Azerbaycan Vergi Kanununa incelediğimiz zaman Türk vergi sisteminde yer alan Esnaf muafılığı Azerbaycan vergi sisteminde yer almamaktadır.

2.14. Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratlar yedinci gelir unsuru olarak yukarıda belirttiğimiz gibi altı gelir unsuru içine girmeyen ve bunlarla ilişkilendirilmeyen nitelikleri GVK.' da belirtilen gelirleri kapsamına almaktadır.

Gelire giren diğer kazanç ve iratlar GVK.'nun m. 80'de şu şekilde açıklanmıştır. Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi gelire dahildir¹⁵;

- 1) Değer artış kazançları
- 2) Arızı kazançlar

Gelire giren değer artış kazanç ve iratlar GVK.'nun mük. 80. maddesinde aşağıda yazılı mal ve hakların elde çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır. Bunlar;

- İvazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla olan süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (üç aylık süreyi bir yıla kadar çıkartmaya veya tekrar kanuni süreye kadar indirmeye BK. yetkilidir),
- Belirli Hakların elden çıkarılması,

¹⁵ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s.95.

- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
- Gayrimenkuller ile bazı mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

Türk vergi sisteminin GVK' nunda yer alan ve Gelir Vergisinin yedinci unsuru olan diğer kazanç ve iratlar Azerbaycan Vergi Kanununda farklı bir şekilde yer almaktadır.

2.15. Sergi ve Panayır İstisnası

Türk GVK.'nunda yer alan sergi ve panayır istisnası dar mükellefiyete tabi olanların¹⁶:

1. Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla);
2. Bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar;

Gelir Vergisinden müstesnadır.

Türk Vergi sisteminde yer alan sergi ve panayır istisnası Azerbaycan Vergi Kanununda yer almamaktadır. Bu durum Azerbaycan Cumhuriyeti yapılacak olan sergi ve panayırlar için bir dezavantaj olmaktadır.

¹⁶ Topluca Türk Vergi Kanunları, 2004, a.g.e., s.31.

2.16 Sadeleştirilmiş (Basit) Vergi

Sürümü yüksek olan malları üreten müesseseler, kredi ve sigorta kuruluşları, yatırım fonları, kıymetli kağıtlar piyasasının profesyonel katılımcıları hariç, KDV amaçları için sicil kaydı yapılmamış müesseseler mülkiyetinde veya kullanımında olan nakil vasıtaları ile Azerbaycan Cumhuriyeti' nin arazisinde yolu ve yük taşımaları (o cümleden taksi ile) uğraşan şahıslar sadeleştirilmiş sistem üzere verginin mükellefleridir¹⁷.

Azerbaycan Vergi Kanununda yer alan Basit vergi Türk GVK.' nunda yer almamaktadır.

¹⁷ Azərbaican, Respublikasının Vergi Məcəlləsi, (2005), a.g.e., s. 222.

SONUÇ

Sosyalist yapıdan serbest piyasa ekonomisine geçmekte olan Azerbaycan için ekonomik kalkınma ve gelişmeyi başlatmak ve bu süreci hızlandırmak için devlet iktisat ve maliye politikası araçlarından yararlanmalıdır. Bu bakımdan, vergiler devletin veya devletlerin en önemli finansman kaynağıdır. Bilindiği gibi, piyasa ekonomisinde vergi gelirleri içindeki en önemli payı da gelir vergisi tutmaktadır.

Sovyetler Birliğinden 1991 bağımsızlığını kazandıktan sonra serbest piyasa ekonomisine geçmekte olan Azerbaycan Cumhuriyeti için daha düzenli ve daha etkin bir gelir vergisi gerekmektedir. Çok karmaşık ve düzensiz yapıya sahip olan Azerbaycan vergi sistemi hem vergi mükelleflerini, hem de vergi dairelerini zora sokmaktadır. Vergi maddeleri açık bir dille herkes tarafından anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmelidir.

Azerbaycan vergi kanunda gelir unsurları Ücret şeklinde elde edilen gelirler İstihdam dışı faaliyetten elde edilen gelirler ve Vergiden muaf tutulan gelirler dışında kalan diğer tüm gelirler olarak üç yere ayrılmaktadır. Girişimcilik faaliyeti alanı geniş olmasından dolayı Azerbaycan Vergi Kanununda Türk Gelir Vergisi Kanununun 2.maddesinde sıralanan ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde düzenlenirse hem mükellefi ve hem de vergi daireleri açısından vergilemede karmaşıklık olmaz kolaylık sağlanır.

Devletin, bir suç unsuru olan vergi kayıp ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla vergi güvenlik önlemlerini ve iyi bir denetim sistemini geliştirmesi gerekir. Vergi kayıp ve kaçakçılığını yapan mükelleflere de ağır cezalar verilmelidir. Böylece, gerekli olan hukuki tedbirler alındıktan sonra vergi sisteminin uygulaması daha adil ve daha verimli olabilir.

Sosyal amaçla uygulanan esnaf muaflığı ve ekonomik amaçla uygulanan yatırım indirimi Azerbaycan Vergi Kanununda uygulanmalıdır. Örneğin, Türk gelir vergisi bünyesinde ekonomik amaçla uygulanan yatırım indirimi Azerbaycan Cumhuriyeti'nde uygulandığı ülkenin bazı ekonomik faaliyet türlerini gelişmesini hızlandıracaktır.

Vergi yasaları çıkartılırken, mutlaka bu konuyla ilgili uzmanların görüşüne başvurulmalıdır, hatta yasalar uzmanlar tarafından hazırlanmalıdır.

Gelişmekte olan Azerbaycan Cumhuriyeti iyi bir vergi sistemi uygulamak istiyorsa gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerini inceleyerek ve örnek alarak ve özellikle iyi taraflarını uygulamalıdır.

KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi büro Kitabevi, Ankara 1995.
- AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991.
- Azərbaycan, Respublikasının Vergi Məcəlləsi**, Hüquq ədəbiyyatı Nəşriyyatı, Bakü, 2000 (2005).
- BIYIK, Recep – KIRATLI, Aydın, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2001.
- DOĞALOVA, Gülmira, **Ekonomik Değişim Sürecinde Kazakistan Gelir Vergisi**, Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2001.
- EDİZDOĞAN, Nihat, **Kamu Maliyesi 2**, Ekin kitabevi, Bursa 2000.
- EDİZDOĞAN, Nihat - ÖZKER, Niyazi, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, 2003.
- F. Ə. Məmmədov, A.F. Musayev, M.M. Sadıgov, Z. H. Rzayev, Y.A. Kəlibiyev, **Vergi Tutmanın Nazari ve Metodoloji Esasları**, Bakü 2001.
- <http://members.fortunecity.com/azerbaycan/ekonomi.htm>, 25/04/2005.
- <http://www.foreigntrade.gov.tr/DUNYA/RAPOR/baku/genelco.htm>, 25/04/2005.
- <http://www.taxes.gov.az/gunun/mecelle.shtml>, 27/04/2005.
- <http://www.ngo-az.org/contents.php?cid=439>, 27/04/2005.
- <http://vergi.org/vergirehberi/gelir-vergisi.htm>, 05/05/2005.
- <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>, 25/06/2005
- KARACA, Ayhan, “**Azerbaycan’da Ekonomik Değişim Süreci ve Reformların 10. Yılı**”, www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ocakozel2002/ayhan.htm, 25/04/2005.

- KIZILOT, Şükrü, “**2004, 2005 ve 2006 Yıllarına İlişkin Gelir Vergisi Kılavuzu**”, Hürriyet Gazetesi Eki, 26/04/2005.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2002 (2003, 2004).
- Topluca Türk Vergi Kanunları**, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2004 (2005).
- ULUATAM, Özhan - METHİBAY, Yaşar, **Vergi Hukuku**, Ankara, 1999.
- USLU, Yakup, “**Azerbaycan Vergi Sistemi Hakkında Özel Not**”, Maliye Dergisi, Mayıs-Ağustos 1998, Sayı: 118. ss. 34-46.
- USLU, Yakup, **Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu**, T.C. BAKÜ BÜYÜKELÇİLİĞİ Maliye Müşavirliği, Eylül 2000, Bakü.
- YÜCE, Mehmet – GERÇEK, Adnan, “**Gelir Vergisinde Yıllık Beyannamenin Düzenlenmesi**”, Bursa SMMMO Bülten, Sayı: 6, Bursa, Ocak 2000.

EK

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ İLE AZERBAYCAN CUMHURİYETİ
ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÇİFTE
VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI**

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ
VE
AZERBAYCAN CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ**

İki Devletin tam yetkili temsilcileri; Türkiye Türkçe'sinde iki nüsha olarak düzenlenen bu Anlaşmayı 9 Şubat 1994 tarihinde Ankara'da imzalanmıştır ve 01/01/1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Anlaşmanın kapsamına giren kişiler Türkiye veya Azerbaycan'ın veya her ikisinin mükellefi (mukimi) olan kişilere uygulanacaktır.

“Bir Akit Devlet” ve “Diğer Akit Devlet” terimleri, metnin gereğine göre, Türkiye veya Azerbaycan anlamına gelir.

Bu anlaşma, hangisinde, ne şekilde alındığına bakılmaksızın, her bir Akit Devlette veya politik alt bölümlerinde ya da mahalli idarelerinde gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır. Menkul veya gayrimenkul varlıkların devrinden doğan kazançlara uygulanan vergiler ile ücretin toplam tutarı üzerinden müteşebbisçe ödenen vergiler ve bunun yanı sıra sermaye değer artışlarına uygulanan vergiler dahil olmak üzere, toplam gelir veya gelirin unsurları üzerinden alınan tüm vergiler, gelirden alınan vergiler olarak kabul edilecektir¹.

¹ <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>, 25/06/2005

➤ **Ticari Kazançlar**

Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, bu teşebbüsün kazançları diğer Devlette, sadece işyerine atfedilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilir.

Bir Akit Devlet teşebbüsü Diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, bu işyerine her iki Akit Devlette de, eğer bu işyeri, aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız nitelik kazansaydı ne kazanç elde edecek idiyse, böyle bir kazanç atfedilecektir.

İşyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan, yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.

➤ **Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir**

Gayrimenkul varlığı, müteferrik varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları her çeşit dalyanları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletme hakkından veya işletilmesinden doğan sabit ya da değişken ödemeler üstündeki hakları kapsayacaktır; gemiler, vapurlar ve uçaklar gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.

Bir Akit Devlet mükellefi Diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu Diğer Devlette vergilendirilebilir.

Gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır. Bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire de uygulanacaktır.

➤ **Gemicilik, Hava ve Kara Taşımacılığı**

Türk şirketleri ile Türk uyruklu gerçek kişilerin uluslar arası trafikte işlettikleri gemi, uçak ve kara nakil vasıtalarından Azerbaycan'da elde ettikleri kazançlar, Azerbaycan'da değil Türkiye'de vergilendirilecektir. Araçların kiralanması da bu kapsamdadır².

➤ **Faiz**

Bir Akit Devlette doğan ve Diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen faiz, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Bununla beraber, faiz elde edildiği Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilen dirilebilir; ancak vergi, faizin gayri safi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

Azerbaycan'da doğan ve Türkiye Hükümeti'ne, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'na veya Türkiye İhracat Kredisi Bankası AŞ.' ne ödenen faizler Azerbaycan vergisinden muaf tutulacaktır. Türkiye'de doğan ve Azerbaycan Hükümeti'ne veya Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Bankası'na ödenen faizler Türk vergisinden muaf tutulacaktır³.

Bir devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen faizin, o Akit Devlette elde edildiği kabul edilecektir. Bununla beraber, faiz ödeyen kişi, bir Akit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantılı

² Uslu, a.g.e., s.31

³ <http://www.gelirler.gov.tr/...>

bir işyerine sahip olduğunda ve faiz bu işyerinden kaynaklandığında söz konusu faizin, işyerinin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

➤ **Gayri Maddi Hak Bedelleri**

Gayri maddi hak bedelleri terimi, sinema filmleri, radyo veya televizyon yayınlarında kullanılan filmleri ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönetiminin veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı ile sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar.

Bir Akit Devlette doğan ve Diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayri maddi hak bedelleri, bu Diğer Devlette vergilendirilebilir. Bununla beraber söz konusu gayri maddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayri maddi hak bedeli elde eden kişi gayri maddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, gayri maddi hak bedelinin gayri safi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır⁴.

Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayri maddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdarı arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici gerçek lehdarı arasında karşılaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Böyle bu durumda, ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatı uyarınca vergilendirilebilecektir.

⁴ <http://www.gelirler.gov.tr/...>

➤ **Sermaye Değer Artış Kazançları**

Bir Akit Devlet teşebbüsünün, Diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların veya bir Akit Devlette serbest meslek faaliyet icra etmek üzere kullandığı bir sabit yere ait menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazanç, bu işyerinin veya sabit yerin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilir⁵.

Türk şirketleri ve Türk vatandaşlarının ticari işletmeleri veya özel mülkiyet şeklinde Azerbaycan'da sahibi buldukları gayrimenkullerin elden çıkarmaları halinde ortaya çıkan kazanç Azerbaycan'da vergilendirilecektir⁶.

Hisse senedi, tahvil gibi menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergileme hakkı; alım-satım arasında geçen süre bir yıldan az ise vergileme hakkı Azerbaycan'a, 1 yıldan fazla ise vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır.

Bir Akit Devlet mukimince uluslar arası trafikte işletilen gemi, uçak veya kara nakil vasıtalarının veya söz konusu gemi, uçak veya kara nakil vasıtalarının işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca bu teşebbüsün kanuni merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

➤ **Serbest Meslek Faaliyetleri**

Meslek faaliyetleri deyimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.

Bir Akit Devlet mukiminin, mesleki faaliyetlerden ve bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerden elde ettiği gelir, bu kişinin diğer akit Devlette faaliyetlerini icra etmek

⁵ <http://www.gelirler.gov.tr/...>

⁶ Uslu, a.g.e., s.31

için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip olamaması şartıyla yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bu türden sabit yere sahip olduğunda yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

➤ **Ücretler**

Türk vatandaşı işçiler, Azerbaycan'da hizmet görmek ve ücret elde etmekte iseler, bu ücretin vergileme hakkı Azerbaycan'a ait olacaktır⁷.

İşçi 12 aylık süreyi aşmayan ve kazancı bu nedenle Azerbaycan'da vergilendirilmeyecek olan bir Türk müteahhidi işverenin yanında çalışmakta veya uluslar arası nakliyecilik faaliyeti ile iştigal eden Türk şirketlerinin nakil aracında çalışmakta ise, bu işçilerin ücretleri Türkiye'de vergilendirilecektir.

Müdürlere yapılan ödemeler, bir Akit Devlet mukiminin, Diğer Akit Devlet mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu veya benzeri bir organın üyesi ve diğer benzeri ödemeler, bu Diğer Devlette vergilendirilebilir.

➤ **Öğretmen ve Öğrenciler**

Bir Akit Devleti ziyareti sırasında veya ziyaretinden hemen önce Diğer Akit Devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen Devlette yalnızca öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci veya stajyer, geçimini, öğrenim veya mesleki eğitimini sağlayabilmesi için ilk bahsedilen Devletin dışındaki kaynaklardan yapılan ödemeler, ilk bahsedilen Devlette vergilendirilmeyecektir⁸.

Aynı şekilde, bir Akit Devleti ziyareti sırasında veya hemen öncesinde Diğer Akit Devletin mukimi olan ve ilk bahsedilen Devlette esas itibariyle öğretim ve bilimsel araştırma yapmak amacıyla iki yılı aşmayan bir süre veya süreler için bulunan öğretmen

⁷ Uslu, a.g.e., s.31

⁸ <http://www.gelirler.gov.tr/...>

ve ğretim üyesinin, ğretim veya araştırma karşılığında bahsedilen Devletin dışındaki kaynaklardan elde ettiği gelirler, ilk bahsedilen Devlette vergiden istisna edilecektir.

Bir Akit Devletin vatandaşı olup, Diğer Akit Devlette öğrenim veya mesleği ile ilgili uygulama alışkanlıkları kazanmak üzere, bir takvim yılı içinde 183 günü aşmayacak şekilde hizmet ifa eden bir öğrenci veya stajyerin eline geçen ücretler, bu Diğer Devlette vergilendirilmeyecektir.

ÖZGEÇMİŞ

01.09.1979 yılında Azerbaycan Cumhuriyetinin Saatlı ilçesi Adıgün köyünde doğdum. 1986-1996 yılları arasında ilk okul, orta okul ve liseyi Nesimikend Mektebinde (Okulu) tamamladım. 1997'de Türkiye'de okumak için Bakü' de açılan sınavda Türkiye'de okuma hakkı kazandım. 1997-1998 yılı arasında Bursa şubesi olan Ankara Üniversitesi TÖMER' de hazırlık eğitimimi tamamladım. 1998'de YÖS' e girerek Erzurum Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünü kazandım ve 2002'de mezun oldum.

Eylül 2002 yılında Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisansa Başladım.

Nazim BAYRAGDAROV

